

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ANTONIO SAGGIO

presentadas el 1 de julio de 1999 *

1. Mediante tres autos de idéntico contenido, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco planteó al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial relativa a la interpretación de los artículos 52 del Tratado CE (actualmente, artículo 43 CE, tras su modificación) y 92 del Tratado CE (actualmente, artículo 87 CE, tras su modificación). El Tribunal de Justicia ha de pronunciarse sobre la compatibilidad con las disposiciones citadas de las Normas Forales, adoptadas por tres autoridades pertenecientes a la Comunidad Autónoma Vasca, que contienen medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica.

La normativa nacional y las Normas Forales

2. Las relaciones fiscales entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco se rigen por el *Concierto Económico* (en lo sucesivo, «Concierto»), aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo,¹ modificada posteriormente por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre.² Dicha normativa atribuye a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos compe-

tencia para regular dentro de su territorio el régimen tributario, salvo los tributos que se integran en la renta de aduanas, los que se recaudan a través de monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación es competencia exclusiva del Estado.

3. El capítulo primero del Concierto establece los puntos de conexión de cada impuesto con el fin de delimitar las competencias de las Haciendas Forales respecto a la Hacienda Estatal. Dicha distribución de competencias se efectúa basándose en el principio de la solidaridad, en virtud del cual no se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos (apartado 8 del artículo 4); se establece que las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra (apartado 11 del artículo 4); se establece, por último, que la aplicación del Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en Territorio común (apartado 12 del artículo 4).

Además, según el artículo 6 del Concierto, el Estado español tiene competencia exclusiva para la gestión, inspección, revisión y

* Lengua original: italiano.

1 — Boletín Oficial del Estado de 28 de mayo de 1981.

2 — Boletín Oficial del Estado de 27 de diciembre de 1990.

recaudación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo a título de contribuyente o sustituto sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español. Finalmente, por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el apartado 1 del artículo 7 precisa que dicho Impuesto tiene la consideración de tributo «concertado» de normativa autónoma, que ha de ser exigido por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco. El artículo 18 del Concierto establece los criterios con arreglo a los cuales se aplicará el Impuesto de Sociedades.

4. Con arreglo a las competencias normativas reconocidas por las citadas disposiciones, las tres Juntas Generales de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, de Álava y de Vizcaya adoptaron las *Normas Forales* n^{os} 11/93, de 26 de junio, 18/93, de 5 de julio, y 5/93, de 24 de junio, respectivamente, relativas a medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica. Dichas Normas Forales establecían, para el período comprendido entre su entrada en vigor y el 31 de diciembre de 1994, una serie de beneficios fiscales en materia de Impuesto de Sociedades y de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las medidas adoptadas conferían a las empresas y a las personas físicas sujetas al régimen fiscal de los Territorios Vascos determinadas ventajas de las que no se beneficiaban las empresas y las personas físicas sujetas al régimen común. Por lo que se refiere a las personas jurídicas, se trataba más concretamente de exenciones, reducciones o deducciones de los impuestos por creación de nuevas

empresas, realización de inversiones en activos fijos materiales, inversiones en investigación y desarrollo, inversiones para el fomento de las exportaciones, amortización de activos nuevos, capitalización de pequeñas empresas, y contratación y formación de personal. Los mismos beneficios fiscales eran de aplicación a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejercieran actividades empresariales o profesionales y determinasen su rendimiento neto en régimen de estimación directa.

Por lo que se refiere al ámbito de aplicación personal de los referidos beneficios fiscales, éste venía determinado, en las Normas Forales citadas anteriormente, a la luz de tres criterios «en cascada». Las Normas de referencia se aplicaban, en primer lugar, a los sujetos pasivos que tributasen exclusivamente a la Diputación Foral autora de las Normas; en segundo lugar, a los sujetos pasivos que, tributando conjuntamente a la Diputación Foral autora de la Norma y a cualquier otra Diputación Foral, tuviesen su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de la Diputación Foral que promulgó la Norma o, teniéndolo en Territorio común, realizasen en el territorio de la Diputación Foral autora de la Norma la proporción mayor del volumen de sus operaciones; por último, a los sujetos pasivos que, tributando conjuntamente a la Diputación Foral autora de la Norma y a la Administración del Estado, o a la Diputación Foral autora de la Norma, a cualquier otra Diputación Foral y a la Administración del Estado, tuviesen su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de la Diputación Foral autora de la Norma y el volumen de sus operaciones realizado en el País Vasco en el ejercicio anterior fuese superior al 25 % del volumen total de sus operaciones.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los beneficios fiscales previstos en las Normas Forales serán de aplicación a los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en los territorios de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, de Álava y de Vizcaya.

5. El órgano jurisdiccional nacional precisa en el auto de remisión que la aplicación de la normativa citada tenía como consecuencia que los sujetos pasivos que tuvieran la condición de no residentes en el territorio español quedaban sometidos al ordenamiento tributario del Estado y, por tanto, excluidos de la hipotética obtención de los beneficios fiscales que se contienen en las Normas Forales impugnadas.

