

**Asunto C-88/03**

**República Portuguesa**

**contra**

**Comisión de las Comunidades Europeas**

«Recurso de anulación — Ayudas de Estado — Decisión 2003/442/CE — Medidas fiscales adoptadas por una entidad regional o local — Reducción de los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Azores — Calificación de ayuda de Estado — Carácter selectivo — Justificación por la naturaleza y estructura del sistema fiscal — Obligación de motivación — Compatibilidad con el mercado común»

Sumario de la sentencia

1. *Ayudas otorgadas por los Estados — Concepto — Carácter selectivo de la medida*

*(Art. 87 CE, ap. 1)*

2. *Ayudas otorgadas por los Estados — Concepto — Carácter selectivo de la medida*

*(Art. 87 CE, ap. 1)*

3. *Actos de las instituciones — Motivación — Obligación — Alcance*

*(Arts. 87 CE, ap. 1, y 253 CE)*

4. *Ayudas otorgadas por los Estados — Prohibición — Excepciones — Facultad de apreciación de la Comisión*

*(Art. 87 CE, ap. 3)*

1. El artículo 87 CE, apartado 1, prohíbe las ayudas de Estado «[que favorezcan] a determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen de que se trate, es decir, las ayudas selectivas. Sin embargo, el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben.

Una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos.

(véanse los apartados 52, 54 y 81)

2. Para examinar si una medida tiene carácter selectivo, es fundamental determinar el marco

de referencia, que no debe necesariamente coincidir con el territorio nacional.

De este modo, para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia.

En el caso de que una autoridad regional o local fije, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal puede limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

Para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

(véanse los apartados 56 a 58, 62 y 65 a 67)

3. La motivación que se exige en el artículo 253 CE debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate y debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la institución de la que emane el acto impugnado, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada y el juez comunitario pueda ejercer su control. No se exige que la motivación especifique todos los elementos de hecho y de Derecho pertinentes, en la medida en que la cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias del artículo 253 CE debe apreciarse en relación no sólo con su tenor, sino también con su contexto, así como con el conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate.

Aplicado a la calificación de una medida de ayuda, este principio exige que se indiquen las razones por las cuales la Comisión considera que la medida de que se trate está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. A este respecto, incluso en los casos en que de las circunstancias en las que se haya concedido la ayuda se desprenda que puede afectar a los intercambios entre Estados miembros y falsear o amenazar falsear la competencia, la Comisión debe al menos mencionar dichas circunstancias en los motivos de su decisión.

(véanse los apartados 88 y 89)

4. Para la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, la Comisión goza de una amplia facultad de apreciación, cuyo ejercicio implica valoraciones de tipo económico y social que deben efectuarse en el contexto comunitario. El juez comunitario, al controlar la legalidad del ejercicio de dicha libertad, no puede sustituir la apreciación del autor de la decisión por la suya propia, sino que debe limitarse a examinar si la primera incurre en error manifiesto o en desviación de poder.

(véase el apartado 99)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 6 de septiembre de 2006 (\*)

«Recurso de anulación – Ayudas de Estado – Decisión 2003/442/CE – Medidas fiscales adoptadas por una entidad regional o local – Reducción de los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Azores – Calificación de ayuda de Estado – Carácter selectivo – Justificación por la naturaleza y estructura del sistema fiscal – Obligación de motivación – Compatibilidad con el mercado común»

En el asunto C-88/03,

que tiene por objeto un recurso de anulación interpuesto, con arreglo al artículo 230 CE, el 24 de febrero de 2003,

**República Portuguesa**, representada por el Sr. L. Fernandes, en calidad de agente, asistido por los Sres. J. da Cruz Vilaça y L. Romão, abogados, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

apoyada por

**Reino de España**, representado por la Sra. N. Díaz Abad, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

y

**Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte**, representado por la Sra. R. Caudwell, en calidad de agente, asistida por el Sr. D. Anderson, QC, que designa domicilio en Luxemburgo,

partes coadyuvantes,

contra

**Comisión de las Comunidades Europeas**, representada por los Sres. V. Di Bucci y F. de Sousa Fialho, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (Ponente) y J. Malenovský, Presidentes de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet y R. Schintgen, la Sra. N. Colneric y los Sres. S. von Bahr, J. Klučka y U. Lõhmus, Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de septiembre de 2005;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de octubre de 2005;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 Mediante su recurso, la República Portuguesa solicita la anulación de la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducción de los tipos del impuesto sobre la renta (DO L 150, p. 52; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»).

### **Marco jurídico**

#### *Normativa comunitaria*

2 El artículo 87 CE, apartado 1, dispone:

«Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.»

3 La Comunicación de la Comisión, de 10 de diciembre de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384, p. 3; en lo sucesivo, «Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa»), persigue el objetivo, expuesto en su punto 2, de proporcionar aclaraciones acerca de la calificación de ayuda, a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1, de las medidas fiscales.

4 El artículo 87 CE, apartado 3, prevé que pueden considerarse compatibles con el mercado común:

«a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo;

[...]

c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;

[...]».

5 El artículo 299 CE, apartado 2, estipula que las disposiciones del Tratado se aplican a los Departamentos franceses de ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias. No obstante,

teniendo en cuenta que su situación estructural social y económica se ve agravada por ciertos factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el legislador comunitario puede adoptar medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del Tratado en dichas regiones.

6 Conforme al punto 4.15 de las Directrices de la Comisión sobre las ayudas de Estado de finalidad regional (DO 1998, C 74, p. 9), en su versión modificada el 9 de septiembre de 2000 (DO C 258, p. 5) (en lo sucesivo, «Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional»), quedan prohibidas las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento).

7 Sin embargo, en virtud del punto 4.16.2 de las mencionadas Directrices, en las regiones ultraperiféricas acogidas a la excepción del artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), pueden autorizarse ayudas que no sean a la vez decrecientes y limitadas en el tiempo, en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores definidos en el artículo 299 CE, apartado 2, cuya persistencia y combinación perjudican gravemente al desarrollo de estas regiones. Se precisa además que corresponde al Estado miembro medir la importancia de los costes adicionales y demostrar el vínculo que existe con los factores citados. Por otro lado, las ayudas consideradas deben justificarse en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza; su nivel ha de ser proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

#### *Normativa nacional*

8 La Constitución de la República Portuguesa, de 2 de abril de 1976, establece que «los archipiélagos de las Azores y de Madeira tienen el estatuto de Regiones Autónomas con su propio régimen político-administrativo y sus propios órganos de gobierno». A este respecto, incluye disposiciones que regulan las facultades, atribuciones y competencias de dichas regiones y de sus órganos políticos y administrativos.

