CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 8 mai 2008 [1]

I — Introducere

1. Cele trei teritorii istorice, Vizcaya (Bizkaia), Álava (Araba) și Guipúzcoa (Gipuzkoa), reprezintă entități administrativ-teritoriale autonome și formează împreună Comunitatea autonomă a Țării Bascilor. În virtutea regimului juridic cutumiar (Fueros), acestea posedă competențe legislative proprii în materia dreptului fiscal, în temeiul cărora au fixat la 32,5 % cota impozitului pe profit aplicabil societăților stabilite în zona respectivă. În schimb, în Spania este aplicabilă o cotă generală a impozitului pe profit de 35 %. În plus, în ceea ce privește tratamentul fiscal aplicabil anumitor investiții, teritoriile istorice au adoptat reglementări specifice, care nu au un echivalent în dreptul fiscal spaniol.

2. În opinia regiunilor limitrofe La Rioja și Castilla y León, precum și a sindicatului Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, aceste reglementări fiscale contravin normelor de rang superior din dreptul național și reprezintă ajutoare de stat ilegale în sensul articolelor 87 CE și 88 CE. Din acest motiv, au formulat o acțiune în fața Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, care a adresat Curții cele șapte cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare, având în mare un conținut identic [2].

3. Înainte de toate, nu este clar dacă măsurile fiscale adoptate de teritoriile istorice avantajează „anumite întreprinderi sau sectoare de producție” în raport cu altele, așadar, dacă au un caracter selectiv. Dacă alegem drept cadru de referință întreg teritoriul Spaniei, atunci se poate admite existența unei selectivități regionale. Într-adevăr, doar întreprinderile stabilite într-o anumită zonă a Spaniei, mai exact în teritoriile istorice, beneficiază de reglementările fiscale în litigiu.

4. Totuși, în Hotărârea din 6 septembrie 2006 [3], Portugalia/Comisia, privind reglementările fiscale adoptate de regiunea portugheză Azore (denumită în continuare „Hotărârea Azore”), Curtea a precizat că, în ceea ce privește unele măsuri fiscale adoptate de o colectivitate regională sau locală, cadrul

1 — Limba originală: germana.

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

3 — C-88/03, Rec., p. I-7115.

de referinţă nu este oferit în mod obligatoriu de întreg teritoriul unui stat membru. Dacă o astfel de colectivitate beneficiază de o autonomie suficientă, cadrul geografic de referinţă relevant poate fi constituit chiar şi numai de teritoriul acesteia. Într-un astfel de caz, o reglementare care avantajează în aceeaşi măsură toate întreprinderile stabilite într-o anumită regiune nu reprezintă o măsură selectivă, ci una de aplicare generală, care nu întruneşte elementele constitutive ale unui ajutor de stat.

5. Curtea şi Tribunalul de Primă Instanţă au examinat sau examinează încă măsuri fiscale adoptate de teritoriile istorice Vizcaya, Álava şi Guipúzcoa, care fac obiectul a peste 40 de cauze [4]. Totuşi, dispoziţiile în litigiu în speţă nu au făcut încă obiectul unei proceduri. Până în prezent, Comisia şi Tribunalul de Primă Instanţă nu au dedus caracterul selectiv al măsurilor examinate plecând doar de la aplicabilitatea teritorială a acestora, ci şi în funcţie de prezenţa altor condiţii care restrângeau cercul beneficiarilor, cum ar fi mărimea întreprinderilor sau faptul că este vorba despre o întreprindere nou stabilită [5].

6. În schimb, în prezentele cauze, elementul decisiv este reprezentat doar de caracterul de măsuri regionale al reglementărilor fiscale. Acest fapt oferă Curţii prilejul să dezvolte jurisprudenţa iniţiată prin Hotărârea Azore. Curtea trebuie mai ales să precizeze în detaliu care sunt cerinţele privind autonomia colectivităţilor regionale şi locale, astfel încât reglementările fiscale ale acestora să poată fi considerate măsuri autonome care nu se înscriu în cadrul naţional.

II — Cadrul juridic

A — *Constituţia spaniolă*

7. În contextul prezentei cauze, următoarele dispoziţii din Constituţia spaniolă prezintă un interes deosebit:

„Articolul 2 — Constituţia se întemeiază pe unitatea indisolubilă a naţiunii spaniole, patria comună şi indivizibilă a tuturor spaniolilor, recunoaşte şi garantează dreptul la autonomie al naţionalităţilor şi al regiunilor care o compun, precum şi solidaritatea între acestea.

Articolul 31 — (1) Toţi cetăţenii contribuie la susţinerea cheltuielilor publice, în funcţie de capacitatea lor economică, prin intermediul unui sistem de impozitare just, întemeiat

4 — În prezent, cauzele conexate T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 şi T-88/02, precum şi cauzele conexate T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-265/01, T-266/01 şi T-270/01 se află încă pe rolul Tribunalului de Primă Instanţă.

5 — A se vedea Hotărârile Tribunalului din 6 martie 2002, Diputación Foral de Álava şi alţii/Comisia (T-127/99, T-129/99 şi T-148/99, Rec., p. II-1275, punctul 146), şi Diputación Foral de Álava şi alţii/Comisia (T-92/00 şi T-103/00, Rec., p. II-1385, punctul 27), şi Hotărârea Tribunalului din 23 octombrie 2002, Diputación Foral de Álava şi alţii/Comisia (T-346/99, T-347/99 şi T-348/99, Rec., p. II-4259, punctul 52).

pe principiile egalității și progresivității, care nu poate avea, în niciun caz, caracterul unei confiscări.

[…]”

8. Titlul VIII din Constituție este consacrat organizării teritoriale a statului și conține printre altele următoarele dispoziții:

„Articolul 137 — Statul este organizat din punct de vedere teritorial în municipalități, în provincii și în comunitățile autonome care se vor constitui. Toate aceste entități se bucură de autonomie în gestionarea intereselor proprii.

Articolul 138 — (1) Statul garantează realizarea efectivă a principiului solidarității consacrat la articolul 2 din Constituție, veghind la stabilirea unui echilibru economic adecvat și just între diferitele părți ale teritoriului spaniol, ținând seama în special de circumstanțele specifice teritoriilor insulare.

(2) Diferențele dintre statutele diferitelor comunități autonome nu pot presupune, în niciun caz, privilegii economice sau sociale.

Articolul 139 — (1) Toți spaniolii au aceleași drepturi și obligații în oricare parte a teritoriului statului.

(2) Nicio autoritate nu poate adopta măsuri care să îngrădească direct sau indirect libertatea de circulație și de stabilire a persoanelor și libera circulație a bunurilor pe întreg teritoriul spaniol.

Articolul 143 — (1) În exercitarea dreptului la autonomie recunoscut la articolul 2 din Constituție, provinciile limitrofe care au trăsături istorice, culturale și economice comune, teritoriile insulare și provinciile care formează o entitate regională istorică vor putea să se autoguverneze și să se constituie în comunități autonome, conform dispozițiilor prezentului titlu și statutelor respective.

[…]”

9. Articolele 148 și 149 conțin liste ale materiilor în care comunitățile autonome pot exercita competențe, respectiv în care statului îi revine competența exclusivă. Printre posibilele funcții care revin comunităților autonome se numără în special dezvoltarea activității economice a comunității autonome în cadrul obiectivelor stabilite prin politica economică națională [articolul 148 alineatul (1) punctul 13].

10. Articolele 156-158 conțin dispoziții mai detaliate cu privire la finanțele publice:

„Articolul 156 — (1) Comunitățile autonome se vor bucura de autonomie financiară pentru dezvoltarea și exercitarea competențelor lor, conform principiului coordonării cu finanțele statului și potrivit principiului solidarității între toți spaniolii.

(2) Comunitățile autonome vor putea acționa în calitate de delegați sau de colaboratori ai statului pentru colectarea, gestionarea și lichidarea resurselor sale fiscale, conform legilor și statutelor.

Articolul 157 — (1) Resursele comunităților autonome se vor constitui din:

a) Impozite cedate total sau parțial de către stat; suprataxe asupra impozitelor de stat și alte participații la veniturile acestuia.

b) Impozite proprii, taxe și contribuții speciale.

c) Transferurile provenind dintr-un fond de compensare interteritorial și din alte alocări în sarcina bugetelor generale ale statului.

d) Veniturile din patrimoniul propriu și din încasările de drept privat.

e) Câștigurile din operațiunile de credit.

(2) Comunitățile autonome nu vor putea adopta în niciun caz măsuri fiscale cu privire la bunurile situate în afara teritoriului lor sau care ar putea constitui un obstacol în calea liberei circulații a mărfurilor sau a serviciilor.

[…]

Articolul 158 — (1) În cadrul bugetelor generale ale statului se va putea stabili o alocare de fonduri în favoarea comunităților autonome, în funcție de volumul serviciilor și al activităților de stat asumate de acestea și pentru garantarea unui nivel minim de prestare a serviciilor publice esențiale pe întreg teritoriul spaniol.

(2) În scopul de a corecta dezechilibrele economice interteritoriale și de a pune în aplicare principiul solidarității, se va constitui un fond de compensare destinat cheltuielilor de investiții, ale cărui resurse vor fi repartizate de Cortes Generales între comunitățile autonome și provincii, după caz."

B — *Statutul privind autonomia*

11. Comunitatea autonomă a Țării Bascilor își găsește fundamentul constituțional în Statutul privind autonomia din 1979 [6], care prevede la articolul 40 că aceasta dispune de propriile finanțe autonome.

12. În continuare, articolul 41 alineatul 1) din Statutul privind autonomia prevede că raporturile de ordin fiscal dintre stat și Țara Bascilor sunt reglementate prin sistemul foral tradițional al acordului economic („Concierto Económico"). Articolul 41 alineatul 2) definește următoarele principii pentru acordul economic:

„a) Instituțiile competente ale teritoriilor istorice [provinciile basce în care se aplică dreptul special foral] pot să păstreze, să stabilească și să reglementeze regimul fiscal pe teritoriul propriu, ținând seama de structura generală de impozitare a statului, de normele prevăzute în cadrul acordului economic însuși pentru coordonarea, pentru armonizarea fiscală și pentru colaborarea cu statul, precum și de normele care sunt emise de parlamentul basc în scopuri identice în cadrul Comunității autonome. […]

b) Prelevarea, gestionarea, lichidarea, colectarea și verificarea ansamblului impozitelor, cu excepția impozitelor vamale […], se realizează de către Diputaciones Forales respective, în interiorul fiecărui teritoriu istoric, fără a aduce atingere colaborării cu statul și verificărilor efectuate de către acesta din urmă.

c) Instituțiile competente ale teritoriilor istorice vor adopta măsurile adecvate în scopul aplicării pe teritoriile proprii a normelor fiscale cu caracter excepțional și conjunctural pe care statul decide să le aplice pe teritoriul comun. Perioada de aplicare a acestora va fi aceeași cu cea prevăzută pentru aceste din urmă norme.

d) Contribuția Țării Bascilor în favoarea statului va consta într-o cotă-parte globală, formată din cotele-părți care revin fiecăruia dintre teritoriile istorice drept contribuție pentru toate sarcinile de stat pe care nu și le asumă Comunitatea autonomă.