6. Hay que señalar por último que la Comisión, mediante Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993,³ dirigida al Reino de España, se pronunció sobre las Normas Forales n^{os} 28/1988, 8/1988 y 6/1988, adoptadas por las Diputaciones Forales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, respectivamente. Se trataba de medidas que incluían beneficios fiscales de contenido idéntico a los recogidos en las Normas Forales objeto de los procedimientos principales. En la citada Decisión, la Comisión consideró que las ayudas fiscales a la inversión, eran, en lo que respecta a las medidas relativas al Impuesto de Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incompatibles con el mercado común, de conformidad con el apar-

tado 1 del artículo 92 del Tratado CE, habida cuenta de que se concedieron en forma contraria al artículo 52 del Tratado CE.⁴ En el apartado 2 del artículo 1 de la misma Decisión la Comisión solicitaba a España que modificase el sistema fiscal de que se trata con el fin de eliminar las distorsiones con respecto al artículo 52 del Tratado a más tardar el 31 de diciembre de 1993. La referida Decisión no fue objeto de impugnación, ni por parte del destinatario conforme al párrafo primero del artículo 173 del Tratado CE (actualmente, artículo 230 CE, tras su modificación), ni por parte de las autoridades vascas que habían aprobado las Normas Forales con arreglo al párrafo cuarto del mismo artículo. En cumplimiento de la Decisión, el Reino de España introdujo la Disposición Adicional Octava en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre.⁵ Dicha Disposición, titulada «Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español», modificaba el régimen precedente, estableciendo que las sociedades tendrán derecho al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos. Como consecuencia de la adopción de la referida Disposición, la Comisión estimó, en escrito de 3 de febrero de 1995 enviado a la Representación Permanente de España ante la Unión Europea, que el régimen fiscal vasco ya no entrañaba discriminación alguna en el sentido del artículo 52 del Tratado CE.

3 — Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco (DO L 134, p. 25).

4 — Decisión citada, apartado 1 del artículo 1.

5 — Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre de 1994.

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

7. Las tres Normas Forales adoptadas por las autoridades vascas fueron impugnadas por la Administración del Estado en junio y en octubre de 1994. Entre los motivos de impugnación, la demandante indicaba la infracción de los artículos 52 y 92 del Tratado. A juicio del Gobierno español, dicha infracción se debía al hecho de que las Normas Forales excluían de los beneficios fiscales establecidos a los ciudadanos y a las sociedades de otros Estados miembros que, si bien ejercían una actividad económica en el territorio vasco, no eran al mismo tiempo residentes en territorio español. Mediante tres autos de fecha 30 de julio de 1997, de idéntico contenido, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sala de lo Contencioso-Administrativo) planteó al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial del siguiente tenor:

«Si el artículo 52 del TCE debe ser interpretado en el sentido de que se opone al mismo y, en su caso, al artículo 92.1 de dicho Tratado, una reglamentación afectante a un Territorio perteneciente a una Comunidad Autónoma de un Estado miembro, relativa a medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, a las que pueden acogerse los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Hacienda Foral de dicho Territorio o tengan su domicilio fiscal o realicen en él la proporción mayor del volumen de sus operaciones o tengan su domicilio fiscal en tal Territorio y el volumen de sus operaciones realizado en la Comunidad Autónoma en el ejercicio anterior sea superior al 25 % del total volumen de sus operaciones, y no incluye entre los beneficiarios de dichas medidas a

las demás personas físicas y jurídicas residentes en el propio Estado o en otro Estado miembro de la Comunidad Europea.»

8. Con arreglo al artículo 43 del Reglamento de Procedimiento, mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 18 de diciembre de 1997 se acordó la acumulación de los tres asuntos a efectos de las fases escrita y oral y de la sentencia.

Sobre la admisibilidad

9. Con carácter preliminar, hay que examinar la cuestión de la admisibilidad de la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional español. En efecto, han formulado una excepción en tal sentido las Juntas Generales y el Gobierno vasco, partes demandadas y coadyuvantes, respectivamente, en el procedimiento principal. A su juicio, las remisiones prejudiciales no son estrictamente necesarias para la solución de los litigios planteados al órgano jurisdiccional nacional y no aportan elementos de hecho y de Derecho sobre los procedimientos principales tan precisos como exige una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

10. Por lo que se refiere a la necesidad de la remisión prejudicial y, en consecuencia, del pronunciamiento del Tribunal de Justicia, las referidas partes señalan básicamente que mediante la adopción de la Disposición Adicional Octava de la Ley nº 42/1994, han sido ya superados los posibles efectos

contrarios al Derecho comunitario de las Normas Forales impugnadas. Dicha Disposición es aplicable con efectos *ex tunc* a cualquier posible desventaja que pueda derivarse de la aplicación del régimen fiscal de los Territorios Históricos vascos. Las mismas partes añaden que la Comisión, en el citado escrito de febrero de 1995, reconoció que la aprobación de la referida Disposición hizo desaparecer cualquier tipo de duda en relación con la compatibilidad con el Derecho comunitario de las disposiciones fiscales del País Vasco, e insisten en el hecho de que todas las partes en los tres procedimientos principales pusieron claramente de manifiesto ante el Tribunal Superior de Justicia que no consideraban necesario un pronunciamiento sobre la validez de las Normas Forales impugnadas, ya que cualquier incompatibilidad con el artículo 52 ha quedado solventada con la aprobación de la citada Disposición Adicional.

11. A tal respecto, hay que señalar que el Tribunal de Justicia ha considerado en ocasiones que procede declarar la inadmisibilidad de algunas cuestiones planteadas en el marco del procedimiento prejudicial contemplado en el artículo 177 del Tratado CE, cuando la respuesta a las mismas no se considere objetivamente necesaria para resolver la controversia de la que conocen los órganos jurisdiccionales nacionales.⁶ No creo, sin embargo, que deba adoptarse la misma solución para el asunto que aquí nos ocupa. En efecto, ha de tenerse debidamente en cuenta que el órgano jurisdiccional nacional efectuó la remisión al Tribunal de Justicia casi tres años después de la aprobación de la Disposición Adicio-

nal de la Ley nº 42/1994. El Juez *a quo*, si bien conocía las posiciones de las partes, según las cuales las posibles incompatibilidades de las Normas Forales con el artículo 52 del Tratado han quedado solventadas gracias a la aprobación de la citada Disposición, ha considerado necesario, en cualquier caso, que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre el punto controvertido. En el marco del reparto de competencias (y de responsabilidades) previsto en el Tratado, dicha decisión corresponde en principio al órgano jurisdiccional nacional. Este último, al tener un conocimiento directo de los elementos de hecho y de Derecho, es el mejor situado para apreciar la pertinencia de las cuestiones de Derecho comunitario planteadas.⁷ La solución adoptada por el órgano jurisdiccional nacional a tal respecto únicamente puede ser cuestionada por el Tribunal de Justicia cuando esté claro que la interpretación o la apreciación de la validez de una norma comunitaria no tengan relación alguna con la realidad o con el objeto del asunto.