9 De tales disposiciones resulta que las Regiones Autónomas disponen de sus propios ingresos fiscales y cuentan con una participación en los ingresos fiscales del Estado, determinada conforme al principio de la solidaridad nacional efectiva. Asimismo, se reconoce la competencia exclusiva de las asambleas legislativas de estas regiones para ejercer, en las condiciones establecidas por una ley marco aprobada por la Asamblea de la República, su propia competencia en material fiscal y para adaptar los tributos estatales a las particularidades regionales.

10 Por Ley nº 13/98, de 24 de febrero de 1998, relativa a las finanzas de las Regiones Autónomas (*Diário da República* I, serie A, nº 46, de 24 de febrero de 1998, p. 746; en lo sucesivo, «Ley nº 13/98»), el Estado portugués definió de forma precisa las condiciones de dicha autonomía financiera. Esta Ley enuncia los principios y los objetivos de la autonomía financiera regional, prevé la coordinación de las finanzas de las Regiones Autónomas con las finanzas del Estado y establece el principio de la solidaridad nacional y la obligación de cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas.

11 En lo que atañe a la cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas, el artículo 5, apartados 1 a 3, de la Ley nº 13/98 dispone, en particular:

«1. En cumplimiento del deber constitucional y estatutario de solidaridad, el Estado, teniendo en cuenta sus disponibilidades presupuestarias y la necesidad de dispensar el mismo trato a todas las zonas del territorio nacional, participará con las autoridades de las Regiones Autónomas en el desarrollo económico, la corrección de desigualdades derivadas de la insularidad y la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión Europea.

2. La solidaridad nacional se traduce en particular, en el ámbito financiero, en las transferencias presupuestarias previstas en la presente Ley; debe adecuarse en todo momento al nivel de desarrollo de las Regiones Autónomas y atender principalmente al objetivo de crear las condiciones necesarias para la obtención de una mejor cobertura financiera a través de ingresos propios.

3. La solidaridad nacional tiene por objeto garantizar el principio fundamental de la igualdad de trato de todos los ciudadanos portugueses y la posibilidad de que accedan a las políticas sociales definidas a nivel nacional, así como facilitar la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión [...]; se traduce en particular en las transferencias presupuestarias aprobadas conforme a lo dispuesto en la presente Ley.»

12 Tal como se expone en el punto 7 de la Decisión impugnada, la Ley nº 13/98 prevé que el impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas y el impuesto nacional sobre la renta de las personas jurídicas constituyen ingresos de las Regiones Autónomas, en las condiciones que ella misma establece. En virtud del artículo 37 de dicha Ley, las asambleas legislativas de las Regiones Autónomas están autorizadas, en particular, a disminuir los tipos del impuesto sobre la renta allí aplicados, hasta un máximo del 30 % de los tipos previstos por la legislación nacional.

#### *Régimen particular de la Región Autónoma de las Azores*

13 Mediante el Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de enero de 1999, en su versión modificada por el Decreto Legislativo Regional nº 33/99/A, de 30 de diciembre de 1999 (en lo sucesivo, «Decreto nº 2/99/A»), el órgano legislativo de la región de las Azores aprobó las modalidades de adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, en aplicación de las competencias que le han sido atribuidas a este respecto. Este Decreto Legislativo está en vigor desde el 1 de enero de 1999 e incluye, en particular, disposiciones relativas a la reducción de los tipos de los impuestos sobre la renta.

14 Las reducciones de los tipos son aplicables automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas). Según las autoridades portuguesas, tienen como objetivo, en particular, permitir a las empresas instaladas en las Azores superar las desventajas estructurales intrínsecas a su situación en una región insular y ultraperiférica. Para ello, todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas de la región de las Azores se benefician de reducciones de los tipos impositivos que pueden llegar hasta el 20 % para el primero de estos impuestos (15 % en 1999) y el 30 % para el segundo. El coste presupuestario de esta medida calculado por las autoridades portuguesas, sobre la base de la pérdida de ingresos fiscales resultante, se eleva a unos 26,25 millones de euros anuales.

#### **Decisión impugnada**

15 Por carta de 5 de enero de 2000 las autoridades portuguesas notificaron a la Comisión de las Comunidades Europeas un régimen por el que se adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores. Este régimen se consignó en el registro de ayudas no notificadas, puesto que había sido comunicado tardíamente –en respuesta a la petición

de información dirigida por los servicios de la Comisión el 7 de diciembre de 1999 a raíz de la publicación de ciertos artículos de prensa—, y había entrado en vigor antes de su autorización por dicha institución.

16 Tras examinar la información comunicada por las autoridades portuguesas, la Comisión decidió incoar el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, en relación con la parte del régimen relativa a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta. En el marco de este procedimiento, el Gobierno regional de las islas Åland (Finlandia) presentó observaciones a la Comisión en apoyo de la posición de las autoridades portuguesas.

17 Al término del procedimiento, la Comisión adoptó la Decisión impugnada.

18 En el punto 23 de dicha Decisión, remitiéndose a la Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa, la Comisión recuerda los criterios para la definición de una ayuda de Estado en la acepción del artículo 87 CE, apartado 1. La medida en cuestión debe proporcionar a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que normalmente gravan su presupuesto. Dicha ventaja debe ser concedida por el Estado o a través de recursos públicos, independientemente de su forma. La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Por último, debe ser específica o selectiva, en el sentido de que favorezca a ciertas empresas o producciones.

19 En el punto 24 de la Decisión impugnada la Comisión concluye que todos estos criterios se cumplen en lo que atañe a las reducciones de los tipos de los impuestos sobre la renta de que aquí se trata. En relación con los tres primeros criterios, señala que:

«— [...] [en] la medida en que las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión se aplican a empresas, proporcionan una ventaja que aligera las cargas que normalmente gravan su presupuesto,

— la concesión de una reducción del impuesto supone una pérdida de ingresos fiscales que [...] “equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales”. En la medida en que este principio es aplicable también en el caso de las ayudas atribuidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros [...], las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión son concedidas mediante recursos estatales, o sea recursos que en el sistema de finanzas públicas portuguesas son asignados a la Región autónoma de las Azores,

— el criterio de que la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros se vean afectados presupone que el beneficiario de la medida ejerce una actividad económica, independientemente de su estatuto jurídico o de su modo de financiación. De acuerdo con una jurisprudencia constante, esta condición de que los intercambios comerciales se vean afectados se cumple [cuando] las empresas beneficiarias ejercen una actividad económica que es objeto de intercambio entre los Estados miembros [...]. Teniendo en cuenta [el alcance] de su ámbito de aplicación sectorial y en la medida en [que] por lo menos una parte de las empresas en cuestión ejercerá una actividad que sea objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, éste es el caso de la reducciones del impuesto en cuestión».