6 — Adoptat prin Legea organică a Cortes Generales Españolas (parlamentul spaniol) nr. 3/1979 din 18 decembrie 1979. Disponibil la adresa de internet: http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r482312/es/contenidos/informacion/estatuto_guernica/en_455/estatu_com_i.html

e) Pentru stabilirea cotelor-părți care revin fiecărui teritoriu istoric și care fac parte din cota-parte globală menționată anterior, se va constitui o comisie mixtă, compusă, pe de o parte, dintr-un reprezentant al fiecărei Diputación Foral și dintr-un număr echivalent de reprezentanți ai guvernului basc și, pe de altă parte, dintr-un număr egal de reprezentanți ai administrației de stat. Cota-parte fixată astfel se aprobă prin lege, la intervale de timp stabilite prin regimul acordului, fără a aduce atingere actualizării sale anuale realizate prin intermediul procedurii prevăzute, de asemenea, în regimul acordului.

f) Regimul acordului se va aplica în conformitate cu principiul solidarității, la care fac trimitere articolele 138 și 156 din Constituție.”

C — *Acordul economic*

13. Acordul economic aplicabil în speță a fost încheiat în 2002[7] între Comunitatea autonomă a Țării Bascilor și Regatul Spaniei și înlocuiește acordul anterior din 1981. Articolele 2-4 din respectivul acord definesc principiile de care teritoriile istorice trebuie să țină seama la elaborarea regimului fiscal:

„Articolul 2. Principii generale

1. Regimul fiscal stabilit de teritoriile istorice trebuie să țină seama de principiile următoare:

Întâiul — Respectarea solidarității în condițiile prevăzute în Constituție și în Statutul privind autonomia.

Al doilea — Respectarea structurii generale a statului în materie de impozitare.

Al treilea — Coordonarea, armonizarea fiscală și colaborarea cu statul, conform dispozițiilor prezentului acord economic.

Al patrulea — Coordonarea, armonizarea fiscală și colaborarea reciprocă între instituțiile din teritoriile istorice conform dispozițiilor impuse de parlamentul basc în acest scop.

7 — Adoptat prin Legea nr. 12/2002 din 23 mai 2002 (Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, BOE nr. 124 din 24 mai 2002). Disponibil la adresa de internet: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf

Al cincilea — Aplicarea tratatelor sau a convențiilor internaționale semnate sau ratificate de statul spaniol sau a celor la care aderă acesta.

Se va ține în special seama de dispozițiile convențiilor internaționale încheiate de Regatul Spaniei pentru evitarea dublei impozitări, precum și de normele de armonizare fiscală ale Uniunii Europene, fiind necesar să se asume obligația de a efectua restituirile care rezultă din aplicarea acestor convenții și reglementări.

2. Normele acestui acord vor fi interpretate conform dispozițiilor Legii generale privind impozitele care se referă la interpretarea normelor fiscale.

Articolul 3. Armonizarea fiscală

La elaborarea reglementării de ordin fiscal, teritoriile istorice:

a) Se vor conforma Legii generale privind impozitele în ceea ce privește terminologia și conceptele, fără a aduce atingere particularităților menționate în prezentul acord economic.

b) Vor menține o presiune fiscală reală globală echivalentă celei care există în restul statului.

c) Vor respecta și vor garanta libertatea de circulație și de stabilire a persoanelor, precum și libera circulație a bunurilor, a capitalurilor și a serviciilor pe întreg teritoriul spaniol, fără a produce efecte discriminatorii, fără a aduce atingere normelor privind concurența între întreprinderi și fără a produce distorsionări în alocarea resurselor.

d) Vor utiliza aceeași clasificare pentru activitățile din sectorul creșterii animalelor, minier, comercial, pentru servicii, pentru activitățile profesionale, artistice ca și în cadrul teritoriului comun, fără a aduce atingere posibilității de a elabora eventual o clasificare mai detaliată a activităților respective.

Articolul 4. Principiul colaborării

Întâiul — Instituțiile competente din teritoriile istorice vor transmite administrației de stat proiectele dispozițiilor de reglementare în materie fiscală înainte de intrarea lor în vigoare.

Tot astfel, administrația de stat va proceda la o comunicare similară către instituțiile respective.

Al doilea — Statul va pune în aplicare mecanismele care să permită participarea instituțiilor din Țara Bascilor la acordurile internaționale care au incidență asupra aplicării prezentului acord economic.

Al treilea — În cadrul exercitării funcțiilor care le revin în materie de gestionare, de verificare și de percepere a impozitelor proprii, statul și teritoriile istorice vor facilita transmiterea reciprocă, la momentul și în forma dorită, a tuturor datelor și informațiilor pe care le apreciază ca fiind necesare pentru îmbunătățirea sistemului de percepere a acestor impozite.

În special, cele două administrații:

a) Vor schimba, prin intermediul centrelor de prelucrare a datelor, toate informațiile de care apreciază că au nevoie. În acest scop, vor fi puse în aplicare mijloacele tehnice necesare pentru asigurarea comunicării reciproce. Se va elabora anual un plan comun și de coordonare informatică în materie fiscală.

b) Serviciile de verificare vor pregăti planuri de verificare comune cu privire la obiectivele, la sectoarele și la procedurile selective coordonate, precum și referitor la contribuabilii care și-au schimbat domiciliul, la societățile constituite în regim de transparență fiscală și la societățile supuse la plata impozitului, în mod proporțional cu volumul realizat de operațiuni, în cadrul impozitului pe profit."

14. Articolul 14 alineatul 1 reglementează repartizarea competențelor în materie fiscală cu privire la cota impozitului pe profit după cum urmează:

„Întâiul — Impozitul pe profit este un impozit armonizat, reglementat prin legislația autonomă, aplicabil contribuabililor cu domiciliul fiscal pe teritoriul Țării Bascilor.

Fără a aduce atingere paragrafului precedent, contribuabilii a căror cifră de afaceri a depășit 6 milioane de euro în anul fiscal precedent și care au realizat în acel an cel puțin 75 % din cifra de afaceri în cadrul teritoriului comun se supun în continuare dreptului aplicabil în acel teritoriu.

În mod similar, contribuabilii cu domiciliul fiscal în teritoriul comun se supun dreptului autonom atunci când cifra lor de afaceri a depășit 6 milioane de euro în anul fiscal precedent, aceasta fiind realizată în întregime pe teritoriul Țării Bascilor."

15. Articolele 48-60 din acordul economic reglementează relațiile financiare dintre stat și Țara Bascilor. Articolele 48-50 din acest acord sunt redactate după cum urmează:

„Articolul 48. Principii generale

Raporturile financiare dintre stat și Țara Bascilor vor fi guvernate de principiile următoare:

Întâiul — Autonomia fiscală și financiară a instituțiilor Țării Bascilor pentru dezvoltarea și punerea în aplicare a competențelor sale.

Al doilea — Respectarea solidarității în condițiile prevăzute în Constituție și în Statutul privind autonomia.

Al treilea — Coordonarea și colaborarea cu statul în materie de stabilitate bugetară.

Al patrulea — Contribuția Țării Bascilor la sarcinile de stat pe care nu și le asumă Comunitatea autonomă, în forma stabilită prin prezentul acord economic.

Al cincilea — Posibilitățile de tutelă financiară exercitate în orice moment de stat în materie de colectivități locale vor corespunde instituțiilor competente ale Țării Bascilor, fără ca astfel să rezulte un nivel de autonomie a colectivităților locale basce inferior celui de care se bucură cele supuse regimului comun.

Articolul 49. Conceptul de cotă-parte

Aportul Țării Bascilor către stat va consta într-o cotă-parte globală, care va fi compusă din cotele-părți corespunzătoare fiecăruia dintre teritoriile istorice, drept contribuție pentru toate sarcinile de stat pe care nu și le asumă Comunitatea autonomă a Țării Bascilor.

Articolul 50. Periodicitatea și actualizarea cotei-părți

Întâiul — La fiecare cinci ani, în temeiul unei legi votate de Cortes Generales (parlamentul spaniol), cu acordul prealabil al comisiei mixte a acordului economic, se va determina metodologia pentru calcularea cotei-părți care va fi în vigoare pe perioada următorilor cinci ani, conform principiilor generale prevăzute în prezentul acord economic, precum și pentru aprobarea valorii cotei-părți pentru primul an din cincinalul respectiv.

Al doilea — În cursul fiecărui an dintre cei care urmează primului, comisia mixtă a acordului economic va realiza actualizarea cotei-părți, prin aplicarea metodologiei aprobate prin legea la care s-a făcut referire în paragraful precedent.

Al treilea — Principiile care constituie metodologia pentru stabilirea cotei-părţi prevăzute în prezentul acord vor putea fi modificate prin legea cincinală referitoare la cota-parte, atunci când circumstanţele specifice şi experienţa dobândită cu ocazia aplicării acestora recomandă astfel."

„Articolul 3. Stabilirea cotei-părţi pentru anul de bază

Cota-parte lichidă pentru anul de referinţă în cincinalul 2002-2006 se va stabili prin aplicarea unui coeficient de imputare la suma totală a sarcinilor pe care nu şi le asumă Comunitatea autonomă şi prin realizarea de ajustări şi de compensări corespunzătoare, toate acestea potrivit condiţiilor prevăzute la articolele următoare.

16. Conform articolelor 63 şi 64, conformitatea reglementării fiscale cu acordul economic poate fi evaluată, în cadrul unei proceduri prealabile publicării acesteia, de către o comisie paritară de coordonare şi de evaluare normativă. La cererea unuia dintre membrii săi, Comisia va examina obiecţiile ridicate împotriva acestei reglementări şi va încerca să ajungă la o soluţie consensuală.

Articolul 4. Sarcini de stat pe care nu şi le asumă Comunitatea autonomă

D — *Legea privind cota-parte pentru cincinalul 2002-2006*

Întâiul — Se consideră sarcini de stat neasumate de Comunitatea autonomă acelea care corespund competenţelor a căror exercitare nu a fost încă asumată în mod efectiv de aceasta din urmă.