12. Considero que en el presente caso no se trata de uno de los supuestos, ciertamente excepcionales, mencionados anteriormente. Las dudas planteadas por las partes no se refieren, de hecho, a la pertinencia de la cuestión para la solución del caso *a quo*. En efecto, al tratarse de apreciar la legalidad de las disposiciones impugnadas respecto a los criterios establecidos por el Derecho comunitario, no puede ponerse en tela de juicio la utilidad de la interpretación por el Tribunal de Justicia de las normas aplicables del Tratado para la resolución de la controversia. Las dudas de las partes se refieren no tanto a la relevancia de la *cuestión prejudicial* respecto a la resolución

6 — Véanse la sentencia de 16 de junio de 1981, Salonia (126/80, Rec. p. 1563); auto de 16 de mayo de 1994, Monin Automobiles (C-428/93, Rec. p. I-1707).

7 — Véanse, en particular, las sentencias de 29 de noviembre de 1998, Pigs Marketing Board (83/78, Rec. p. 2347), apartado 25, y de 7 de julio de 1994, McLachlan (C-146/93, Rec. p. I-3229), apartado 20.

de la controversia *a quo*, como a la propia utilidad de la *eventual anulación de las Normas Forales impugnadas por parte del órgano jurisdiccional nacional*, por cuanto los supuestos motivos de incompatibilidad quedaron ya solventados con la aprobación de la tantas veces citada Disposición Adicional. Dicho lo cual, considero que no compete a este Tribunal de Justicia debatir sobre el referido aspecto del procedimiento principal, realizando valoraciones que corresponden o bien al órgano jurisdiccional nacional, que podría plantear, en su caso, la existencia de una falta de interés para ejercitar la acción respecto a disposiciones que no se encuentran ya en vigor, o bien a las propias partes del procedimiento principal. Por el contrario, hay que señalar a este respecto, que la Administración central —que si bien expresó, ante el órgano jurisdiccional nacional, una opinión positiva sobre la superación de los motivos de ilegalidad desde el punto de vista comunitario de las Normas Forales impugnadas— no ha desistido, sin embargo, de la acción, lo que demuestra que el juicio *a quo* sigue teniendo interés, pese a las modificaciones legislativas producidas.

No se podría tampoco, modificando los motivos de inadmisibilidad indicados por las partes, destacar el carácter ficticio de la controversia siguiendo un filón jurisprudencial que en realidad nace y se agota en las dos sentencias Foglia/Novello.⁸ Baste señalar al respecto, prescindiendo de hacer valoraciones sobre la procedencia de la solución adoptada en las citadas sentencias, que las partes no están en modo alguno de acuerdo sobre la solución que ha de darse a la cuestión prejudicial y, en consecuencia, a la controversia *de qua*, que para nada parece, pues, artificial.

13. A ello se añade que de las observaciones presentadas por las partes en sus escritos y en la vista no resulta del todo claro ni el ámbito de aplicación temporal de la disposición aprobada por España a efectos de eliminar la incompatibilidad de la legislación local con las disposiciones del Tratado, ni la eficacia de dicha disposición para poner realmente término a las desigualdades de trato supuestamente provocadas por la propia legislación. A este respecto, puede dudarse fundadamente, por el contrario, que una medida compensatoria como la prevista en la Disposición Adicional Octava equivalga concretamente a la no aplicación de las Normas Forales, por cuanto la primera implica, en cualquier caso, una actividad por parte de las empresas que requiere tiempo y costes adicionales.

14. Menos fundadas aún parecen las otras excepciones de inadmisibilidad de la remisión prejudicial propuestas por las partes demandadas en el procedimiento principal. No merece ningún crédito la afirmación según la cual los reenvíos no son estrictamente necesarios para la resolución de la controversia, por cuanto la cuestión planteada al órgano jurisdiccional nacional es de carácter «parcialmente» interno. La discriminación o la existencia de elementos de ayuda de Estado se refieren, a juicio de las citadas partes, a una situación jurídica que afecta a personas físicas o jurídicas residentes en el País Vasco en relación con las residentes en el resto del territorio español. Basta señalar, para superar dicha objeción, que la pretendida medida desfavorable alcanza del mismo modo tanto a los residentes en el territorio común español como a los residentes en otros Estados miembros.

⁸ — Sentencias de 11 de marzo de 1980 (104/79, Rec. p. 745), y de 16 de diciembre de 1981 (244/80, Rec. p. 3045).

Por lo que respecta al supuesto carácter incompleto de las tres remisiones prejudiciales, que no aclaran con la precisión necesaria que en las diversas zonas del territorio español coexisten diversos sistemas fiscales, sino que hacen pensar en la existencia de un único sistema general con excepciones para determinadas zonas, baste señalar que el auto expone, aunque sea de manera breve, el régimen aplicable a los sujetos pasivos en los Territorios Históricos, su aplicación *ratione personae*, y las desigualdades de trato entre las personas físicas y jurídicas sujetas al régimen de referencia y las sujetas a la normativa común. La presencia de diversos sistemas fiscales plantea, realmente, un problema de fondo, que se tratará cuando corresponda, y que no es otro que el de la valoración de las medidas de que se trata a la luz de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado.

15. Por los motivos citados, considero que el Tribunal de Justicia debe pronunciarse sobre la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional español.