20 En lo que atañe al criterio de selectividad, la Comisión cita el punto 17 de su Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa. Se precisa en este punto que la práctica decisoria de la Comisión pone de manifiesto que «las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo [87 CE]», que «califica a su vez de ayuda aquellas medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región». La Comisión estima que, para las empresas establecidas en una determinada región de Portugal, las

reducciones de los tipos impositivos de que se trata constituyen una ventaja, de la que no pueden disfrutar las empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras regiones de Portugal. Según el punto 24 de la Decisión impugnada, favorecen, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, en comparación con todas las demás empresas portuguesas.

21 La Comisión basa esta conclusión en el razonamiento desarrollado en los puntos 26, 27, 31 y 33 de la Decisión impugnada, que se expone a continuación.

22 En primer lugar, puesto que el elemento de selectividad en el concepto de ayuda se basa en una comparación entre dos grupos de empresas que se encuentran en el mismo marco de referencia (aquellas que son beneficiarias de la ventaja y las que no lo son), sólo puede ser establecido en relación con una tributación que se considere normal. A juicio de la Comisión, «resulta simultáneamente de la economía del Tratado, que contempla las ayudas concedidas por el Estado o a través de recursos del Estado y del papel fundamental que desempeñan en la definición del entorno político y económico en que las empresas operan las autoridades centrales de los Estados miembros, gracias a las medidas que adoptan, a los servicios que prestan y, eventualmente, a las transferencias financieras que realizan, que el marco en el que se debe proceder a tal comparación es el espacio económico del Estado miembro. [...] La práctica constante de la Comisión [...] consiste [...] en clasificar como ayudas a los regímenes fiscales aplicables en determinadas regiones o territorios y que son favorables en comparación con el régimen general de un Estado miembro».

23 En segundo lugar, la tesis de las autoridades portuguesas de que los beneficios con un alcance territorial limitado son medidas generales en la región en cuestión por el simple hecho de no haber sido establecidos por la autoridad central, sino por la autoridad regional, y de aplicarse en todo el territorio sujeto a la competencia de la región no es compatible con el concepto de ayuda, que engloba todas las intervenciones que aligeren las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una o de varias empresas, independientemente de su finalidad, de su justificación, de su objetivo y del estatuto de la autoridad pública que las instituye o cuyo presupuesto soporta la carga. «Una distinción basada únicamente en la entidad que decide la medida suprimiría cualquier efecto útil del artículo 87 [CE], que pretende incluir las medidas en cuestión exclusivamente en función de sus efectos sobre la competencia y sobre los intercambios comunitarios [...]».

24 La Comisión añade que «la presente Decisión no se pronuncia sobre un mecanismo que permita al conjunto de las colectividades locales de determinado rango (regiones, municipios u otras) instituir y cobrar impuestos locales sin ninguna relación con el sistema tributario nacional. Por el contrario, en el caso que nos ocupa se trata de una reducción aplicable únicamente en las Azores del tipo de impuesto fijado por la legislación nacional y aplicable en la parte continental de Portugal. En estas circunstancias, es evidente que las medidas adoptadas por las autoridades regionales constituyen una excepción al sistema tributario nacional».

25 En tercer lugar, las reducciones de los tipos impositivos mencionadas no se justifican por la naturaleza o por la estructura del sistema fiscal portugués. La Comisión estima, en particular, que, «en la medida en que éstas reducciones no resultan de la aplicación de principios como la proporcionalidad o la progresión fiscal, favoreciendo, por el contrario, a empresas localizadas en una región específica independientemente de su situación financiera, los objetivos de desarrollo regional que les son atribuidos no pueden ser considerados como inherentes al sistema tributario portugués».

26 Tras haber calificado, en el punto 34 de la Decisión impugnada, las medidas de que se trata de ayudas de Estado, la Comisión precisó, en el punto 35 de la misma Decisión, que estas



ayudas, en la medida en que tengan por objeto superar las desventajas estructurales permanentes derivadas del carácter insular de la región de las Azores y de su lejanía en relación con los centros económicos continentales mediante una reducción de los gastos corrientes de las empresas, constituyen ayudas de funcionamiento. Añade que tales ayudas pueden ser autorizadas si se destinan a reducir los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a las desventajas enunciadas en el artículo 299 CE, apartado 2, respetando las condiciones establecidas en el punto 4.16.2 de las Directrices relativas a las ayudas estatales de finalidad regional, que les exigen estar justificadas por su contribución al desarrollo regional y por su naturaleza y ser proporcionales a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

27 A este respecto, la Comisión señala en el punto 38 de la Decisión impugnada que, en la medida en que las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta de que se trata son aplicables a «empresas que operan fuera del sector financiero», puede considerarlas compatibles con el mercado común en virtud de la excepción prevista en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

28 Sin embargo, la Comisión considera que las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta aplicables a las empresas que operan en el sector financiero no se justifican por su contribución al desarrollo regional ni su nivel es proporcional a las deficiencias que pretenden atenuar. Por ello, la Comisión no puede considerar que estas reducciones sean ayudas compatibles con el mercado común en el sentido del artículo 87 CE, apartado 3, letra a), puesto que siguen faltando elementos cuantitativos que permitan medir objetivamente la cuantía de los costes adicionales a los que se enfrentan las sociedades financieras de las Azores. Estas ayudas tampoco pueden considerarse incluidas en ninguna otra excepción de las previstas por el Tratado.

29 Debe precisarse que, en el punto 18 de la Decisión impugnada, la Comisión observó, en lo que atañe al estudio facilitado por las autoridades portuguesas, que no había empresas del sector financiero entre las incluidas en la muestra de base. Destacó que las autoridades portuguesas se habían limitado a justificar dicha ausencia por la falta de datos estadísticos correspondientes al sector, reconociendo con ello que para estas actividades no les sería posible demostrar con rigor que las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión podrían, por su naturaleza y cuantía, resolver los problemas específicos de la región de las Azores.

30 Por otro lado, la Comisión añade, en el punto 42 de la Decisión impugnada, que, por razones de transparencia y seguridad jurídica, tampoco pueden declararse compatibles con el mercado común «las actividades del tipo “servicios intragrupo” (actividades cuyo fundamento económico es prestar servicios a las empresas pertenecientes a un mismo grupo, como centros de coordinación, de tesorería o de distribución)». Estima, en efecto, que «tales actividades no participan lo suficiente en el desarrollo regional por lo que no pueden ser declaradas compatibles en virtud de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, ni en virtud de otras excepciones previstas por el Tratado, por las razones que ya se indican a propósito del sector financiero».