17. Prin Legea nr. 13/2002 [8] a fost aprobată metodologia pentru stabilirea cotei-părţi care revine Ţării Bascilor pentru perioada 2002-2006. Aceasta conţine printre altele următoarele dispoziţii:

Al doilea — Pentru a stabili valoarea totală a sarcinilor în discuţie, din totalul cheltuielilor de la bugetul de stat se va deduce alocarea bugetară integrală care, la nivelul statului, corespunde competenţelor asumate de Comunitatea autonomă, de la data realizării efective a transferului prevăzut prin decretele regale corespunzătoare. […]

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

Articolul 5. Ajustări

Întâiul — Fără a aduce atingere dispozițiilor articolelor 14 și 15 de mai jos, cifrele care rezultă din imputarea la care se referă al patrulea paragraf al articolului precedent vor constitui obiectul unei ajustări în scopul de a optimiza estimarea veniturilor încasate din impozitele directe imputabile Țării Bascilor și restului statului, conform dispozițiilor articolului 55 din acordul economic. […]

Articolul 6. Sume compensatorii

Întâiul — Din cota-parte corespunzătoare fiecărui teritoriu istoric se vor deduce prin compensare următoarele poziții bugetare:

a) Partea imputabilă a impozitelor cu privire la care nu au fost încheiate acorduri.

b) Partea imputabilă a veniturilor bugetare care nu au natură fiscală.

c) Partea imputabilă a deficitului înregistrat la bugetul general de stat. […]

Articolul 7. Coeficient de imputare

Coeficientul de imputare la care fac trimitere articolele 4 și 6 de mai sus, stabilit în principal în funcție de venitul teritoriilor istorice în raport cu cel al statului, este de 6,24 % pentru cincinalul curent.”

18. Alte dispoziții ale acestei legi reglementează modalitățile de actualizare a cotei-părți care trebuie efectuată în anii următori, începând cu anul de bază 2002.

E — *Dispozițiile basce*

19. Regimul financiar și fiscal elaborat prin dispozițiile redate mai sus este completat prin Legea Țării Bascilor nr. 27/1983 din 25 noiembrie 1983. Prin aceasta se stabilește suma veniturilor fiscale pe care, după deducerea cotei-părți în favoarea statului, teritoriile istorice trebuie să o verse la bugetul Țării Bascilor.

20. În plus, prin Legea Țării Bascilor nr. 3/1989 din 30 mai 1989, a fost creat un organ în vederea coordonării fiscale pe teritoriul Țării Bascilor. Acesta oferă avize consultative cu privire la proiectele legislative în materie fiscală ale teritoriilor istorice.

F — *Reglementările în litigiu adoptate de teritoriile istorice*

21. Cauzele C-428/06, C-429/06 și C-434/06 privesc Norma Foral nr. 7/2005 a Juntas Generales de **Vizcaya** din 23 iunie 2005, al cărei articol 2 modifică Norma Foral nr. 3/1996 din 26 iunie 1996 privind impozitul pe profit (del Impuesto sobre Sociedades)[9]:

— articolul 2 alineatul 4 modifică articolul 29 din Norma Foral nr. 3/1996, stabilind cota impozitului pe profit la 32,5 %;

— articolul 2 alineatul 6 modifică articolul 37 din Norma Foral nr. 3/1996 și prevede posibilitatea unei deduceri de 10 % din valoarea investițiilor în imobilizări corporale noi care sunt alocate dezvoltării exploatării economice a unei societăți;

— alineatul 7 al articolului 2 modifică articolul 39 din Norma Foral nr. 3/1996. Această dispoziție prevede, în favoarea contribuabililor, o deducere de 10 % din sumele care provin din rezultatul contabil al exercițiului financiar și care poate fi destinată unei rezerve pentru investiții de producție și/sau pentru activitățile de conservare și de creștere a calității mediului.

22. Astfel, impozitul pe profit aplicabil în Vizcaya derogă de la cota generală de impozitare de 35 % aplicabilă în Spania[10]. Deducerile fiscale efectuate în temeiul articolelor 37 și 39 din Norma Foral nr. 3/1996 nu au un corespondent în legea spaniolă privind impozitul pe profit.

23. Cauzele C-430/06 și C-433/06 au ca obiect Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal nr. 2/2005 al Consejo de Diputados de **Álava** din 24 mai 2005, al cărui articol unic modifică, prin alineatele 4 și 5, articolele 29 și 37 din Norma Foral nr. 24/1996 din 5 iulie 1996 privind impozitul pe profit. Aceste norme corespund dispozițiilor atacate care au fost adoptate în Vizcaya.

24. În fine, cauzele C-431/06 și C-432/06 privesc Decreto Foral nr. 32/2005 al Diputación Foral de **Guipúzcoa** din 24 mai 2005, care modifică articolele 29 și 37 din Norma Foral nr. 7/1996 din 4 iulie 1996 privind impozitul pe profit. Aceste norme corespund dispozițiilor atacate care au fost adoptate de celelalte teritorii istorice.

9 — În acest sens, reclamanții au solicitat în acțiunile principale din cauzele C-428/06 și C-429/06 anularea articolului 2 alineatele 4, 6 și 7 din Legea forală, în timp ce cauza C-434/06 are ca obiect anularea doar a articolului 2 alineatele 4 și 6.

10 — A se vedea articolul 28 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe profit, astfel cum a fost modificată prin Real Decreto-Legislativo nr. 4/2004 din 5 martie 2004.

III — Situația de fapt și întrebările preliminare

25. În cele trei teritorii istorice au existat reglementări în materie încă dinainte de adoptarea dispozițiilor în litigiu în speță. Totuși, prin Hotărârea din 9 decembrie 2004, Tribunal Supremo a constatat nulitatea acestor dispoziții premergătoare (recursul nr. 7893/1999) [11]. În respectiva cauză, Tribunal Supremo a examinat Normas Forales în special din perspectiva principiilor constituționale ale autonomiei, egalității de tratament, indivizibilității statului, solidarității, precum și ale concurenței și libertății de stabilire. Cu această ocazie, Tribunal Supremo a subliniat că principiile sus-amintite nu exclud toate măsurile fiscale adoptate în teritoriile istorice care derogă de la regimul fiscal general, deoarece trebuie să se țină seama și de autonomia care le este garantată acestora prin Constituție. Pe de altă parte, limitele a ceea ce este permis prin Constituție sunt depășite dacă diferențele constituie ajutoare de stat în sensul articolului 87 alineatul (1) CE.

26. Având în vedere jurisprudența Curții și a Tribunalului de Primă Instanță, Tribunal Supremo a examinat în continuare diferitele dispoziții și, printre altele, a concluzionat, cu privire la cota redusă a impozitului, la deducerea anumitor investiții în imobilizări corporale și la rezervele speciale, că acestea reprezintă ajutoare. Fără a înainta Curții o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, Tribunal Supremo a anulat aceste dispoziții, precum și altele, deoarece nu fuseseră notificate Comisiei în conformitate cu articolul 88 alineatul (3) CE.

27. Ulterior, după ce teritoriile istorice au adoptat reglementările în litigiu, cu un conținut identic, acestea au fost atacate la rândul lor în fața Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de către regiunile învecinate La Rioja și Castilla y León, precum și de către UGT-RIOJA. Având în vedere Hotărârea Azore, pronunțată între timp de către Curte [12], această instanță a considerat necesară introducerea unei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare și a formulat, prin Decizia din 20 septembrie 2006, următoarea întrebare preliminară în cauzele C-428/06, C-429/06 și C-434/06:

„Articolul 87 alineatul (1) CE trebuie interpretat în sensul că măsurile fiscale adoptate de Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, care modifică articolul 29 alineatul 1 litera a) și articolele 37 și 39 din reglementarea privind impozitul pe profit, trebuie considerate ca fiind selective și, prin urmare, ca reprezentând, în sensul dispoziției sus-menționate, ajutoare de stat care trebuie notificate Comisiei în temeiul articolului 88 alineatul (3) CE, pentru motivul că stabilesc o cotă de impozitare inferioară cotei generale prevăzute în legislația statului spaniol și pentru că instituie deduceri fiscale care

11 — Anexa 8 la memoriul Comisiei.

12 — Citată la nota de subsol 3.

nu există în ordinea juridică fiscală de stat şi care sunt aplicabile pe teritoriul acestei colectivităţi infrastatale autonome?"

IV — Apreciere juridică

A — *Admisibilitatea cererii de pronunţare a unei hotărâri preliminare*

28. Întrebările preliminare formulate în celelalte cauze privesc dispoziţiile paralele din Álava (C-430/06 şi C-433/06) şi din Guipúzcoa (C-431/06 şi C-432/06), având în rest un conţinut identic.

29. Prin Ordonanţa Preşedintelui Curţii din 30 noiembrie 2006, s-a dispus conexarea cauzelor.

30. În procedura în faţa Curţii de Justiţie au formulat observaţii Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, Comunidad Autónoma de La Rioja, Comunidad de Castilla y León, Diputación Foral de Guipúzcoa, Confederación Empresarial Vasca (Confebask), guvernele spaniol, italian şi al Regatului Unit, precum şi Comisia Comunităţilor Europene. În plus, Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, Diputación Foral de Álava, Diputación Foral de Vizcaya şi Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao au formulat observaţii comune.

31. UGT-RIOJA şi Comunidad Autónoma de La Rioja au ridicat iniţial excepţia inadmisibilităţii cererii de pronunţare a unei hotărâri preliminare. Prima dintre aceste părţi a invocat faptul că Norma Foral nr. 7/2005 a Juntas Generales din Vizcaya a fost deja anulată, respectiv că aplicarea acesteia a fost suspendată. Comunidad Autónoma de La Rioja a susţinut că dispoziţiile în litigiu adoptate de toate cele trei teritorii istorice au fost anulate printr-o ordonanţă pronunţată de Tribunal Supremo de Justicia del País Vasco la 14 noiembrie 2005 (confirmată prin Ordonanţa din 17 martie 2006) în aplicarea Hotărârii Tribunal Supremo din 9 decembrie 2004.

32. Cu toate acestea, cu puţin timp înainte de începerea şedinţei, ambele părţi şi-au retras excepţiile de inadmisibilitate invocate. Informaţiile cu privire la stadiul procedurilor amintite, oferite de părţi ca răspuns la o întrebare formulată de Curte în cadrul şedinţei, nu au oferit o imagine clară. Dispoziţiile atacate în procedura măsurilor provizorii par a fi în parte suspendate, ordonanţele respective care privesc anumite Normas Forales neavând totuşi un caracter definitiv.

33. În acest sens, trebuie precizat pentru început că retragerea excepției de inadmisibilitate nu prezintă relevanță, deoarece Curtea trebuie să constate inadmisibilitatea și din oficiu. Posibilitatea ca reglementările în litigiu să fi fost anulate sau suspendate ar putea da naștere unor îndoieli în ceea ce privește necesitatea unei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare.

34. Potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării dintre Curtea de Justiție și instanțele naționale, astfel cum este prevăzută la articolul 234 CE, numai instanța națională, care este sesizată cu acțiunea principală și care trebuie să își asume responsabilitatea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții [13].

35. În consecință, dacă întrebările adresate de instanțele naționale au ca obiect interpretarea unei prevederi de drept comunitar, Curtea trebuie, în principiu, să se pronunțe, cu excepția cazului în care este evident că cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare urmărește, în realitate, să o pună în situația de a se pronunța prin intermediul unui litigiu construit sau să formuleze opinii consultative cu privire la întrebări generale sau ipotetice, atunci când interpretarea unei norme de drept comunitar nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale ori în cazul în care Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate [14].