Sobre la libertad de establecimiento

16. Mediante la primera parte de la cuestión, el órgano jurisdiccional español pretende que se dilucide si el artículo 52 del Tratado se opone a una normativa, como la vasca, relativa a medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión, a la que pueden

acogerse los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Hacienda Foral del Territorio de una Diputación Foral o tengan su domicilio fiscal o realicen en él la mayor parte de su volumen de operaciones o que, teniendo el domicilio fiscal en dicho Territorio, hayan realizado en el ejercicio anterior más del 25 % de su volumen total de operaciones en la Comunidad Autónoma, y que no incluye entre los beneficiarios de dichas medidas a las demás personas físicas y jurídicas residentes en otro Estado miembro de la Comunidad Europea.

El Concierto establece, en efecto (artículo 6 de la Ley nº 12/1981, modificada por la Ley nº 27/1990) que las personas físicas y jurídicas no residentes en el Estado español están sujetas a la legislación fiscal del Estado. Aquéllas quedan excluidas, por tanto, de las ventajas previstas por la legislación fiscal del País Vasco.

17. Antes de entrar en el examen del fondo de la cuestión considero útil completar cuanto se ha señalado ya respecto a las disposiciones modificadoras adoptadas por el Gobierno español. En cumplimiento de la citada Decisión 93/337 de la Comisión, dicho Gobierno introdujo en la Ley nº 42/1994, de 30 de diciembre, la Disposición Adicional Octava, relativa a la concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español. Con arreglo a dicha Disposición, las sociedades que operan en el Territorio Vasco, sin que puedan acogerse a las desgravaciones fiscales en él concedidas, tienen derecho al reembolso por la Admi-

nistración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de los Territorios Históricos. El Gobierno español considera que, merced a la adopción de dicha medida, ha quedado eliminada cualquier posible discriminación desde el ángulo del Derecho comunitario. La Comisión, por razones de coherencia con lo comunicado al Gobierno español mediante escrito de 3 de febrero de 1995, no se opone a tal conclusión.

18. A este respecto, resulta de utilidad precisar que, en el balance de una empresa, existe una considerable diferencia entre exenciones previas, como las concedidas por las disposiciones forales, y reembolso posterior, reconocido por la medida modificadora adoptada por el Gobierno español. El mecanismo del *solve et repete* no elimina la situación discriminatoria a la que estaban sujetas las sociedades extranjeras. En cualquier caso, han de dedicarse tiempo y personal para seguir los trámites burocráticos necesarios para obtener el reembolso, con los consiguientes costes adicionales para la empresa. Considero, en consecuencia, que la Disposición Adicional Octava de la Ley nº 42/1994 no fue capaz de eliminar en su totalidad la desigualdad de trato entre empresas que tienen su domicilio fiscal en el País Vasco y empresas extranjeras, provocada por las Normas Forales.

19. Pasando al examen del fondo, hay que insistir ante todo, en aras de la claridad, en que la normativa del País Vasco subordina

la concesión de beneficios fiscales al requisito de la residencia, del domicilio fiscal o de la realización de una parte importante del volumen total de las operaciones en territorio vasco. Una sociedad de otro Estado miembro que deseara abrir una sucursal, una agencia o un establecimiento en el País Vasco, manteniendo su actividad (y, por consiguiente, su domicilio fiscal) en el país de origen, no podría beneficiarse de dichas ayudas.

20. A este respecto, procede recordar que la libertad de establecimiento, reconocida por el artículo 52 del Tratado a los nacionales de un Estado miembro y que les permite el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio en las mismas condiciones que las fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 58 del Tratado (actualmente, artículo 48 CE, tras su modificación), para las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una sucursal o agencia.⁹

Dentro del ámbito de aplicación de los artículos 52 y 58 del Tratado CE, el domicilio de las sociedades sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado. Como

9 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de abril de 1994, Halliburton (C-1/93, Rec. p. I-1137), apartado 14.

señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/Francia,¹⁰ «admitir que el Estado miembro donde se encuentra el establecimiento puede aplicar libremente un trato diferente, por la única razón de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro, privaría [...] de su contenido a esta disposición».

21. El referido principio se aplica, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incluso en supuestos en los que una normativa fiscal nacional conceda beneficios fiscales únicamente a las empresas que tengan su domicilio fiscal dentro del propio Estado. Si bien es cierto que, a falta de medidas de armonización, la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos últimos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario.¹¹ Está comprendido, pues, dentro del ámbito de aplicación del artículo 52 del Tratado un trato fiscal discriminatorio que obstaculice o limite el ejercicio del derecho de establecimiento.¹²

22. Hay que señalar asimismo que el Tribunal de Justicia ha subrayado en varias ocasiones que la libertad de establecimiento constituye uno de los principios fundamentales de la Comunidad y que las normas que la establecen atribuyen a sus destinatarios derechos absolutos que únicamente pueden limitarse cuando existan intereses

considerados preferentes, como son las razones de orden público, seguridad y salud públicas (artículo 56 del Tratado; actualmente, artículo 46 CE, tras su modificación). Sólo en tales supuestos taxativos y excepcionales puede estar justificada la existencia de legislaciones nacionales discriminatorias. Consideraciones de mero carácter económico, como la pérdida de ingresos fiscales o la lucha contra el fraude fiscal, no pueden justificar la existencia de restricciones de un derecho fundamental garantizado por el Tratado.¹³

23. Las autoridades vascas afirman, no obstante, que las medidas adoptadas están justificadas por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario nacional. A su juicio, la disparidad de trato entre sujetos pasivos del impuesto se basa en la circunstancia de que los criterios de sujeción son reflejo del reparto interno de competencias entre las autoridades tributarias del País Vasco y las del Estado. En apoyo de esta tesis, las Juntas Forales citan la sentencia dictada en el asunto Bachmann, en la que el Tribunal de Justicia utilizó por primera vez el concepto de «coherencia del régimen tributario» al realizar una valoración de la normativa tributaria y de sus efectos frente a los sujetos establecidos en otros Estados miembros.¹⁴ El concepto de «coherencia tributaria», entendido como motivo imperativo de interés general capaz de limitar las libertades económicas fundamentales garantizadas por el Tratado, ha sido precisado y delimitado posteriormente en varias sentencias, entre las que se encuentran las

10 — Sentencia de 28 de enero de 1986 (270/83, Rec. p. 273), apartado 18.