31 Por consiguiente, en el artículo 1 de la Decisión impugnada, la Comisión declaró compatible con el mercado común la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta, con la reserva de lo dispuesto en el artículo 2, conforme al cual la parte del régimen de ayudas a que se refiere el artículo 1 es incompatible con el mercado común siempre que sea aplicable a empresas que ejerzan actividades financieras, así como a empresas que ejerzan actividades del tipo «servicios intragrupo». En el artículo 3 de la Decisión impugnada, la Comisión intima a Portugal a adoptar todas las medidas necesarias para obtener de las empresas que ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 2 la recuperación de la ayuda contemplada en el artículo 1.

## **Pretensiones de las partes**

32 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 16 de septiembre de 2003, se admitió la intervención del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones de la República Portuguesa.

33 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 9 de junio de 2005, se admitió la intervención del Reino de España en apoyo de las pretensiones de la República Portuguesa.

34 La República Portuguesa solicita al Tribunal de Justicia que:

- Declare la admisibilidad del recurso.
- Declare fundado el recurso y, en consecuencia, anule la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayudas de Estado las reducciones de los tipos de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las personas jurídicas con residencia fiscal en las Azores.
- Con carácter subsidiario, y sin perjuicio de lo que antecede, declare fundado el recurso y anule parcialmente la Decisión impugnada, en la medida en que declara incompatibles con el mercado común las reducciones del tipo impositivo aplicables a las empresas que operan en el sector financiero y a las que ejercen actividades del tipo «servicios intragrupo», y en que, en su artículo 3, intima a la República Portuguesa a recuperar su importe.
- Condene a la Comisión a cargar con la totalidad de las costas, incluidas aquellas en que haya incurrido la República Portuguesa.

35 La Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso por infundado.
- Condene en costas a la República Portuguesa.

36 El Reino Unido, que interviene en apoyo de las pretensiones de Portugal, solicita al Tribunal de Justicia que declare fundado el recurso y, en consecuencia, que anule la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayudas de Estado las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas con residencia fiscal en las Azores.

## **Sobre el recurso**

37 El Gobierno portugués invoca tres motivos en apoyo de su recurso. En primer lugar, la Decisión impugnada incurre, por doble motivo, en un error de Derecho en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. En segundo lugar, carece de motivación suficiente, en contra de lo dispuesto en el artículo 253 CE. En tercer lugar, adolece de un error manifiesto de apreciación de los hechos que condicionan la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

*Sobre el primer motivo, basado en un error de Derecho en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1*

### **Alegaciones de las partes**

38 En su primer motivo, el Gobierno portugués alega que las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta previstas en el Decreto nº 2/99/A en favor de las personas físicas o jurídicas con residencia en las Azores no son medidas selectivas, sino generales, y que, en

cualquier caso, la diferenciación en materia de cargas que se deriva de estas reducciones queda justificada por la naturaleza o por la estructura del sistema fiscal portugués.

39 En lo que atañe a la apreciación del carácter selectivo de estas medidas, el Gobierno portugués alega, en primer lugar, que la Comisión tomó erróneamente como marco de referencia la totalidad del territorio portugués. Afirma que para apreciar la selectividad de una medida no es necesario situarla en un marco de referencia nacional. En su opinión, cuando una autoridad infraestatal concede, para el ámbito territorial de su competencia, ventajas fiscales de alcance limitado a una parte del territorio nacional, el marco de referencia debe ser la región de que se trate. Son medidas generales, y no selectivas, las ventajas fiscales que, concedidas en estas circunstancias, se apliquen a todas las empresas sujetas al impuesto en dicha región.

40 El Gobierno portugués destaca que las reducciones de los tipos impositivos en cuestión se derivan directamente de los principios rectores del sistema fiscal portugués y, en concreto, de los principios de redistribución y de solidaridad nacional, así como del grado de autonomía de la región de que se trata. Son el resultado del ejercicio de la soberanía constitucional y se justifican por los factores mencionados en el artículo 299 CE, apartado 2: insularidad, clima adverso y dependencia económica de las Azores de un reducido número de productos.

41 Añade que, en cualquier caso, la Decisión impugnada no tiene en cuenta que las reducciones fiscales de que se trata se encuentran justificadas por la naturaleza y estructura del sistema fiscal portugués. A este respecto, afirma que estas medidas contribuyen a la consecución de los objetivos estructurales del sistema fiscal portugués, que se concretan en el reparto de la carga fiscal, efectuado en función de la capacidad contributiva y con un objetivo de redistribución. Asimismo, recuerda que existen diferencias objetivas entre los contribuyentes que residen en el territorio continental portugués y los que residen en las Azores. Estos dos factores traen causa directa de los textos constitucionales y legales en los que se establecen los principios fundadores del sistema fiscal portugués y la autonomía de las regiones ultraperiféricas.

42 A juicio de la Comisión, del sistema del Tratado se desprende que la selectividad de una medida debe apreciarse en relación con el marco nacional. Tomar como referencia la región que adopta la medida supone ignorar la función y la razón de ser de las normas del Tratado sobre las ayudas de Estado. Aun cuando faltara la selectividad material, las ventajas reservadas para las empresas que operan en ciertas regiones de un Estado miembro tendrían carácter selectivo y podrían constituir, en consecuencia, ayudas de Estado. En el presente caso, las reducciones fiscales controvertidas favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores en comparación con cualesquiera otras empresas portuguesas, puesto que, en las regiones continentales de Portugal, las autoridades locales no pueden modular a la baja los impuestos nacionales de que se trata, que se aplican al tipo ordinario, lo que basta para considerar que la medida controvertida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. La circunstancia de que las reducciones fiscales en cuestión no hayan sido adoptadas por el Estado central, sino por otra entidad, carece de pertinencia, dado que a la hora de calificar una medida sólo pueden tenerse en cuenta sus efectos, y no su forma.

43 La Comisión estima, por otro lado, que el grado de autonomía de la Región Autónoma de las Azores es en realidad limitado. El Estado central portugués sigue desempeñando un papel fundamental en la definición del marco económico en el que operan las empresas. Por ejemplo, las empresas que operan en las Azores pueden disfrutar de infraestructuras financiadas por el Estado central o de un sistema de seguridad social cuyo equilibrio financiero queda asegurado por aquél. Además, la merma de los ingresos fiscales que se deriva, para la región de que se trata, de las reducciones de los tipos impositivos controvertidas se ve indirectamente compensada, en el plano presupuestario, por transferencias efectuadas por el Estado central en

ejecución del principio de solidaridad financiera.