36. În cadrul acțiunilor principale aflate încă pe rol, reclamanții atacă normele adoptate de teritoriile istorice. În acest context, instanța de trimitere formulează o întrebare care privește interpretarea articolului 87 CE. Nu există niciun argument pentru a susține că litigiile au rămas fără obiect sau că au dobândit un caracter ipotetic deoarece dispozițiile au fost deja anulate în alte proceduri. În orice caz, Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, a cărui apreciere este prima ca importanță, a sesizat Curtea, deși, conform informațiilor furnizate de părți în procedura măsurilor provizorii, valabilitatea dispozițiilor a fost pusă în discuție chiar de către această instanță. Este de competența instanței de trimitere și nu a Curții, să se pronunțe, în temeiul dreptului procesual național, asupra efectelor deciziilor pronunțate în acel cadru [15].

37. În plus, Confebask consideră că întrebările preliminare nu sunt necesare, deoarece răspunsul rezultă deja, fără urmă de îndoială, din Hotărârea Azore. Curtea poate de asemenea să se pronunțe printr-o ordonanță, astfel cum se prevede la articolul 104 alineatul (3) din Regulamentul de procedură. În speță nu se pune însă problema unei excepții de inadmisibilitate în adevăratul sens al cuvântului. Într-adevăr, în cazurile în care articolul

13 — Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman (C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 59), Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Rec., p. I-4161, punctul 24), și Hotărârea din 29 ianuarie 2008, Promusicae (C-275/06, Rep., p. I-271, punctul 36).

14 — Hotărârea Promusicae (citată la nota de subsol 13, punctul 37).

15 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, Orfanopoulos și Oliveri (C-482/01 și C-493/01, Rec., p. I-5257, punctul 42), Hotărârea din 30 iunie 2005, Tod's și Tod's France (C-28/04, Rec., p. I-5781, punctul 14), și Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, Rec., p. I-589, punctul 21).

104 alineatul (3) din Regulamentul de procedură își găsește aplicarea, cererea nu este inadmisibilă, putând fi soluționată doar în cadrul unei proceduri simplificate. Nu există însă motive suficiente în acest sens, deoarece răspunsul la întrebarea preliminară nu poate fi în mod clar dedus din jurisprudență, lăsând loc unei îndoieli rezonabile.

38. În consecință, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare este admisibilă.

B — *Cu privire la întrebarea preliminară*

39. Instanța de trimitere urmărește, în esență, să afle în ce condiții măsuri fiscale ale unor colectivități locale, mai avantajoase decât dispozițiile fiscale în vigoare în restul teritoriului unui stat membru, au un caracter selectiv și, prin urmare, reprezintă ajutoare de stat în sensul articolului 87 alineatul (1) CE, trebuind să fie notificate Comisiei în temeiul articolului 88 alineatul (3) CE.

40. Având în vedere situația de fapt din acțiunile principale, înainte de a analiza mai îndeaproape în ce împrejurări reglementările fiscale trebuie considerate selective, dorim să reamintim elementele principale ale Hotărârii Azore.

1. Hotărârea Azore

41. În Hotărârea Azore, Curtea a examinat pentru prima dată în mod aprofundat așa-numita selectivitate regională a dispozițiilor fiscale. În acest sens, punctul de plecare este oferit de jurisprudența constantă cu privire la caracteristica selectivității. Potrivit acesteia, articolul 87 alineatul (1) CE impune să se determine dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, o măsură națională este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau sectoare de producție" față de altele, care, având în vedere obiectivul urmărit de regimul respectiv, s-ar găsi într-o situație de fapt și de drept comparabilă [16].

42. În principiu, impozitele nu reprezintă un avantaj, ci o sarcină. Cu toate acestea, măsurile fiscale pot reprezenta ajutoare de stat atunci când statul, în anumite cazuri, percepe impozite mai mici decât în mod normal sau atunci când renunță la o impozitare. Deoarece noțiunea de ajutor de stat este mai largă decât cea de subvenție, aceasta va cuprinde și reducerea sarcinilor pe care o întreprindere trebuie să le suporte în mod normal [17]. Pentru a putea stabili dacă o măsură fiscală are caracterul unui ajutor de stat, este nevoie să se ia în considerare drept element de referință un cadru fiscal „normal", de la care reglementarea în litigiu să deroge în mod

16 — Hotărârea Azore (citată la nota de subsol 3, punctul 54), cu trimitere la Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Rec., p. I-8365, punctul 41), la Hotărârea din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții (C-308/01, Rec., p. I-4777, punctul 68), și la Hotărârea din 3 martie 2005, Heiser (C-172/03, Rec., p. I-1627, punctul 40).

17 — A se vedea Hotărârea din 23 februarie 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Înalta Autoritate (30/59, Rec., p. 1, 43), Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec., p. I-877, punctul 13), și Hotărârea din 1 decembrie 1998, Ecotrade (C-200/97, Rec., p. I-7907, punctul 34).

selectiv [18]. Un tratament fiscal diferențiat este justificat atunci când diferențierea rezultă din natura sau din economia reglementării fiscale [19].

43. Ca element de noutate decisiv adus de Hotărârea Azore, Curtea nu consideră în mod obligatoriu drept cadru de referință întreg teritoriul unui stat membru. Din contră, aceasta a considerat că ar fi posibil ca, în cazul unei reglementări adoptate de o colectivitate locală sau regională, cadrul de referință să fie oferit doar de teritoriul acesteia atunci când această colectivitate este suficient de autonomă în raport cu guvernul central al statului membru [20].

44. În jurisprudența sa anterioară cu privire la ajutoarele oferite de entitățile administrativ-teritoriale, Curtea a subliniat mai ales faptul că acestea sunt imputabile statului [21]. Plecând de la această abordare, în cadrul practicii sale decizionale anterioare, Comisia a considerat că reglementări care nu erau în vigoare pe întreg teritoriul statului constituie măsuri selective chiar și atunci când acestea au fost adoptate de colectivitățile teritoriale [22].

45. Cu ocazia determinării cadrului de referință pentru aprecierea unei cote de impozitare reduse într-o regiune a unui stat membru, în cadrul Hotărârii Azore, Curtea, plecând de la Concluziile prezentate de avocatul general Geelhoed [23], a distins trei situații:

— Guvernul central hotărăște în mod unilateral că într-o anumită regiune geografică este aplicabilă o cotă de impozitare mai redusă decât cea care este valabilă la nivel național *(prima situație)*;

— competența în materie fiscală este transferată de statul central către toate colectivitățile locale de același nivel, care, în limitele atribuțiilor care le-au fost conferite, pot să stabilească în mod liber cotele de impozitare pentru teritoriul care intră în competența lor *(a doua situație)*;

18 — Hotărârea Azore (citată la nota de subsol 3, punctul 56).

19 — Hotărârea Azore (citată la nota de subsol 3, punctul 52), cu trimitere la Hotărârea din 2 iulie 1974, Italia/Comisia (173/73, Rec., p. 709, punctul 33), și la Hotărârea din 15 decembrie 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, Rec., p. I-11137, punctul 51).

20 — Hotărârea Azore (citată la nota de subsol 3, punctul 58).

21 — Hotărârea din 14 octombrie 1987, Germania/Comisia (248/84, Rec., p. 4013, punctul 17); a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Saggio prezentate la 1 iulie 1999 în cauza Juntas Generales de Guipúzcoa și alții (Hotărârea din 16 februarie 2000, C-400/97, C-401/97 și C-402/97, Rec., p. I-1073, I-1074, punctul 31). În principiu, Curtea a aderat la acest punct de vedere și în cadrul Hotărârii Azore (a se vedea punctul 55 din această hotărâre, citată la nota de subsol 3).

22 — A se vedea Decizia 2003/442/CE a Comisiei din 11 decembrie 2002 privind partea din reglementarea de adaptare a sistemului fiscal portughez la condițiile specifice ale regiunii Azore care se referă la reducerile nivelului impozitului pe venit (JO 2003, L 150, p. 52, punctele 26-32), în litigiu în Hotărârea Azore, și Decizia 2005/261/CE a Comisiei din 30 martie 2004 privind regimul ajutoarelor pe care Regatul Unit urmărește să îl pună în aplicare în cadrul reformei impozitului pe profit din regiunea Gibraltar (JO 2005, L 85, p. 1, punctele 102-109), împotriva căreia Gibraltar și Regatul Unit au formulat acțiuni în anulare în fața Tribunalului de Primă Instanță (cauzele T-211/04 și T-215/04).

23 — Concluziile prezentate la 20 octombrie 2005 în cauza Portugalia/Comisia (Hotărârea din 6 septembrie 2006, C-88/03, Rec., p. I-7115, punctele 50-54).

— în exercitarea puterilor sale îndeajuns de autonome în raport cu puterea centrală și care nu revin și altor colectivități (asimetrie), o autoritate regională sau locală fixează o cotă de impozitare inferioară cotei la nivel național și care este aplicabilă exclusiv întreprinderilor prezente pe teritoriul care intră în competența sa *(a treia situație).*

46. În *prima situație*, ne aflăm în mod clar în prezența unei măsuri selective. Dat fiind că, în acest caz, atât standardul general, cât și derogările regionale sunt stabilite la nivel național, singurul cadru de referință care poate fi luat în considerare este cel oferit de stat luat în ansamblul său.

47. În cea de *a doua situație,* lipsește „un regim fiscal normal" valabil pentru întreg teritoriul de stat, de la care reglementările adoptate de diferitele colectivități teritoriale să deroge de o manieră avantajoasă. De aceea, diferitele reglementări locale sunt izolate unele de celelalte și nu sunt selective [24].

48. Aceasta corespunde raportului existent între reglementările fiscale din diferite state membre. Deoarece fiscalitatea directă este de competența statelor membre [25], cotele impozitului pe profit nu sunt armonizate, ci diferă în mod considerabil între diferitele state membre. În timp ce cota de impozit în Bulgaria și în Cipru se situează la doar 10 %, valoarea medie în Europa este de 25 % [26]. Deși cotele de impozit diferite influențează în mod evident concurența, cotele deosebit de scăzute care sunt valabile pentru toate întreprinderile unui stat membru nu au caracterul unor ajutoare de stat, deoarece nu există un sistem global la nivel comunitar.

49. *Situația a treia* este caracterizată printr-o repartizare asimetrică a competențelor. În anumite regiuni, colectivitățile locale, respectiv regionale, dispun de anumite competențe de reglementare care în alte regiuni ale statului revin puterii centrale. Un rol decisiv revine aici gradului de autonomie de care dispun colectivitățile în cadrul activității lor legislative.

50. Nu există o autonomie autentică în cazul în care statul central determină efectiv conținutul reglementărilor locale și/sau suportă consecințele economice

24 — A se vedea Concluziile prezentate în cauza Azore (citată la nota de subsol 23, punctul 53). A se vedea de asemenea concluziile Comisiei [Comunicarea Comisiei din 1998 privind aplicarea normelor privind ajutorul de stat în cazul măsurilor referitoare la impozitarea directă a activităților economice, JO C 384, p. 3, Ediție specială, 08/vol. 3, p. 151, punctul 16, și raportul privind transpunerea acestei comunicări din 9 februarie 2004, C (2004) 434, punctul 33]. Din acest motiv, în doctrină nu se consideră a fi selectiv nici sistemul german privind impozitul comercial, în cadrul căruia municipalitățile stabilesc cota de impozitare (R. M. Stein, *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, 2007, p. 167 și următoarele).