11 — Sentencias de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido (C-246/89, Rec. p. I-4585); de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225); de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089); de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), y de 16 de julio de 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4695).

12 — Sentencia de 13 de julio de 1993, Commerzbank (C-330/91, Rec. p. I-4017).

13 — Sentencias de 25 de julio de 1991, Collectieve Aannevoorziening Gouda (C-288/89, Rec. p. I-4007), y de 14 de noviembre de 1995, Svensson (C-484/93, Rec. p. I-3955).

14 — Sentencia de 28 de enero de 1992 (C-204/90, Rec. p. I-249), apartado 28.

sentencias Svensson y Gustavsson,¹⁵ Asscher¹⁶ y Futura Participations y Singer.¹⁷

24. Ahora bien, y prescindiendo de cualquier valoración sobre la posibilidad de invocar dicha excepción frente a medidas manifiestamente discriminatorias,¹⁸ no creo que en el presente caso pueda hablarse de la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema tributario español. De las sentencias citadas anteriormente se deduce, en efecto, que la aplicación del citado «motivo imperativo de interés general», para justificar medidas nacionales restrictivas de la libertad de establecimiento y de prestación de servicios, requiere la existencia de un vínculo directo entre tributación y deducción dentro de un mismo sistema tributario. En particular, es preciso que exista una relación de compensación entre las cantidades recaudadas por el Estado como consecuencia de la tributación y las devueltas a los contribuyentes en forma de deducción.¹⁹

15 — Citada en la nota 13 *supra*, apartados 16 a 18.

16 — Citada en la nota 11 *supra*, apartados 56 a 60.

17 — Citada en la nota 11 *supra*.

18 — Me remito a tal efecto a mis conclusiones presentadas el 10 de junio de 1999 en el asunto Vestergaard, C-55/98, puntos 27 y ss.

19 — En el asunto Bachmann, la pérdida de ingresos fiscales debida a la deducción de las primas de seguro de vida resultaba compensada por el impuesto aplicado sobre las pensiones, rendimientos y capitales adeudados por los aseguradores. En el caso Svensson, el Tribunal de Justicia precisó además que no basta con la existencia de dicho vínculo, sino que debe tratarse de un vínculo directo entre las dos operaciones de que se trate. En aquel caso, relativo a un régimen de ayuda a la vivienda en forma de bonificación de intereses sobre préstamos contraídos con entidades de crédito establecidas en el territorio nacional, el Tribunal de Justicia señaló (apartado 18 de la citada sentencia) que «no existe, en el presente caso, ningún vínculo directo entre, por un lado, la concesión de la bonificación de interés a los prestatarios y, por otro, su financiación a través del impuesto que grava los beneficios de las entidades financieras».

La «coherencia del sistema tributario» a que alude el Tribunal de Justicia se refiere no al reparto de competencias en materia tributaria dentro de un Estado miembro, como pretenden las autoridades vascas, sino al vínculo concreto existente entre dos operaciones —una de signo negativo, otra de signo positivo— dentro de un mismo sistema tributario. En el caso que nos ocupa, no existe, dentro del sistema tributario español, ningún tributo que pueda considerarse directamente relacionado con las deducciones previstas por la normativa del País Vasco para las sociedades que tengan allí su domicilio fiscal.

25. Considero, por tanto, que los requisitos exigidos por la normativa vasca para poder disfrutar de beneficios fiscales constituyen una medida discriminatoria a efectos del artículo 52 del Tratado, y propongo, en consecuencia, al Tribunal de Justicia que responda a la primera parte de la cuestión planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el sentido de que el artículo 52 del Tratado se opone a una normativa relativa a medidas urgentes de apoyo a la inversión a las que pueden acogerse los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Hacienda Foral de los Territorios Históricos Vascos o tengan su domicilio fiscal o realicen en él la mayor parte de su volumen de operaciones, o tengan su domicilio fiscal en tal Territorio y su volumen de operaciones realizado en la Comunidad Autónoma en el ejercicio anterior sea superior al 25 % de su volumen total de operaciones, y que no incluye entre los beneficiarios de dichas medidas a las demás personas físicas o jurídicas residentes en otro Estado miembro de la Comunidad Europea.

Sobre el concepto de ayudas de Estado

26. Mediante la segunda parte de la cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional desea saber si las medidas de apoyo a la inversión adoptadas por las autoridades vascas y descritas anteriormente son compatibles con las disposiciones del Tratado sobre ayudas de Estado (artículos 92 y siguientes del Tratado).

27. A tal efecto, hay que señalar, en primer lugar, que la valoración que el órgano jurisdiccional nacional efectúa, eventualmente con la ayuda del Tribunal de Justicia, respecto a la calificación de una medida nacional como ayuda de Estado en el sentido del artículo 92 del Tratado resulta relevante, por cuanto una eventual valoración positiva permitiría considerar las medidas de ayuda por definición ilegales cuando no hayan sido notificadas a la Comisión con arreglo al artículo 93 (actualmente, artículo 88 CE), apartado 3, del Tratado CE. En el contexto procesal del litigio principal, las disposiciones forales son objeto de un recurso de anulación por parte del Gobierno central por cuanto otorgan un trato fiscal favorable a las empresas establecidas en los Territorios Históricos Vascos. En tal contexto, se solicita al Juez nacional que examine si se dan en el caso de autos los requisitos necesarios para que una medida nacional pueda calificarse como «ayuda» en el sentido del artículo 92. A la luz de la constante jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las facultades del órgano jurisdiccional nacional en caso de ayudas

no notificadas,²⁰ si se diese una respuesta afirmativa, el Tribunal español estaría, pues, en condiciones de anular las Normas Forales, por haber sido adoptadas infringiendo la obligación de notificación a la Comisión recogida en el artículo 93 del Tratado.²¹ El Juez nacional no puede pronunciarse, en cambio, sobre la compatibilidad de las medidas de ayuda con el mercado común, por cuanto se trata de una valoración reservada por el Tratado a la Comisión, pero sí puede decidir, a efectos de la aplicación del apartado 3 del artículo 93, si la medida adoptada está comprendida dentro del concepto de ayuda de Estado.²² A tal efecto, el órgano jurisdiccional nacional podrá, como en el presente caso, o deberá, cuando se trate de un órgano jurisdiccional nacional contra cuyas resoluciones no pueda interponerse recurso de apelación, plantear una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 92 del Tratado.