44 En cuanto a la justificación de las ventajas fiscales controvertidas por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal portugués, la Comisión estima que sólo podría admitirse si estas ventajas resultaran de diferencias objetivas entre los contribuyentes. Ahora bien, considera que no sucede así con las reducciones de que se trata, ya que se aplican a todas las empresas establecidas en las Azores, con independencia de cuál sea su situación financiera, y se explican por las características económicas de la región, que constituyen elementos extrínsecos al sistema fiscal. La Comisión precisa que el concepto de naturaleza o estructura del sistema remite a la lógica interna del sistema de imposiciones obligatorias y a las diferenciaciones técnicas necesarias y proporcionales con las que se pretende dar respuesta a las situaciones objetivamente diferentes a las que se aplica el mencionado sistema, así como lograr el mejor funcionamiento de éste en todas las hipótesis incluidas en su ámbito.

45 El Gobierno del Reino Unido, que interviene en apoyo de la República Portuguesa, ha centrado sus argumentos en la apreciación del criterio de selectividad. Tras desechar la alegación de la Comisión de que las medidas que no se aplican a la totalidad del territorio de un Estado miembro cumplen el criterio de especificidad establecido en el artículo 87 CE, apartado 1, alega que puede haber medidas fiscales, adoptadas por las regiones descentralizadas o autónomas, que no cumplan este criterio, por aplicarse a la totalidad del territorio incluido en el ámbito competencial de éstas y carecer de especificidad sectorial.

46 El Gobierno del Reino Unido afirma que cuando, como en el presente caso, el legislador de una Región Autónoma fija, para su aplicación uniforme en toda la región, tipos impositivos inferiores a los aplicados en el resto del Estado miembro, en virtud de una decisión del legislador nacional, la selectividad de la medida no puede deducirse del mero hecho de que las demás regiones estén sujetas a un nivel impositivo distinto. En función de los casos, habrá que apreciar esta selectividad en el marco de la propia región y no en el del Estado miembro en su conjunto. Así sucede cuando el sistema constitucional reconozca la suficiente autonomía fiscal como para que pueda considerarse que una desgravación fiscal concedida por una entidad local es decisión de una región autónoma o descentralizada que no sólo está facultada para tomarla, sino que debe soportar sus consecuencias financieras y políticas.

47 Por consiguiente, el Gobierno del Reino Unido estima que, antes de llegar a la conclusión de que los tipos impositivos regionales inferiores al tipo impositivo nacional son ayudas de Estado, la Comisión debería haber tenido en cuenta el grado de autonomía de la autoridad infraestatal que los fijó a la luz de varios factores, preguntándose por ejemplo si la competencia en materia fiscal se inscribe en el marco de un sistema constitucional que concede a la región un grado de autonomía política significativo, si la decisión por la que se reduce el tipo impositivo emana de un órgano elegido por la población de la región o responsable ante ésta y si las consecuencias financieras de esta decisión las soporta la propia región sin verse compensadas por ayudas o subvenciones de las demás regiones o del Gobierno central.

48 Según el Gobierno del Reino Unido, el examen de la naturaleza de un sistema fiscal regional a los efectos de la apreciación de una ayuda de Estado suscita problemas de autonomía regional de mayor calado, fundamentales desde el punto de vista constitucional. Por ejemplo, podría cuestionarse el sistema constitucional de descentralización «asimétrica» del Reino Unido, habida cuenta de la situación de Escocia e Irlanda del Norte.

49 El Reino de España, que interviene también en apoyo de la República Portuguesa, señala que la descentralización, cuando existe, forma parte del marco constitucional de los Estados miembros. Sumarse a las alegaciones de la Comisión supondría ignorar la estructura constitucional, en particular habida cuenta de que la política en materia de fiscalidad directa sigue

siendo de la exclusiva competencia de los Estados miembros.

50 En su escrito de contestación a la intervención del Reino Unido, la Comisión refuta que la tesis sostenida en la Decisión impugnada pueda suponer una traba al ejercicio por Escocia e Irlanda del Norte de las competencias que se les reconocen en materia fiscal.

51 La Comisión añade que tratar del mismo modo, por un lado, las reducciones impositivas aplicables en una región determinada y aprobadas a nivel central y, por otro, las reducciones análogas aprobadas por una autoridad regional es coherente con el principio de que para la definición del concepto de ayuda deben tomarse en consideración los efectos de la medida en lo referente a las empresas o a los productores, sin que hayan de tenerse en cuenta sus causas u objetivos ni la situación de los organismos pagadores o gestores de la ayuda (sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartados 27 y 28, y de 22 de marzo de 1977, Steinike & Weinlig, 78/76, Rec. p. 595, apartado 21). Los criterios propuestos por el Reino Unido, conforme a los cuales la selectividad de una medida debe analizarse «en función de los casos» bien en el marco de la región, bien en el del Estado miembro en su conjunto, son inconciliables con este principio y conducen a una inseguridad jurídica que puede comprometer el control de las ayudas de Estado.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

52 El artículo 87 CE, apartado 1, prohíbe las ayudas de Estado «[que favorezcan] a determinadas empresas o producciones», es decir, las ayudas selectivas (véase la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, Rec. p. I-10901, apartado 94). Sin embargo, es jurisprudencia reiterada que el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben (véanse, en ese sentido, las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, antes citada, apartado 33, y de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Rec. p. I-11137, apartado 51).

53 Por lo tanto, es necesario preguntarse primero si las medidas de reducción de los tipos impositivos de que se trata tienen carácter selectivo y, de ser así, examinar si, como sostiene el Gobierno portugués, están justificadas por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal portugués.

54 En lo que atañe a la apreciación del criterio de selectividad, constitutivo del concepto de ayuda de Estado, resulta de una reiterada jurisprudencia que el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, Heiser, C-172/03, Rec. p. I-1627, apartado 40).

55 Este análisis es también válido cuando la medida no la haya adoptado el legislador nacional sino una autoridad infraestatal, puesto que una medida adoptada por una entidad territorial y no por el poder central puede constituir una ayuda si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 87 CE, apartado 1 (véase la sentencia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17).

56 Resulta de lo anterior que para apreciar la selectividad de la medida de que se trata es

necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia.

57 A este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

58 No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate.

59 El argumento de la Comisión de que este análisis es contrario al texto del Tratado y a la jurisprudencia reiterada en la materia no puede ser acogido.