25 — A se vedea printre altele Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29), Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 40), și Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 36).

26 — Cifrele provin din studiul realizat de Eurostat, *Taxation trends in the European Union*, 2007, p. 32, tabelul I-6, disponibil la adresa de internet: www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf

corespunzătoare. Reglementarea la nivel local revine statului central. Reglementările generale ale acestuia reprezintă instrumentul de comparație pe baza căruia se poate aprecia dacă reglementarea locală asigură un avantaj selectiv. Dacă s-ar considera teritoriul colectivității drept cadru de referință doar pentru motivul că reglementarea a fost adoptată din punct de vedere formal de entitatea administrativ-teritorială, atunci statele membre ar putea eluda fără dificultate interdicția ajutoarelor de stat. Acestea nu ar trebui decât să transfere din punct de vedere formal competențele privind adoptarea reglementărilor în cauză entităților administrativ-teritoriale [27].

51. Dacă, în schimb, măsura în litigiu a fost adoptată de colectivitatea locală în exercitarea puterilor sale îndeajuns de autonome, atunci *situația a treia* ar fi comparabilă cu *situația a doua:* reglementările mai multor legiuitori care acționează în temeiul propriilor competențe – în speță, statul central și entitățile administrativ-teritoriale – coexistă fără un cadru de referință comun.

52. Curtea a definit, asemeni avocatului general Geelhoed [28], trei criterii care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a putea aprecia că există o autonomie suficientă:

— autoritatea regională sau locală cu putere de reglementare beneficiază, în plan constituțional, de un statut politic și administrativ separat de cel al guvernului central – *autonomie instituțională*;

— reglementările trebuie să fie adoptate fără ca guvernul central să fi putut interveni în mod direct asupra conținutului acestora – *autonomie procedurală*;

— consecințele financiare ale unei reduceri a cotei naționale de impozitare aplicabile întreprinderilor prezente în regiune nu trebuie să fie compensate prin ajutoare sau prin subvenții care să provină din alte regiuni sau din partea guvernului central – *autonomie financiară.*

2. Transpunerea concluziilor deduse din Hotărârea Azore la măsurile adoptate de teritoriile istorice

53. La fel ca în cauza Azore, și în cazul teritoriilor istorice se poate admite existența unei repartizări asimetrice a competențelor, în sensul celei de *a treia situații,* întrucât și în Spania competența legislativă în materie fiscală revine în principiu statului central. Spre deosebire de celelalte colectivități locale sau regionale, doar teritoriile istorice

27 — A se vedea în acest sens Concluziile prezentate de avocatul general Saggio în cauza Juntas Generales de Guipúzcoa și alții (citată la nota de subsol 21), punctul 37.

28 — A se vedea Concluziile prezentate în cauza Azore (citată la nota de subsol 3), punctul 54.

dispun de puteri proprii în acest domeniu [29]. În consecinţă, aspectul dacă reglementările în litigiu în acţiunile principale trebuie raportate la dispoziţiile aplicabile în restul teritoriului spaniol sau trebuie considerate drept reglementări autonome depinde în mod decisiv de autonomia care revine teritoriilor istorice în exercitarea puterilor care le-au fost atribuite.

a) Observaţii introductive

54. Dorim să amintim pentru început că, în temeiul articolului 6 alineatul (3) UE, Uniunea Europeană respectă identitatea naţională a statelor sale membre. Aceasta include faptul că Uniunea nu aduce atingere ordinii constituţionale, fie centralizată, fie federală, a unui stat membru şi, în principiu, nu are nicio influenţă asupra modului de repartizare a competenţelor în interiorul unui stat membru. Noua versiune a acestor dispoziţii adoptată prin Tratatul de la Lisabona subliniază în mod expres că Uniunea respectă structurile constituţionale ale statelor membre [30].

55. Totuşi, astfel cum rezultă dintr-o jurisprudenţă constantă a Curţii, un stat membru nu poate invoca dispoziţii, practici sau situaţii din ordinea sa juridică internă, nici chiar pe acelea care decurg din organizarea constituţională a acestui stat, pentru a justifica nerespectarea obligaţiilor care rezultă din dreptul comunitar [31].

56. În Hotărârea Azore, Curtea a realizat un echilibru just între aceste două principii. Pe de o parte, aceasta recunoaşte autonomia pe care Constituţia fiecărui stat membru o conferă entităţilor sale administrativ-teritoriale. Într-adevăr, dacă simpla limitare a aplicabilităţii teritoriale a unei reglementări fiscale locale ar fi mereu suficientă pentru a demonstra selectivitatea unei măsuri, atunci autonomia pe care Constituţia naţională o conferă entităţilor administrativ-teritoriale ar fi pusă în mod serios în discuţie. Orice reglementare locală mai favorabilă în raport cu regimul fiscal al statului central care ar îndeplini de asemenea şi celelalte condiţii cerute pentru existenţa unui ajutor de stat şi ar depăşi pragul *de minimis* ar avea nevoie de autorizarea Comisiei. Aceasta ar fi acordată numai în cazul în care ar exista o justificare, cum ar fi, de exemplu, promovarea regiunilor subdezvoltate economic, în sensul prevăzut de articolul 87 alineatul (3) litera (a) CE.

57. Pe de altă parte, prin intermediul cerinţelor referitoare la autonomia legiuitorului local se asigură că statele membre nu pot folosi drept paravan propria ordine constituţională şi că nu pot eluda interdicţia privind acordarea de ajutoare prevăzută la

29 — În afară de Vizcaya, Álava şi Guipúzcoa, şi Comunitatea autonomă Navarra dispune de competenţe fiscale corespunzătoare, întemeiate pe sistemul foral cutumiar.

30 — Articolul 3a alineatul (2) prima teză UE (devenit articolul 4 UE), astfel cum a fost modificat prin Tratatul de la Lisabona de modificare a Tratatului privind Uniunea Europeană şi a Tratatului de instituire a Comunităţii Europene, semnat la Lisabona la 13 decembrie 2007 (JO C 306, p. 1), prevede: „Uniunea respectă egalitatea statelor membre în raport cu tratatele, precum şi identitatea lor naţională, inerentă structurilor lor fundamentale politice şi constituţionale, inclusiv în ceea ce priveşte autonomia locală şi regională.”

31 — A se vedea în special Hotărârea din 1 aprilie 2008, Gouvernement de la Communauté française şi Gouvernement wallon (C-212/06, Rep., p. I-1683, punctul 58 şi referinţele citate).

articolul 87 CE printr-un transfer formal al puterilor legislative.

58. La transpunerea în prezenta cauză a Concluziilor din Hotărârea Azore, trebuie avută în vedere această stare de echilibru.

59. Totuși, două elemente din prezentele cauze le deosebesc de Hotărârea Azore. În primul rând, există o altă situație procedurală: Hotărârea Azore a fost pronunțată în urma unei acțiuni în anulare pe care Portugalia a formulat-o împotriva unei decizii a Comisiei în temeiul articolului 230 alineatul (1) CE. Curtea a trebuit, așadar, să pronunțe ea însăși o decizie definitivă asupra felului în care Comisia a reușit să facă dovada faptului că măsura în litigiu reprezintă un ajutor de stat.

60. În schimb, în prezentele proceduri de pronunțare a unei hotărâri preliminare în temeiul articolului 234 CE, sarcina Curții este limitată la interpretarea articolului 87 alineatul (1) CE. Deși, în acest scop, Curtea ia în considerare elementele specifice ale acțiunii principale, instanța de trimitere își rezervă totuși dreptul de a pronunța o decizie definitivă asupra aspectului dacă reglementările în litigiu ale teritoriilor istorice vor fi clasificate drept măsuri selective și, prin urmare, drept ajutoare de stat [32]. Din acest motiv, întrebarea preliminară, care urmărește interpretarea de către Curte a măsurilor concrete, trebuie înțeleasă în sensul indicat de noi la punctul 39 din prezentele concluzii.

61. În al doilea rând, trebuie avut în vedere că insulelor Azore le-a fost acordată competența de a reduce cota de impozitare națională pentru a compensa dezavantajele de ordin structural care afectează întreprinderile din regiune din cauza caracterului insular al acesteia [33]. Pentru ca reducerea cotei de impozitare să nu conducă în același timp la destabilizarea financiară a regiunii, încasările din impozite astfel diminuate au fost compensate de statul central. Din acest motiv, Curtea a concluzionat că responsabilitatea financiară pentru reglementările fiscale regionale revine în cele din urmă nu regiunii respective, ci statului central și, prin urmare, a considerat că gradul de impozitare general existent la nivelul statului reprezintă cadrul de referință pentru aprecierea selectivității cotei de impozitare regionale [34].

62. Nu ni se pare evident faptul că reglementările fiscale din teritoriile istorice ale Țării Bascilor ar trebui să compenseze dezavantaje geografice sau structurale asemănătoare. Din contră, regimul fiscal mai favorabil decât reglementările generale urmărește să creeze stimulente pentru întreprinderile care vor să se stabilească în zonă. În același timp, spre deosebire de cauza Azore, împrejurarea că statul central compensează încasările diminuate rezultate în urma avantajelor fiscale acordate de teritoriile istorice nu se încadrează în logica urmărită de sistem.

32 — A se vedea în acest sens jurisprudența citată la nota de subsol 13.

33 — În principiu, acest lucru a fost recunoscut și de Comisie, care a considerat că reducerea cotei de impozitare aplicată în temeiul articolului 87 alineatul (3) litera (a) CE este parțial justificată. Comisia a criticat doar aplicarea cotei de impozitare reduse și în ceea ce privește sectorul financiar, deși acesta nu este afectat în mod similar de caracterul insular (a se vedea Hotărârea Azore, citată la nota de subsol 3, punctul 27 și următoarele).

34 — Hotărârea Azore (citată la nota de subsol 3, punctul 71 și următoarele).

63. În cele din urmă, trebuie constatat că reglementările în litigiu se aplică efectiv în aceeaşi măsură pentru toţi operatorii economici care se supun regimului fiscal instituit în teritoriile istorice. În acest context, Comisia susţine că, pe de o parte, teritoriile istorice ar impozita şi câştiguri obţinute în afara acestora, dar că, pe de altă parte, nu ar impozita o serie de venituri obţinute în cadrul acestora.