28. A este respecto, hay que examinar en este momento si, en concreto, las medidas adoptadas por las autoridades vascas están comprendidas dentro del concepto de ayuda recogido en el apartado 1 del artículo 92. El análisis debe centrarse espe-

20 — Véase, en particular, la sentencia de 11 de julio de 1996, SFEI y otros (C-39/94, Rec. p. I-3547), apartado 39, en la que el Tribunal de Justicia precisó que «la intervención de los órganos jurisdiccionales nacionales [...] se debe al efecto directo reconocido a la prohibición de ejecución de los proyectos de ayuda establecida por la última frase del apartado 3 del artículo 93». El Tribunal de Justicia añadió, en consecuencia, que «el carácter inmediatamente aplicable de la prohibición de ejecución prevista en este artículo alcanza a toda ayuda que haya sido ejecutada sin haber sido notificada».

21 — Sentencia antes citada, apartado 39. Véanse, como más recientes, las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer relativas al asunto C-295/97, Rinaldo Piaggio, Rec. p. I-3735, puntos 24 a 27.

22 — Como ha precisado el Tribunal de Justicia en varias ocasiones [sentencias de 22 de marzo de 1977, Steinike y Weilig (78/76, Rec. p. 595), apartado 14; de 30 de noviembre de 1993, Kirsammer-Hack (C-189/91, Rec. p. I-6185), apartado 14, y SFEI, antes citada, apartado 49], «con el fin de determinar si una medida de carácter estatal instaurada sin tener en cuenta el procedimiento de examen preliminar establecido por el apartado 3 del artículo 93 debía o no estar sujeta a él, un órgano jurisdiccional nacional puede verse obligado a interpretar el concepto de ayuda».

cialmente en tres elementos: la imputabilidad de las medidas de que se trata al Estado español; la existencia de una ventaja o beneficio apreciables para las empresas, obtenidos a resultas de una intervención pública; la especificidad de las medidas estatales, por cuanto van destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones.

29. Pues bien, creo que no puede ponerse en duda que las medidas adoptadas por las Juntas Forales en virtud de las competencias conferidas por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico, constituyen una ayuda concedida en forma de beneficios fiscales y son imputables al Estado.

30. Por lo que se refiere al primero de los requisitos citados, relativo a la inclusión de las medidas concretas adoptadas dentro del concepto de ayuda en el sentido del artículo 92, baste recordar, en efecto, que según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención, dado que comprende «no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos». ²³ En relación, más concretamente, con las medidas que

conceden beneficios fiscales, en la sentencia Banco Exterior de España el Tribunal de Justicia precisó que «una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado». ²⁴ Puede afirmarse, en consecuencia, que las Normas Forales objeto del presente asunto constituyen una ayuda, por cuanto tienen como resultado aliviar la carga fiscal soportada por las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación subjetivo de las propias Normas.

31. Por lo que respecta, en segundo lugar, a la imputabilidad al Estado de medidas adoptadas, como en el caso de autos, por entidades territoriales, basta con referirse a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto República Federal de Alemania/ Comisión. ²⁵ Se trataba de un sistema de ayudas establecido por el Land de Renania del Norte-Westfalia en el ámbito de un programa de mejora de la estructura económica regional, a favor de empresas establecidas en determinadas zonas de su territorio. La normativa regional se había adoptado con arreglo a una Ley marco federal. Al examinar la legalidad de la Decisión de la Comisión que consideraba que el programa de ayudas regionales era incompatible con el mercado común, el Tribunal de Justicia señaló que «el hecho de que este programa de ayudas haya sido

23 — Sentencia de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad (30/59, Rec. p. 1); y como más recientes, las sentencias de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877), y de 1 de diciembre de 1998, Ecotrader (C-200/97, Rec. p. I-7907).

24 — Sentencia antes citada, apartado 14, y sentencia de 19 de mayo de 1999, Italia/Comisión (C-6/97, Rec.p. I-2981), apartado 16.

25 — Sentencia de 14 de octubre de 1987 (248/84, Rec. p. 4013).

adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado, si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por “los Estados mediante fondos estatales bajo cualquier forma”, se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, *cualesquiera que sean su estatuto y denominación*,²⁶ deben también ser examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado». ²⁷ De ayudas concedidas por entidades territoriales se trataba también en el asunto Exécutif régional wallon y SA Glaverbel/Comisión, resuelto por el Tribunal de Justicia mediante sentencia de 8 de marzo de 1988.²⁸ En aquel caso, el Tribunal de Justicia examinó, previo recurso presentado por el Exécutif régional wallon, la legalidad de la Decisión, dirigida al Estado belga, mediante la cual se declaraba incompatible con el mercado común un proyecto de ayudas a la producción que deberían haber sido concedidas por las autoridades regionales citadas.²⁹ En definitiva, la

circunstancia de que las medidas concretas de ayuda sean adoptadas o concedidas por entidades territoriales no excluye la imputabilidad al Estado de las mismas a efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado. Por consiguiente, las Normas objeto de controversia en el presente asunto están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 92 del Tratado.