60 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de que un programa de ayudas haya sido adoptado por una entidad territorial no obsta a la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo (véase, en este sentido, la sentencia Alemania/Comisión, antes citada, apartado 17). Además, como señaló la Comisión en el punto 26 de la Decisión impugnada, el propio texto del Tratado, que en su artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), clasifica como ayudas estatales susceptibles de ser declaradas compatibles las medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región, indica que los beneficios cuyo alcance se limita a una parte del territorio del Estado sometido a la disciplina de las ayudas pueden constituir beneficios selectivos. Sin embargo, no puede deducirse de lo anterior que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro.

61 Tampoco puede deducirse de la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C-156/98, Rec. p. I-6857), que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones es, sólo por esta razón, selectiva. En el apartado 23 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que el hecho de que la desgravación fiscal de que se trataba favoreciera a determinadas empresas situadas en los nuevos Länder y en Berlín Oeste la privaba de su carácter de medida general de política fiscal o económica. Sin embargo, la desgravación había sido adoptada por el legislador nacional y sólo se aplicaba, como excepción a un régimen nacional por lo demás uniforme, a una parte de las empresas establecidas en ciertas regiones de Alemania, concretamente, a las que contaran con un máximo de doscientos cincuenta trabajadores y tuvieran su domicilio social y su centro de dirección en los nuevos Länder o en Berlín Oeste.

62 Para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que, como la aquí controvertida, fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse, tal como se

expone en el apartado 58 de la presente sentencia, si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia.

63 El Abogado General ha identificado, en los puntos 50 y siguientes de sus conclusiones, tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional.

64 En la primera situación, el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. La segunda situación corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Comisión ha reconocido, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que una medida adoptada por una autoridad local en esta segunda situación no es selectiva, ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.

65 En la tercera situación, una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

66 En esta última situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

67 Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

68 De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.

69 Dado que el Gobierno portugués refuta la apreciación de la Comisión acerca de la selectividad de las medidas de reducción fiscal de que se trata, ha de examinarse si estas medidas, que favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, reúnen los requisitos enunciados en los apartados 67 y 68 de la presente sentencia.

70 A este respecto, procede señalar que, en virtud de la Constitución de la República Portuguesa, las Azores constituyen una Región Autónoma con su propio estatuto político-administrativo y sus propios órganos de gobierno, que tienen sus propias competencias en materia fiscal y están facultadas asimismo para adaptar las normas fiscales nacionales a las particularidades regionales, conforme a la Ley nº 13/98 y al Decreto nº 2/99/A.

71 Por lo que respecta a la autonomía en términos económicos, el Gobierno portugués, en respuesta al argumento de la Comisión acerca de la falta de autonomía de la Región Autónoma de las Azores, que se evidencia en las transferencias financieras compensatorias procedentes del Estado central, se ha limitado a señalar que la Comisión no ha aportado pruebas de la fundamentación de este argumento, sin demostrar que la Región Autónoma de las Azores no recibe ninguna financiación del Estado para compensar la merma de ingresos fiscales que puede derivarse de las reducciones de los tipos impositivos.

72 A este respecto, procede destacar que, conforme al artículo 5, apartado 1, de la Ley nº 13/98, y en el marco de la adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, el principio constitucional de solidaridad nacional se ha concretado de tal modo que el Estado central participa, junto con las autoridades de las Regiones Autónomas, en la misión de desarrollo económico, en la corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad y en la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional.

73 Con arreglo al artículo 32 de dicha Ley, la aplicación de este principio se traduce en el deber, que incumbe tanto a las autoridades centrales como a las regionales, de promover la corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad disminuyendo la presión fiscal regional y en la obligación de garantizar un nivel adecuado de servicios públicos y de actividades privadas.

74 Tal como reconoce el Gobierno portugués, el Decreto nº 2/99/A, como corolario de esta estructura constitucional y legislativa, ha procedido a la adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales.

75 Si bien la merma de los ingresos fiscales que puede derivarse, para la región de las Azores, de las reducciones del tipo impositivo de que se trata puede afectar al cumplimiento del objetivo, reconocido por el Gobierno portugués, de corrección de las desigualdades en materia de desarrollo económico, se ve en cualquier caso compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central. En el presente caso, esta financiación se prevé expresamente en el artículo 5, apartado 2, de la Ley nº 13/98 en forma de transferencias presupuestarias.

76 De esta circunstancia se deriva que los dos aspectos de la política fiscal del Gobierno regional –por una parte, la decisión de aligerar la presión fiscal ejerciendo la facultad de reducir los tipos del impuesto sobre la renta y, por otra, el cumplimiento de su misión de corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad– son indisociables y dependen, desde el punto de vista financiero, de las transferencias financieras gestionadas por el Gobierno central.

77 En este contexto, procede llegar a la conclusión de que la decisión del Gobierno de la Región Autónoma de las Azores de ejercer su facultad de reducir los tipos del impuesto nacional sobre la renta, para permitir a los operadores económicos de la región superar los inconvenientes estructurales que se derivan de su localización insular y ultraperiférica, no se adoptó en cumplimiento de todos los requisitos enunciados en los apartados 67 y 68 de la presente sentencia.

78 Por consiguiente, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de las medidas



fiscales en cuestión no puede circunscribirse a los límites geográficos de la región de las Azores. Estas medidas deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio portugués, marco en el que se presentan como selectivas.

79 A resultas de lo anterior, la Comisión estaba legitimada para considerar, en la Decisión impugnada, que las reducciones de los tipos impositivos de que se trata constituyen medidas selectivas y no medidas de carácter general.

80 Con arreglo a la jurisprudencia citada en el apartado 52 de la presente sentencia, debe analizarse, por lo tanto, si las medidas fiscales en cuestión pueden quedar justificadas por la naturaleza o estructura del sistema fiscal portugués, circunstancia que debe demostrar el Estado miembro afectado.

81 Una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos.

82 No puede considerarse que las medidas del tipo de las aquí controvertidas, que se aplican a todos los operadores económicos sin distinción según su situación financiera, respondan a la inquietud de respetar la capacidad contributiva en una lógica de redistribución. Si bien es cierto que las desventajas que se derivan de la insularidad de las Azores podrían, en principio, afectar a todo operador económico con independencia de su situación financiera, el simple hecho de que la concepción del sistema fiscal regional atienda al interés de corregir tales desigualdades no permite considerar que cualquier ventaja fiscal concedida por las autoridades de la Región Autónoma de que se trata quede justificada por la naturaleza y estructura del sistema fiscal nacional. El que se actúe sobre la base de una política de desarrollo regional o de cohesión social no basta para que cualquier medida adoptada en el marco de esta política se considere justificada por este simple motivo.