64. Această împrejurare se explică în primul rând prin aceea că, în temeiul articolului 14 alineatul 1 prima teză din acordul economic, repartizarea competenţelor în materie fiscală între statul central şi Ţara Bascilor se face în primul rând în funcţie de locul unde este stabilită o întreprindere. Cu toate acestea, anumite venituri care nu sunt obţinute la sediul întreprinderii sunt supuse, în anumite limite, impozitării corespunzătoare regimului avut în vedere la sediul acesteia. În schimb, nu se prevede că unităţile sunt supuse în mod general unei impozitări diminuate valabile în locul unde acestea au deschis filiale, care să fie cuplată cu o imputare a impozitelor, respectiv cu o exonerare a acestor venituri la sediul principal al întreprinderii. În această privinţă, repartizarea competenţelor în materie fiscală este diferită de regulile general acceptate în dreptul fiscal internaţional. De aici nu rezultă însă că impozitarea în Ţara Bascilor este selectivă. Mai curând, aceasta se aplică în aceeaşi măsură pentru toate întreprinderile care, în conformitate cu competenţele în materie fiscală, sunt supuse regimului său fiscal.

b) Domeniul material de aplicare al autonomiei politice şi financiare

65. În accepţiunea Comisiei, pentru determinarea autonomiei unei colectivităţi locale, Curtea impune, prin Hotărârea Azore, o examinare care se derulează în două etape. Pentru început, trebuie verificat în ce măsură colectivitatea „ocupă un rol esenţial în conturarea mediului politic şi economic în care îşi desfăşoară activitatea întreprinderile” [35]. Doar după ce acest lucru este stabilit, devine relevantă îndeplinirea celor trei criterii de autonomie menţionate la punctul 67 din această hotărâre.

66. În realitate, teritoriile istorice ar avea doar puteri limitate în stabilirea condiţiilor-cadru pentru economie. Este adevărat că, în temeiul articolului 41 din Statutul privind autonomia, acestea dispun de putere de reglementare în materia dreptului fiscal. Totuşi, exercită o influenţă mult prea redusă asupra modului de utilizare a veniturilor rezultate din impozite. Din contră, veniturile sunt în mare parte vărsate către Comunitatea autonomă a Ţării Bascilor şi către stat. Prin urmare, fie şi numai din acest motiv, nu se poate admite existenţa unei autonomii suficiente.

67. Într-adevăr, trebuie să fim de acord cu opinia Comisiei conform căreia situaţia concurenţială a întreprinderilor nu depinde numai de regimul fiscal, ci de mulţi alţi factori locali, cum ar fi, de exemplu, disponibilitatea personalului calificat, prevederile dreptului muncii şi ale securităţii sociale sau

35 — Hotărârea Azore (citată la nota de subsol 3, punctul 58).

infrastructura. Aceasta nu înseamnă însă în mod obligatoriu că o „autonomie suficientă" există doar în cazul în care o entitate statală dispune de competențe atât de cuprinzătoare încât acestea să îi permită să influențeze toți acești factori.

68. În prezent, nici chiar statele membre nu mai posedă o autonomie deplină în materie de politică economică. Acestea trebuie să își conducă politicile economice în funcție de principiile avute în vedere la articolul 98 CE și să le coordoneze în cadrul Consiliului în sensul prevăzut de articolul 99 CE. Multe reglementări relevante din punctul de vedere al implantării, de exemplu, privind dreptul muncii, al protecției mediului, al dreptului achizițiilor publice și al protecției proprietății intelectuale sunt armonizate la nivel comunitar. În plus, în anumite domenii, cum ar fi agricultura, comerțul exterior și transporturile, politica națională este subordonată politicii comunitare.

69. La o analiză mai atentă a pasajelor esențiale din Hotărârea Azore, pe care Comisia le redă doar într-o formă prescurtată, reiese de asemenea în mod clar că pentru Curte este relevantă prezența unei autonomii în ceea ce privește adoptarea de măsuri concrete, și nu existența unei libertăți generale de acțiune în materie de politici economice. Conform acesteia, nu se poate exclude posibilitatea „ca o entitate infrastatală să dispună de un statut de drept și de fapt care îi conferă suficientă autonomie în raport cu guvernul central al unui stat membru pentru ca, *prin măsurile pe care le adoptă* [36], această entitate, iar nu guvernul central, să fie cea care joacă un rol esențial în conturarea mediului politic și economic […]" [37]. În acest context, Curtea s-a referit în mod evident la reglementările fiscale în litigiu în Hotărârea Azore.

70. În cazul în care interpretarea Comisiei cu privire la Hotărârea Azore ar fi corectă, nu s-ar putea înțelege de ce Curtea nu a negat existența unei autonomii și în acel caz plecând doar de la motivul că prerogativele regionale erau limitate la ajustarea cotei de impozitare. Dimpotrivă, Curtea a examinat în detaliu dacă regiunea, cu ocazia exercitării acestor competențe, a acționat autonom din punct de vedere instituțional, procedural și financiar.

71. În consecință, acest argument al Comisiei trebuie respins.

c) Elementul de referință corect: teritoriile istorice privite individual sau Comunitatea autonomă a Țării Bascilor?

72. La examinarea selectivității măsurilor în litigiu și la verificarea autonomiei colectivităților teritoriale respective, se pune pentru început întrebarea dacă în acest caz

36 — Sublinierea noastră.

37 — Hotărârea Azore (citată la nota de subsol 3, punctul 58).

Comunitatea autonomă a Ţării Bascilor sau cele trei teritorii istorice trebuie comparate cu statul central.

73. Adoptarea reglementărilor fiscale care, în contextul actual – astfel cum tocmai am menţionat – constituie factorul principal incumbă teritoriilor istorice, astfel cum reiese din articolul 41 alineatul 1) din Statutul privind autonomia. Acestora le sunt adresate dispoziţiile articolelor 2-4 din acordul economic. Acestea sunt cele chemate să facă schimb de informaţii cu privire la legislaţia fiscală direct cu administraţia fiscală a statului central şi, în conformitate cu articolele 63 şi 64 din acordul economic, să trimită reprezentanţi proprii în comisia de coordonare şi de evaluare normativă. Iată, aşadar, un argument în favoarea examinării autonomiei fiecărui teritoriu istoric.

74. Totuşi, astfel cum se poate observa în mod evident, coordonarea internă din Ţara Bascilor conduce la faptul că Normas Forales în cele trei teritorii istorice sunt în mare măsură identice. Din acest motiv, se pot ridica semne de întrebare cu privire la autonomia procesului legislativ în cele trei teritorii istorice. În acest context, urmează a se distinge între două ipoteze:

— în urma coordonării interne din Ţara Bascilor, teritoriile istorice sunt constrânse, în drept şi în fapt, să adopte legi unitare, coordonarea nefiind dependentă de dispoziţiile impuse de statul central;

— în cadrul coordonării, teritoriile istorice trebuie să ţină seama de dispoziţiile impuse de Comunitatea autonomă, care, la rândul ei, se bazează pe dispoziţiile impuse de statul central.

75. În primul caz, competenţele în materie fiscală ar fi exercitate în mod solidar de toate cele trei teritorii istorice şi eventual şi de Comunitatea autonomă. Într-un astfel de caz, coordonarea internă din Ţara Bascilor cu privire la procesul legislativ ar îngrădi probabil autonomia de care se bucură teritoriile istorice în relaţia dintre ele, dar nu ar îngrădi autonomia (comună) în relaţia cu statul central. Pentru aprecierea selectivităţii unei reglementări fiscale care se aplică în aceeaşi măsură tuturor întreprinderilor unei colectivităţi, importantă este doar relaţia dintre statul central şi colectivităţile centrale şi regionale. Prin urmare, în speţă ar trebui verificat dacă teritoriile istorice, active la nivel comunitar, respectiv teritoriile istorice alături de Comunitatea autonomă, posedă suficientă autonomie în raport cu statul central.

76. În schimb, în cazul celei de a doua ipoteze, autonomia care revine teritoriilor istorice ar fi pusă sub semnul întrebării prin dispoziţiile impuse în mod indirect de statul central. Este de competenţa instanţei de trimitere să stabilească în prezenţa căreia dintre aceste două ipoteze ne aflăm şi să tragă concluziile care rezultă din aceasta.

77. În sfârşit, ar fi de asemenea posibil ca procesul legislativ în materie fiscală în teritoriile istorice să fie influenţat într-o asemenea măsură de Comunitatea autonomă a Ţării

Bascilor, încât într-o anumită parte a Țării Bascilor să se aplice condiții mai avantajoase decât în celelalte părți ale acesteia. În acest caz, s-ar putea admite existența unei măsuri selective, cadrul de referință fiind oferit însă nu de statul central, ci de Țara Bascilor. Potrivit informațiilor de care dispune Curtea, nu există totuși indicii în acest sens.

d) Aplicarea criteriilor individuale

78. Pentru instanța de trimitere și pentru toate părțile la procedurile în fața Curții nu există nicio urmă de îndoială cu privire la autonomia instituțională care revine teritoriilor istorice și instituțiilor acestora. De aceea, nu este necesară o analiză suplimentară în legătură cu acest criteriu. Obiecțiile ridicate de reclamanții din acțiunile principale și de Comisie se îndreaptă numai împotriva autonomiei procedurale și financiare a teritoriilor istorice.

79. În acest sens, în ceea ce privește autonomia procedurală, Comisia identifică în mod corect două aspecte. Primul dintre acestea, care ar putea fi numit și autonomie procedurală *stricto sensu*, privește libertatea care revine colectivității locale de a adopta dispoziții fiscale conform unei proceduri în cadrul căreia statul central nu are nicio influență sau cel puțin nu una determinantă. Cel de al doilea aspect se referă la libertatea de acțiune materială a colectivității locale, care îi revine acesteia în temeiul ordinii juridice interne. Pentru a reda mai bine și acest al doilea aspect, dorim ca în continuare, în locul noțiunii de autonomie procedurală, să folosim termenul de *autonomie constitutivă*, și anume autonomie constitutivă formală și materială.

i) Autonomia constitutivă

80. Astfel cum a decis Curtea la punctul 67 din Hotărârea Azore, norma locală trebuie adoptată „fără ca guvernul central să poată interveni în mod direct asupra conținutului său”.

81. Totuși, în acest context, Curtea face trimitere la punctul 54 din Concluzii, în cadrul cărora avocatul general folosește o abordare ceva mai cuprinzătoare: „decizia trebuie să fie luată de autoritatea locală conform unei proceduri în cadrul căreia guvernul central nu are puterea de a interveni în mod direct cu privire la stabilirea cotei de impozit *și autoritatea locală nu este obligată în niciun caz să stabilească cota de impozit în funcție de interesele naționale*” [38] .

82. În sfârșit, la punctul 68 din hotărâre se precizează că o autonomie politică și fiscală suficientă în raport cu guvernul central presupune ca entitatea locală să dispună de competență pentru a adopta măsuri de reducere a cotei de impozitare independent

38 — Sublinierea noastră.

de orice considerație care are legătură cu conduita statului central.

— Autonomia constitutivă formală

85. Autonomie constitutivă formală există atunci când statul central nu are nicio posibilitate de a interveni în mod direct în cadrul procedurii care are ca rezultat adoptarea de dispoziții fiscale, cum ar fi aprobarea dispozițiilor, exercitarea unui drept de veto cu privire la adoptarea acestora sau asumarea competenței pentru adoptarea lor.