32. El tercero de los requisitos señalados, según el cual la ayuda deberá «favorecer a determinadas empresas o producciones», requiere un análisis más profundo que incluye la naturaleza misma de las medidas de estímulo de la inversión adoptadas por las autoridades vascas. Se trata, en realidad, de dilucidar si dichas medidas constituyen, en efecto, una «ayuda de Estado», que atribuye una ventaja en términos de competencia respecto a otras empresas sujetas al sistema común, o bien una medida de carácter general que forma parte, en cuanto tal, de las decisiones político-económicas del Estado, incontrolables a nivel comunitario con arreglo a las normas recogidas en los artículos 92 y siguientes del Tratado y sujetas, en su caso, a otras disposiciones del Tratado menos rigurosas.³⁰ A tal efecto, en una primera aproximación, pueden considerarse «medidas generales» las disposiciones de carácter legal y reglamentario que sean de aplicación general dentro de un determinado Estado miembro, mientras que las medidas, imputables al Estado, ue favorezcan a

26 — La cursiva es mía.

27 — Sentencia antes citada, apartado 17. En el apartado siguiente, el Tribunal de Justicia añade que «los programas de ayudas pueden afectar a todo un sector económico o tener una finalidad regional, en el sentido de que se dirigen a estimular las inversiones de las empresas en una región determinada». En ambos casos, se trata de medidas comprendidas dentro del concepto de ayuda a efectos del artículo 92 del Tratado.

28 — Asuntos acumulados 62/87 y 72/87, Rec. p. 1573.

29 — La imputación a los Estados de las medidas de ayuda adoptadas por entidades territoriales resulta del sistema general previsto por el Tratado, para el cual el único interlocutor de la Comisión en el procedimiento de evaluación de las ayudas, así como en cada una de las fases sucesivas del sistema centralizado de evaluación contemplado en el artículo 93 del Tratado, es exclusivamente el Estado. En este mismo contexto, véase la sentencia de 11 de julio de 1984, Comisión/Italia (130/83, Rec. p. 2849). En aquella ocasión, al condenar a Italia por no haberse atendido a una Decisión de la Comisión por la que se declaraba la incompatibilidad de determinadas ayudas y subvenciones concedidas por la Región de Sicilia con arreglo a una Ley regional, el Tribunal de Justicia no acogió la excepción formulada por el Gobierno italiano, que manifestaba que había intervenido en varias ocasiones ante la Región de Sicilia para inducir a que derogase las normas a que se refiere la Decisión de la Comisión (apartado 3 de la sentencia).

30 — Me refiero al artículo 99 del Tratado CE (actualmente, artículo 93 CE), que confiere al Consejo la facultad de adoptar disposiciones de armonización de las legislaciones en materia fiscal.

algunos sectores económicos o a determinados operadores con respecto a otros deberán considerarse «ayudas» en el sentido del artículo 92.

Territorios Históricos con arreglo a la Ley del Concierto Económico de 1981, que reconoce su amplia autonomía en la fijación de los impuestos directos.

33. Ahora bien, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no me parece que pueda deducirse con seguridad un criterio de carácter general capaz de realizar una delimitación precisa entre los dos conceptos. Hasta la fecha, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha identificado fundamentalmente el elemento de especificidad de la medida con los *beneficiarios de la ayuda*: ayudas destinadas a sectores específicos,³¹ a una empresa determinada,³² a empresas establecidas en una región determinada.³³ Otro criterio, empleado por el Abogado General Sr. Darmon en sus conclusiones sobre el asunto *Sloman Neptun*,³⁴ incide, en cambio, en el *carácter excepcional* de la medida respecto a la estructura del sistema general al que se atiene.

35. Considero que las Normas adoptadas por las Juntas Forales deben ser calificadas como «ayudas» en el sentido del artículo 92 del Tratado, y no como medidas generales de política económica. Dichas medidas presentan, en efecto, la característica de la selectividad, tanto si se tienen en cuenta cuáles son los destinatarios de las ayudas, como si se utiliza el criterio del carácter excepcional de la medida normativa respecto al sistema general. Aquéllas van destinadas exclusivamente a empresas establecidas en una determinada región del Estado miembro de que se trata y constituyen para las mismas una ventaja de la que no pueden disfrutar empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras zonas del referido Estado.

34. En el caso que nos ocupa, se trata de beneficios fiscales concedidos exclusivamente a las empresas que responden a los requisitos indicados en las Normas Forales: básicamente, las empresas que tienen su domicilio fiscal en el País Vasco. Dichos beneficios son concedidos por los tres

36. No creo tampoco que dichas medidas puedan justificarse, como pretenden las partes demandadas en los procedimientos principales y el Gobierno español, por la peculiar organización de las competencias en materia tributaria del ordenamiento jurídico español. Las referidas partes distinguen, en efecto, entre las medidas fiscales adoptadas por el Estado, cuyo ámbito de aplicación está limitado a una zona determinada del territorio, por una parte, y las medidas de carácter general, adoptadas

31 — Sentencia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión (173/73, Rec. p. 709), apartados 27 y 28.

32 — Sentencias Italia/Comisión, antes citada, y de 2 de febrero de 1988, Van der Kooy (asuntos acumulados 67/85, 68/85 y 70/85, Rec. p. 219).

33 — Sentencia Alemania/Comisión, citada en la nota 25 *supra*.

34 — Sentencia de 17 de marzo de 1993 (asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91, Rec. p. 1-887).

por una autoridad competente dentro del mismo territorio, por otra. Mientras que en el primer caso sigue existiendo un elemento de selectividad por lo que respecta a los sujetos pasivos, ya que la medida está limitada, en cuanto a su ámbito de aplicación, a una parte de los sujetos pasivos que puedan ser sus destinatarios, en el segundo caso el elemento de selectividad no existe, ya que la medida tiene como destinatarios a todos los sujetos pasivos, que están sometidos, con arreglo a las normas de atribución de competencias, a la normativa fiscal de las autoridades locales.