83 Por consiguiente, el Gobierno portugués no ha demostrado que la adopción por la Región Autónoma de las Azores de las medidas controvertidas fuera necesaria para el funcionamiento y eficacia del sistema fiscal general. Se ha limitado a formular una afirmación general en este sentido, sin precisarla mediante prueba alguna. Por lo tanto, no ha demostrado que las medidas de que se trata estén justificadas por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal portugués.

84 En consecuencia, la Comisión consideró fundadamente en la Decisión impugnada que la diferenciación en materia tributaria resultante de las reducciones de los tipos impositivos de que se trata no estaba justificada por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal portugués.

85 De todas las consideraciones precedentes resulta que el primer motivo del recurso debe ser desestimado.

*Sobre el segundo motivo, basado en la insuficiente motivación del menoscabo de los intercambios intracomunitarios y de las restricciones significativas de la competencia*

Alegaciones de las partes

86 Con su segundo motivo, el Gobierno portugués sostiene, esencialmente, que la motivación de la Decisión impugnada no responde a las exigencias del artículo 253 CE, por cuanto en ésta no se precisa ni justifica la incidencia en los intercambios entre Estados miembros de las

reducciones de los tipos impositivos de que se trata, ni el efecto significativo de la distorsión de la competencia que provocan tales medidas.

87 La Comisión refuta esta alegación basándose fundamentalmente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia conforme a la cual, cuando se trata de regímenes de ayuda de carácter general, basta con indicar que, para al menos algunos de los beneficiarios, la medida afecta a los intercambios, sin que incumba a la Comisión ahondar a este respecto en sus decisiones (sentencia de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, C?310/99, Rec. p. I?2289). En el presente caso, las reducciones de los tipos impositivos se aplican a todos los operadores económicos sujetos al impuesto en la región de las Azores. Puesto que al menos una parte de las empresas de que se trata ejercen actividades que son objeto de intercambio entre los Estados miembros y quedan sujetas a competencia comunitaria, la Decisión cuenta con la suficiente motivación.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

88 Conforme a reiterada jurisprudencia, la motivación que se exige en el artículo 253 CE debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate y debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la institución de la que emane el acto impugnado, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada y el juez comunitario pueda ejercer su control. No se exige que la motivación especifique todos los elementos de hecho y de Derecho pertinentes, en la medida en que la cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias del artículo 253 CE debe apreciarse en relación no sólo con su tenor, sino también con su contexto, así como con el conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (véanse, en particular, las sentencias de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión, C?56/93, Rec. p. I?723, apartado 86; de 15 de mayo de 1997, Siemens/Comisión, C?278/95 P, Rec. p. I?2507, apartado 17, y de 15 de julio de 2004, España/Comisión, C?501/00, Rec. p. I?6717, apartado 73).

89 Aplicado a la calificación de una medida de ayuda, este principio exige que se indiquen las razones por las cuales la Comisión considera que la medida de que se trate está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. A este respecto, incluso en los casos en que de las circunstancias en las que se haya concedido la ayuda se desprenda que puede afectar a los intercambios entre Estados miembros y falsear o amenazar falsear la competencia, la Comisión debe al menos mencionar dichas circunstancias en los motivos de su decisión (sentencias de 7 de junio de 1988, Grecia/Comisión, 57/86, Rec. p. 2855, apartado 15; de 24 de octubre de 1996, Alemania y otros/Comisión, C?329/93, C?62/95 y C?63/95, Rec. p. I?5151, apartado 52, y de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, antes citada, apartado 98).

90 En el presente caso, basta con señalar sobre este particular que la Decisión impugnada indica claramente y aplica al supuesto concreto los criterios que debe cumplir una medida para constituir una ayuda de Estado.

91 En cuanto a la apreciación efectuada por la Comisión acerca de los efectos sobre los intercambios intracomunitarios, debe destacarse que, tal como se recuerda en el apartado 19 de la presente sentencia, la Decisión impugnada, en su punto 24, deduce lógicamente de las características del sistema de que se trata, así como del alcance general de las reducciones del tipo impositivo resultantes de dicho sistema, que dichas reducciones se aplican a todos los sectores económicos de las Azores, que al menos una parte de las empresas en cuestión ejercen actividades económicas que son objeto de tales intercambios y que, por lo tanto, éstos pueden verse afectados.

92 Por consiguiente, el segundo motivo formulado por el Gobierno portugués, basado en la insuficiencia de la motivación, debe ser desestimado.

*Sobre el tercer motivo, basado en un error manifiesto de apreciación en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, letra a)*

#### Alegaciones de las partes

93 En su tercer motivo, el Gobierno portugués imputa a la Comisión haber cometido un error manifiesto de apreciación en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, letra a), al excluir de la excepción prevista en dicha disposición las reducciones de los tipos impositivos controvertidas, por cuanto se aplican a empresas que ejercen actividades financieras o actividades del tipo «servicios intragrupo», y al considerarlas, en el artículo 2 de la Decisión impugnada, incompatibles con el mercado común.

94 El Gobierno portugués afirma, por un lado, que las actividades del tipo «servicios intragrupo» no existen en el ordenamiento jurídico portugués y, por otro lado, que las empresas que operan en el sector financiero pueden soportar los mismos costes adicionales, derivados del carácter ultraperiférico e insular de la región de las Azores, que los identificados para otros sectores de la economía en el estudio del Centre for European Policy Studies presentado el 3 de noviembre de 1999 en el marco de un procedimiento en materia de ayudas de Estado relativo a la Región Autónoma de Madeira. Este estudio tenía por objeto determinar las implicaciones del artículo 299 CE, apartado 2, en lo que atañe a las Regiones Autónomas de Madeira y las Azores.

95 La Comisión niega haber cometido un error manifiesto de apreciación y recuerda, en primer lugar, que disfruta, por lo que respecta al análisis de la compatibilidad de las ayudas, de una amplia facultad de apreciación cuyo ejercicio implica evaluaciones de carácter económico y social.

96 En segundo lugar, la Comisión alega que el estudio del Centre for European Policy Studies en el que se basa el Gobierno portugués carece de pertinencia para apreciar la compatibilidad de las reducciones de los tipos impositivos aplicables a las empresas que operan en el sector financiero. En este estudio se enumeran los costes ligados a la situación ultraperiférica de la región de que se trata, sin cuantificar el impacto de los costes adicionales en los diferentes sectores económicos. Si bien puede admitirse razonablemente que todas las empresas localizadas en la región de las Azores se enfrentan a las mismas desventajas estructurales y permanentes, derivadas de la insularidad del archipiélago de las Azores y de su lejanía en relación con los centros económicos continentales, no se deriva de esta circunstancia que el impacto de tales desventajas sobre los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica sea idéntico en todos los sectores.