83. Având în vedere aceste formulări, între părți există divergențe cu privire la măsura în care autonomia este pusă sub semnul întrebării prin aceea că, la adoptarea legislației fiscale, teritoriile istorice trebuie să țină seama de anumite dispoziții legale. Respectarea acestor dispoziții este supusă controlului jurisdicțional, în ultimă instanță, controlului exercitat de Tribunal Supremo, adică de o instanță situată la nivelul statului central. Unele părți văd și în acest aspect o îngrădire a autonomiei teritoriilor istorice.

86. În schimb, astfel cum în mod corect precizează Regatul Unit, nu se aduce atingere autonomiei constitutive formale atunci când statul central și colectivitatea locală se informează și se consultă reciproc cu privire la proiectele legislative. Această afirmație este valabilă în orice caz atunci când colectivitatea locală – chiar și în cazul unei luări de poziție negative din partea guvernului central – este în cele din urmă liberă să își mențină proiectul.

84. Reglementările constituționale, inclusiv cele cuprinse în Statutul privind autonomia și în acordul economic, limitează libertatea de acțiune materială care revine teritoriilor istorice. Din acest motiv, vom analiza acest aspect în cadrul autonomiei constitutive materiale. În acest context, dorim să examinăm și controlul *ex post* exercitat de instanțe cu privire la dispozițiile în materie fiscală. Dat fiind că nu intervine în mod direct asupra procesului de formare a voinței în cadrul procesului legislativ, acesta nu aduce atingere autonomiei constitutive în sens formal, ci servește drept garanție pentru respectarea limitelor autonomiei constitutive materiale.

87. Fără a dori să ne pronunțăm înaintea unei aprecieri finale a instanței de trimitere, din dispozițiile Constituției, ale Statutului privind autonomia și ale acordului economic nu pare să rezulte că guvernul central deține o putere finală de decizie. Într-adevăr, articolul 4 din acordul economic prevede o activitate de coordonare și de colaborare între autoritățile fiscale, care, în conformitate cu articolele 63 și 64 din respectivul acord, dobândește un cadru instituțional prin intermediul comisiei de coordonare și de evaluare normativă. Totuși, coordonarea și colaborarea nu par să aibă drept efect faptul că teritoriile istorice sunt obligate împotriva voinței lor să respecte deciziile luate de statul central.

— Autonomie constitutivă materială

88. Autonomie constitutivă materială înseamnă că legiuitorul local poate să decidă în mod liber în privința conținutului dispozițiilor fiscale. Cu toate acestea, în niciun sistem juridic democratic aparținând unui stat de drept nu există o libertate deplină a legiuitorului. Dimpotrivă, legiuitorul este legat mereu de dispozițiile constituționale, în special în ceea ce privește respectarea drepturilor fundamentale și a drepturilor omului. Chiar și dreptul comunitar impune limite legislației naționale.

89. Din acest motiv, faptul că teritoriile istorice sunt ținute să respecte dispoziții constituționale cu ocazia adoptării legislației fiscale nu exclude de la bun început existența unei autonomii constitutive materiale. Totuși, aceste dispoziții nu pot să îngrădească libertatea de acțiune astfel încât, cu ocazia adoptării legislației fiscale, teritoriile istorice să nu mai poată urmări niciun obiectiv propriu în materie de politică financiară.

90. În acest context, trebuie menționat în primul rând articolul 2 din Constituție, care, pe de o parte, garantează naționalităților și regiunilor din Spania dreptul la autonomie, dar care, pe de altă parte, le obligă totodată să demonstreze solidaritate reciprocă. În plus, principiul solidarității este de asemenea consacrat la articolele 138 și 156 din Constituție. Este autonomia atât de cuprinzătoare încât regiunile pot dezvolta între ele o relație concurențială în materie fiscală sau contravine acest aspect principiului solidarității? Aceasta este întrebarea centrală a întregului litigiu, la care însă nu Curtea, ci instanțele naționale trebuie să găsească un răspuns.

91. În plus, articolul 31 din Constituție prevede că impozitarea are loc în funcție de capacitatea economică, prin intermediul unui sistem de impozitare just, întemeiat pe principiile egalității și progresivității. Dacă se interpretează această prevedere în sensul că în Spania nu poate exista decât un sistem de impozitare la care toți contribuabilii contribuie în funcție de capacitatea lor, legiuitorii locali nu ar avea voie să introducă o cotă de impozitare inferioară. Mai exact, aceasta înseamnă că nivelul sarcinii fiscale nu depinde numai de capacitatea contribuabilului, ci și de domiciliul acestuia. În orice caz, este posibil ca articolul 31 să nu excludă posibilitatea ca în Spania să existe mai multe sisteme de impozitare, *în cadrul cărora* să fie necesar ca principiile menționate să fie îndeplinite.

92. La nivelul reglementărilor constituționale, trebuie menționat în continuare articolul 139, care impune un tratament egal pentru toți cetățenii și care interzice măsurile care, direct sau indirect, îngrădesc libertatea de circulație și de stabilire a persoanelor. Articolul 3 litera c din acordul economic aduce o completare în sensul că, de asemenea, reglementările fiscale ale teritoriilor istorice nu au dreptul să producă efecte discriminatorii și nu pot aduce atingere raporturilor concurențiale existente între întreprinderi.

93. Într-adevăr, cote distincte de impozitare sau posibilități de deducere fiscală diferite pot să influențeze contribuabilii în luarea

unei decizii privind alegerea reşedinţei. Cu toate acestea, în jurisprudenţa sa referitoare la libertăţile fundamentale, Curtea a precizat că Tratatul CE nu garantează contribuabililor că transferul activităţilor lor într-un alt stat membru nu va avea efecte din punct de vedere fiscal [39]. Ţinând seama de diferenţele dintre legislaţiile statelor membre în materia dreptului fiscal, un astfel de transfer poate fi, după caz, mai mult sau mai puţin avantajos sau dezavantajos pentru lucrător. Această afirmaţie se întemeiază pe faptul că, la nivelul întregii Comunităţi, nu există un sistem fiscal unitar [40]. Din această cauză, aplicarea acestor constatări în cazul relaţiilor existente în interiorul Spaniei depinde de asemenea de măsura în care ordinea de drept fiscal din teritoriile istorice poate fi considerată un sistem autonom în raport cu ordinea statală centralizată.

94. Alte obligaţii rezultă din articolul 41 alineatul 2 litera a) din Statutul privind autonomia, conform căruia teritoriile istorice sunt obligate să respecte structura generală de impozitare a statului, precum şi normele prevăzute în cadrul acordului economic pentru coordonarea, pentru armonizarea fiscală şi pentru colaborarea cu statul.

95. În această privinţă, articolul 2 punctul 2 şi articolul 3 litera a din acordul economic precizează că teritoriile istorice trebuie să respecte structura generală a statului în materie de impozitare şi să se conformeze Legii generale privind impozitele în ceea ce priveşte terminologia şi conceptele. Totuşi, respectarea unor structuri de impozitare unitare şi a unor concepte nu se află în mod necesar în contradicţie cu urmărirea unor obiective proprii în materie de politică fiscală. Dimpotrivă, în această privinţă este important dacă parametrii materiali, cum ar fi cota de impozitare şi baza de evaluare, pot fi stabiliţi prin derogare de la dreptul statului central.

96. O altă îngrădire constă în obligaţia de a menţine o presiune fiscală reală globală echivalentă celei care există în restul statului [articolul 3 litera b din acordul economic]. Totuşi, această dispoziţie permite probabil teritoriilor istorice o reechilibrare a impozitului pe venit al persoanelor fizice sau a altor impozite, pe de o parte, cu impozitul pe profit, pe de altă parte, fără a aduce atingere cotei de impozitare medii pe cap de locuitor. Posibil ar fi şi ca scăderea nivelului impozitului pe profit să fie compensată prin extinderea bazei de impozitare.

97. În final, considerăm că este de competenţa instanţei de trimitere să stabilească dacă, în conformitate cu dispoziţiile din Constituţie, cu dispoziţiile Statutului privind autonomia şi cu cele ale acordului economic, teritoriile istorice dispun de o marjă de apreciere proprie privind adoptarea legislaţiei fiscale care să le permită să urmărească obiective proprii în materie de politică fiscală. Situaţia s-ar prezenta astfel atunci când acestea ar avea voie să stabilească parametri decisivi, cum ar fi cota de impozitare şi baza de impozitare, care să nu difere doar în mod nesemnificativ de legislaţia fiscală a statului central.

39 — Hotărârea din 29 aprilie 2004, Weigel (C-387/01, Rec., p. I-4981, punctul 55).

40 — A se vedea în legătură cu acest subiect punctul 45 de mai sus, situaţia a doua.

98. Unele părți argumentează că rezultă chiar din jurisprudența instanțelor superioare spaniole că o asemenea marjă de apreciere nu există. Noi nu putem să ne pronunțăm de o manieră definitivă cu privire la acest aspect, dar am dori să abordăm pe scurt cele două hotărâri care sunt citate în primul rând în acest context.

99. În măsura în care în această privință se face trimitere la Hotărârea nr. 96/2002 din 25 aprilie 2002 [41] pronunțată de Tribunal Constitucional, trebuie precizat că această decizie nu viza în mod direct competențele legislative care revin teritoriilor istorice. Dimpotrivă, aceasta a avut în vedere reglementări ale statului central care au introdus avantaje similare celor din reglementările fiscale forale. Avantaje au fost acordate întreprinderilor care, dat fiind faptul că erau stabilite într-un alt stat membru, erau supuse competențelor în materie fiscală exercitate de statul central și de aceea nu puteau profita de avantajele fiscale oferite de Normas Forales pentru deschiderea unei filiale în teritoriile istorice. Potrivit dispozițiilor în litigiu emise la nivel central, respectivelor întreprinderi le-a fost returnat impozitul, în măsura în care acesta a depășit suma pe care ar fi datorat-o în cazul aplicării dreptului fiscal foral.

100. Curtea Constituțională a considerat că diferența de tratament la care erau supuse două categorii de întreprinderi – cele stabilite într-un alt stat membru și cele stabilite în Spania, dar în afara Țării Bascilor – care se găseau în aceeași situație în ceea ce privește deschiderea unei filiale în Țara Bascilor era neconstituțională [42]. Totuși, această diferență de tratament a avut loc în interiorul aceleiași ordini juridice. Or, în mod evident, instanța nu a comparat situația operatorilor economici stabiliți în teritoriile istorice și supuși dreptului fiscal foral cu situația întreprinderilor stabilite în restul teritoriului de stat care intrau sub incidența reglementărilor fiscale generale.

101. Nici măcar Hotărârea pronunțată de Tribunal Supremo la 9 decembrie 2004 [43] nu oferă în mod obligatoriu un răspuns definitiv la întrebarea dacă dispozițiile naționale acordă teritoriilor istorice o autonomie constitutivă suficientă. Aparent, instanța a fixat o limită pentru libertatea sa de acțiune acolo unde dispozițiile fiscale forale depășeau nivelul unui ajutor de stat. În mod evident, la acea dată nu a putut fi încă luată în considerare Hotărârea Azore, aceasta fiind pronunțată ulterior.