En consecuencia, añaden las citadas partes, desde este punto de vista, las normas de atribución de competencias en materia fiscal a las autoridades de los Territorios Históricos no son distintas de las normas que regulan el reparto de competencias entre autoridades fiscales soberanas de dos Estados miembros de la Unión Europea. Las divergencias entre sistemas tributarios no pueden constituir una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, mientras que el único remedio a las distorsiones causadas al mercado es la adopción de medidas de armonización de las legislaciones nacionales. Considerar, por el contrario, que el reparto de competencias en materia fiscal entre el Estado y los Territorios Históricos es contrario a las disposiciones del Tratado en materia de ayudas equivaldría a emitir un juicio de valor sobre la estructura constitucional del Estado español.

37. No puedo compartir dicha opinión. El hecho de que las medidas examinadas sean adoptadas por colectividades territoriales dotadas de competencia exclusiva con arreglo al Derecho nacional es en realidad,

como ha señalado la Comisión, una circunstancia meramente formal que no es suficiente para justificar el trato preferente dado a las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las Normas Forales. De no ser así, el Estado podría fácilmente evitar la aplicación, en parte de su territorio, de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado simplemente introduciendo modificaciones al reparto interno de competencias en determinadas materias, para poder invocar el carácter «general», para ese determinado territorio, de las medidas de referencia. Además, dicha solución tendría difícil justificación a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que ha atribuido a la expresión «bajo cualquier forma» recogida en el artículo 92 el significado de que requiere que el intérprete compruebe no tanto quién asignó la ayuda o la naturaleza de sus competencias a la luz de las normas internas, sino más bien cuáles son los efectos de la ayuda.³⁵ En el citado asunto *Exécutif régional wallon/Comisión*,³⁶ por ejemplo, el Tribunal de Justicia interpretó el concepto de ayuda de Estado en relación con medidas adoptadas por el *Exécutif régional wallon* dentro del marco de una Ley estatal que establecía medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico. En el asunto *República Federal de Alemania/Comisión*, antes citado, el Tribunal de Justicia excluyó, por otra parte, la posibilidad de tomar en consideración la estructura constitucional interna del Estado de que se trate, destacando la circunstancia de que el artículo 92, «al mencionar las ayudas concedidas por “los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma”, se

35 — Véase la sentencia de 14 de noviembre de 1984, *Intermills/Comisión* (323/82, Rec. p. 3809).

36 — Sentencia antes citada, apartado 6: «Una de las partes demandantes es el *Exécutif régional wallon*, que, en virtud de las normas aplicables en Bélgica, es actualmente el órgano competente para otorgar ayudas a las empresas establecidas en Valonia.»

refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, *cualesquiera que sean su estatuto y denominación*,³⁷ deben también ser examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado». ³⁸ Por último, en la sentencia Comisión/Italia, también citada anteriormente, el Tribunal de Justicia impuso al Gobierno central que adoptase las medidas necesarias para eliminar del ordenamiento medidas de ayuda adoptadas mediante la Ley de la Región de Sicilia en un sector en el que ésta posee competencia exclusiva. De dicha jurisprudencia se desprende, en definitiva, que todas las medidas que implican una ventaja en términos de competencia, limitada a las empresas que invierten en una determinada zona del Estado miembro, son imputables al Estado de que se trate y, en consecuencia, por definición, no pueden considerarse, dentro del sistema del régimen tributario del Estado, medidas de carácter general.

los cuales, según el Tribunal de Justicia,³⁹ pueden justificar un trato diferenciado respecto a la normativa generalmente aplicada, no se refieren a elementos formales como el grado de autonomía de las entidades territoriales de referencia, sino a la subsistencia de una situación de hecho diferente que justifica una desviación de las normas generales. Pues bien, en el presente caso, es difícil determinar qué circunstancias, vinculadas a la naturaleza y al sistema del régimen, pueden justificar la disparidad de trato resultante de las Normas vascas. La autonomía fiscal de los Territorios Vascos no refleja, en efecto, ninguna especificidad del territorio de que se trata —por lo que se refiere a condiciones económicas como el nivel de empleo, los costes de producción, las infraestructuras, el coste de la mano de obra— que exija, indirectamente, un trato fiscal diferente con respecto al vigente en el resto del territorio español. El régimen resultante de las Normas de que se trata no responde a otra lógica que no sea la de favorecer las inversiones en los Territorios Históricos. Los motivos aducidos por las autoridades vascas para la adopción de las medidas demuestran, en efecto, que se trata de normas coyunturales destinadas a mejorar la competitividad de las empresas a las que se aplican para hacer frente a los retos del mercado. Ello pone de relieve claramente, una vez más, el carácter excepcional y singular de las medidas respecto a la lógica general de la normativa tributaria.

38. Hay que añadir, con la Comisión, que «la naturaleza y el sistema del régimen».

37 — La letra cursiva es mía.

38 — Sentencia antes citada, apartado 17.

39 — Sentencias Italia/Comisión, citada en la nota 31 *supra*, y de 9 de diciembre de 1997, Tiercé Ladbroke/Comisión (C-353/95 P, Rec. p. I-7007).

Conclusión

39. A la luz de todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de la siguiente forma:

« Los artículos 52 y 92 del Tratado CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Territorio perteneciente a una Comunidad Autónoma de un Estado miembro, relativa a medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, a las que pueden acogerse los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Hacienda Foral de dicho Territorio o tengan su domicilio fiscal o realicen en él la mayor parte de su volumen de operaciones, o tengan su domicilio fiscal en tal Territorio y su volumen de operaciones realizado en la Comunidad Autónoma en el ejercicio anterior sea superior al 25 % de su volumen total de operaciones, y que no incluye entre los beneficiarios de dichas medidas a las demás personas físicas y jurídicas residentes en el propio Estado o en otro Estado miembro de la Comunidad Europea. »