97 A juicio de la Comisión, habida cuenta de la extrema movilidad de los servicios ofrecidos, el sector financiero se encuentra en una situación diferente de la de los demás sectores económicos de las Azores. Por este motivo, la Comisión, desde el inicio del procedimiento, instó repetidamente a las autoridades portuguesas a aportar datos que demostraran que las ventajas concedidas al sector financiero estaban justificadas. La Comisión señala que, a falta de estos datos concretos, no le fue posible considerar, sobre la base de la documentación presentada por las autoridades portuguesas, que las reducciones fiscales aplicables a las empresas activas en este sector fueran ayudas compatibles con el mercado común en virtud de la excepción prevista en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

98 La Comisión recuerda asimismo que si un Estado miembro no le facilita la información solicitada o lo hace sólo de manera parcial, la legalidad de su decisión debe examinarse en función de la información de que disponía en el momento en que la adoptó (sentencia de 13 de junio de 2002, Países Bajos/Comisión, C-382/99, Rec. p. I-5163, apartado 49). Este principio debería aplicarse aún con mayor rigor en el presente caso, habida cuenta de que las autoridades

portuguesas fueron objeto de repetidas solicitudes y de que la carga de la prueba de que las ventajas concedidas estaban justificadas incumbe al Estado miembro, conforme a lo dispuesto en el punto 4.16.2 de las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

99 Con carácter preliminar, procede recordar que, para la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, la Comisión goza de una amplia facultad de apreciación, cuyo ejercicio implica valoraciones de tipo económico y social que deben efectuarse en el contexto comunitario. El Tribunal de Justicia, al controlar la legalidad del ejercicio de dicha libertad, no puede sustituir la apreciación del autor de la decisión por la suya propia, sino que debe limitarse a examinar si la primera incurre en error manifiesto o en desviación de poder (véanse, en particular, las sentencias de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, antes citada, apartados 45 y 46; de 12 de diciembre de 2002, Francia/Comisión, C-456/00, Rec. p. I-11949, apartado 41, y de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, antes citada, apartado 135).

100 Las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional prohíben las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento). Sin embargo, en virtud del punto 4.16.2 de las mencionadas Directrices, en las regiones ultraperiféricas acogidas a las excepciones del artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), pueden autorizarse ayudas de funcionamiento en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores definidos en el artículo 299 CE, apartado 2, cuya persistencia y combinación perjudican gravemente al desarrollo de estas regiones.

101 Este punto precisa que corresponde al Estado miembro medir la importancia de los costes adicionales y demostrar el vínculo que existe con los factores citados. Por otro lado, las ayudas consideradas deben justificarse en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza; su nivel ha de ser proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

102 Debe señalarse que, cuando alega que las medidas de que se trata reúnen los criterios previstos en las mencionadas Directrices en lo que atañe no sólo a los sectores de actividad económica que no se refieren a los servicios financieros, como admite la Comisión en la Decisión impugnada, sino también al sector relativo a dichos servicios, el Gobierno portugués no refuta los términos de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional. Dicho Gobierno se opone únicamente al modo en que la Comisión las aplicó al sector financiero de la región de las Azores. Estima que ha demostrado que las empresas que ejercen actividades financieras deben hacer frente a los mismos costes adicionales derivados de las particularidades geográficas de la región de que se trata que cualquier otra empresa allí establecida.

103 Tal como se ha recordado en el apartado 101 de la presente sentencia, las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional imponen al Estado miembro que haya concedido las ayudas la tarea de medir la importancia de éstas y de demostrar que están justificadas en función de su contribución al desarrollo regional y que su nivel es proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar. De los autos y del punto 18 de la Decisión impugnada se desprende que las autoridades portuguesas no han aportado estos datos por lo que respecta al sector financiero.

104 Si bien es cierto que la Decisión impugnada no precisa el motivo por el que la Comisión estimó necesario disponer de pruebas cuantificadas sobre el sector financiero, no puede deducirse de esta circunstancia que se haya excedido en el ejercicio de su facultad de apreciación.

105 Por consiguiente, al declarar incompatible con el mercado común la parte del régimen de ayudas contemplada en el artículo 1 de la Decisión impugnada, en la medida en que se aplica a las empresas que ejercen actividades financieras, la Comisión no incurrió en un error manifiesto de apreciación.

106 Por otro lado, procede señalar, en lo que atañe a las empresas que ejercen actividades del tipo «servicios intragrupo», que la Comisión señaló en el punto 42 de la Decisión impugnada, en respuesta al argumento de las autoridades portuguesas de que tales actividades no existen actualmente en el ordenamiento jurídico portugués, que, por razones de transparencia y seguridad jurídica, en el caso de que tales actividades puedan ser ejercidas en la práctica en el ámbito de servicios prestados principalmente a las empresas de un grupo, las reducciones de los tipos impositivos aplicables a las empresas que desarrollen estas actividades deben, como sucede con las empresas del sector financiero, quedar excluidas *de iure* de la excepción prevista en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a). La Comisión considera que, dado que sus efectos sobre la decisión de localización de las empresas de un grupo y sus efectos externos sobre la economía local son escasos, tales actividades no participan lo suficiente en el desarrollo regional para que las medidas de que se trata, por cuanto se aplican a tales actividades, puedan ser declaradas compatibles con el mercado común en virtud del artículo 87 CE, apartado 3, letra a), o de otras excepciones previstas por el Tratado, por las razones que ya se han indicado a propósito del sector financiero e independientemente de la cuestión de si estas actividades existen o no en un momento dado en el ordenamiento jurídico portugués. Puesto que el Gobierno portugués no ha formulado ningún argumento en contra de estas afirmaciones, no se ha demostrado que se haya cometido un error manifiesto de apreciación en relación con estas empresas.

107 Por consiguiente, el tercer motivo del recurso, basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 3, debe ser desestimado.

108 Dado que ninguno de los motivos invocados por la República Portuguesa puede ser acogido, procede desestimar el recurso.

## **Costas**

109 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas a la República Portuguesa y haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas. En virtud del artículo 69, apartado 4, párrafo primero, del mismo Reglamento, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

- 1) **Desestimar el recurso.**
- 2) **Condenar en costas a la República Portuguesa.**

3) **El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y el Reino de España cargarán con sus propias costas.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: portugués.