102. În lumina principiilor enunțate în această hotărâre, decizia pronunțată de Tribunal Supremo poate cunoaște două interpretări diferite. Fie acesta a considerat deja, în mod implicit, că, din cauza lipsei unei autonomii suficiente a teritoriilor istorice, numai sistemul fiscal central poate fi

41 — Anexa 7 la memoriul Comisiei.

42 — Ca urmare, instanța a considerat în cele din urmă că discriminarea resortisanților este ilegală.

43 — A se vedea în acest sens punctul 25 de mai sus.

luat în considerare drept cadru de referinţă pentru aprecierea selectivităţii dispoziţiilor fiscale forale, fie a dorit ca sfera autonomiei să depindă de înţelesul noţiunii de ajutor din dreptul comunitar.

103. Totuşi, având în vedere Hotărârea Azore, această abordare a condus la apariţia unui cerc vicios, deoarece, tocmai dimpotrivă, Curtea condiţionează existenţa unui ajutor de stat de lipsa autonomiei legiuitorului fiscal local potrivit dreptului naţional. Pentru a evita un asemenea cerc vicios, trebuie ca determinarea competenţelor care incumbă legiuitorului fiscal local să fie considerată drept o premisă a aplicării noţiunii de ajutor consacrate la articolul 87 alineatul (1) CE. Interpretarea dreptului naţional care este necesară în această privinţă nu poate fi efectuată de Curte în locul instanţelor naţionale.

104. În sfârşit, mai trebuie analizat argumentul conform căruia teritoriilor istorice le lipseşte o autonomie suficientă deoarece normele acestora sunt supuse controlului jurisdicţional, şi anume, în cele din urmă, controlului exercitat de o instanţă aparţinând statului central.

105. În cazul în care dispoziţiile naţionale limitează marja de manevră care revine legiuitorului fiscal local, atunci, într-un stat de drept, este firesc ca modul de respectare a acestor limite să fie supus controlului jurisdicţional. Atât timp cât examinarea se limitează la aceasta şi nu se extinde şi asupra oportunităţii legilor fiscale locale, controlul jurisdicţional nu va constitui o restrângere suplimentară a autonomiei entităţii administrativ-teritoriale. Faptul că, în final, competenţa revine unei instanţe situate la nivelul statului central nu modifică datele problemei. Este de asemenea lipsit de relevanţă faptul că recursul formulat împotriva normelor locale, în calitatea acestora de dispoziţii derivate, este repartizat jurisdicţiei ordinare, în timp ce legile regionale şi cele emise de statul central pot fi atacate cu recurs numai în faţa Curţii Constituţionale.

e) Autonomia financiară

106. O entitate administrativ-teritorială posedă autonomie financiară atunci când trebuie să suporte singură consecinţele fiscale ale reglementărilor sale fiscale şi nu primeşte nicio compensaţie de la statul central pentru încasările din impozite reduse care sunt rezultatul derogărilor de la reglementările naţionale realizate prin dispoziţiile la nivel local.

107. Aplicarea acestui criteriu creează dificultăţi de ordin practic deosebite atunci când scăderea cotei de impozitare sau acordarea altor tipuri de avantaje nu se dovedeşte – precum în cauza Azore – un element al unui tip de ajutor regional indirect acordat de statul central. Într-un astfel de caz, nu există, într-adevăr, nicio legătură logică internă între scăderea impozitului şi transferurile financiare compensatorii care au loc între statul central şi entităţile administrativ-teritoriale locale sau regionale. Dimpotrivă, în situaţii precum cea din acţiunile principale, este nevoie să se procedeze la o

apreciere exhaustivă a raporturilor financiare existente între statul central și subdiviziunile sale.

108. Această examinare este și mai dificil de realizat deoarece, pe lângă bugetele generale ale statului, ale regiunilor și ale altor colectivități teritoriale statale, mai există și alte fonduri de stat speciale, în special sistemele de securitate socială, prin intermediul cărora poate să se ajungă la alte transferuri financiare între diferitele regiuni geografice și structurile aflate la nivelul statului.

109. În această privință, existența unei autonomii financiare a structurii infrastatale nu trebuie mereu negată în cazul în care, în urma acestei examinări globale, se constată, în ansamblu, existența unui transfer financiar între statul central și colectivitățile locale sau regionale. Și aceasta deoarece un astfel de transfer financiar poate avea la bază o gamă extinsă de motive care să nu se afle în nicio legătură cu reglementările fiscale locale sau regionale.

110. Din acest motiv, pentru a stabili o legătură între astfel de transferuri financiare și legislația fiscală locală, trebuie îndeplinite cel puțin două condiții. În primul rând, nivelul încasărilor din impozitele locale trebuie să fie în general luat în considerare drept coeficient la stabilirea unor eventuale transferuri financiare. În al doilea rând, o diminuare a încasărilor din impozite trebuie să conducă de asemenea la o ajustare compensatorie corespunzătoare a transferului de sume între diferitele niveluri ale statului.

111. Pentru analiza prezentată în continuare, trebuie să plecăm de la premisa că, cel puțin într-un anumit exercițiu financiar, cota de impozitare mai redusă și deducerile cu caracter special stabilite de reglementările fiscale forale prin derogare de la dispozițiile statului central vor conduce la o diminuare a încasărilor din impozite. Afirmația teritoriilor istorice conform căreia, pe termen lung, politica lor fiscală ar ridica în mod efectiv nivelul încasărilor din impozite nu poate fi luată în considerare. Admiterea unui astfel de argument în apărare în cadrul examinării efectuate cu privire la existența unui ajutor de stat ar face practic ca interdicția acordării de ajutoare de stat să fie lipsită de sens, întrucât ajutoarele de stat se acordă deseori cu scopul de a promova dezvoltarea economică pozitivă a întreprinderilor avantajate, astfel încât, prin crearea de noi locuri de muncă, prin degrevarea sistemelor de asigurare socială și prin generarea de venituri din impozite, „investiția” ar deveni, în final, rentabilă [44].

112. Instrumentul determinant al raporturilor financiare dintre statul central și Comunitatea autonomă a Țării Bascilor și, în mod indirect, teritoriile istorice, la care instanța

44 — În acest context, Comisia a susținut în special că factorul relevant, în conformitate cu jurisprudența, este dat de efectul pe care un ajutor il produce în favoarea unei anumite întreprinderi, și nu de obiectivele urmărite prin intermediul acestuia (a se vedea Hotărârea din 29 februarie 1996, Belgia/Comisia, C-56/93, Rec., p. I-723, punctul 79, Hotărârea din 26 septembrie 1996, Franța/Comisia, C-241/94, Rec., p. I-4551, punctul 20, și Hotărârea din 17 iunie 1999, Belgia/Comisia, C-75/97, Rec., p. I-3671, punctul 25).

de trimitere și părțile fac referire în cadrul procedurii în fața Curții, este așa-numita cotă-parte („Cupo”).

113. Sistemul cotei-părți se întemeiază pe dispozițiile articolului 42 alineatul 2 literele d) și f) din Statutul privind autonomia, pe articolul 48 și următoarele din acordul economic, precum și pe Legea privind cota-parte în cincinalul 2002-2006. În cele din urmă, se are în vedere un transfer al majorității încasărilor din impozite obținute de teritoriile istorice către Comunitatea autonomă a Țării Bascilor și către statul central. Acest transfer este necesar deoarece o mare parte din încasările din impozite revine teritoriilor istorice, în timp ce majoritatea prestațiilor repartizate statului cad în sarcina statului central și a Comunității autonome.

114. Într-o manieră foarte simplificată, nivelul cotei-părți globale a Țării Bascilor, compusă, la rândul său din diferitele cote-părți ale teritoriilor istorice, se determină pe parcursul următoarelor etape. Se calculează cheltuielile cu prestațiile efectuate de stat, considerându-se în mod fictiv că toate regiunile spaniole beneficiază de prestații egale cu cele ce revin Țării Bascilor. Apoi se utilizează un coeficient care trebuie să corespundă părții din încasările obținute de teritoriile istorice în raport cu statul privit în ansamblu. Din 1981, acest factor s-a situat în mod constant la 6,24 %. Urmează o serie de ajustări și corecții care nu au însă nicio legătură directă cu nivelul încasărilor din impozite. La final, rezultă o sumă pe care Țara Bascilor trebuie să o verse către stat. În anul de referință 2002, aceasta a reprezentat aproximativ un miliard de euro și, în anii care urmează, poate face obiectul altor ajustări.

115. Este greu de precizat în ce măsură încasările din impozite obținute de teritoriile istorice și modificările acestora în temeiul dispozițiilor în litigiu influențează suma totală a transferului financiar efectuat de acestea, respectiv de Comunitatea autonomă a Țării Bascilor către stat. Precizările din memoriile înaintate de părți și cele oferite ca răspuns la o întrebare formulată în acest sens de către Curte în cadrul ședinței creează în general impresia că stabilirea cotei-părți reprezintă în cele din urmă un compromis politic, și nu o consecință directă a modificării anumitor parametri economici, cum ar fi, în special, nivelul încasărilor din impozite. Acest lucru este indicat prin simplul fapt că, de mai bine de 25 de ani, coeficientul de repartizare, care ar trebui de fapt să realizeze o legătură cu suma reprezentând încasările din impozite realizate de teritoriile istorice, a rămas neschimbat, deși în mod cert încasările din impozite au fluctuat.

116. În orice caz, guvernul spaniol consideră că modificarea veniturilor obținute de teritoriile istorice din încasările din impozite nu exercită nicio influență asupra valorii totale a cotei-părți. În cazul în care instanța de trimitere ar ajunge la aceeași concluzie și dacă nu ar mai interveni niciun fel de alte mecanisme de compensare, se poate considera că teritoriile istorice dispun de autonomie financiară suficientă.

V — Concluzie

117. Astfel, urmează să răspundem la întrebarea preliminară formulată de Tribunal Superior de Justicia del País Vasco după cum urmează:

„Articolul 87 alineatul (1) CE trebuie interpretat în sensul că o reglementare fiscală adoptată de o colectivitate locală a unui stat membru care se aplică în mod egal tuturor întreprinderilor supuse competențelor sale fiscale și care este mai favorabilă decât dispozițiile fiscale generale ale statului membru respectiv nu reprezintă un avantaj acordat anumitor întreprinderi și sectoare de producție atunci când colectivitatea locală dispune de autonomie suficientă în exercitarea puterilor legislative în materie de drept fiscal. O astfel de autonomie presupune următoarele:

— colectivitatea locală dispune de independență instituțională;

— statul central nu poate interveni în mod decisiv în cadrul procedurii care are drept rezultat adoptarea dispoziției fiscale locale (autonomie constitutivă formală);

— în activitatea de elaborare a dispozițiilor fiscale, comunitatea locală dispune de o marjă de apreciere suficient de importantă, care să îi permită să urmărească obiective proprii în materie de politică financiară (autonomie constitutivă materială) și

— colectivitatea locală poartă ea însăși responsabilitatea financiară pentru încasările diminuate din impozite, care sunt rezultatul reglementărilor mai favorabile în raport cu dreptul fiscal general (autonomie financiară).”