

**Affaire C-88/03**

**République portugaise**

**contre**

**Commission des Communautés européennes**

«Recours en annulation — Aides d'État — Décision 2003/442/CE — Mesures fiscales adoptées par une collectivité régionale ou locale — Réduction des taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et morales ayant leur résidence fiscale aux Açores — Qualification d'aide d'État — Caractère sélectif — Justification par la nature et l'économie du système fiscal — Obligation de motivation — Compatibilité avec le marché commun»

Conclusions de l'avocat général M. L. A. Geelhoed, présentées le 20 octobre 2005

Arrêt de la Cour (grande chambre) du 6 septembre 2006

Sommaire de l'arrêt

1. *Aides accordées par les États — Notion — Caractère sélectif de la mesure*

*(Art. 87, § 1, CE)*

2. *Aides accordées par les États — Notion — Caractère sélectif de la mesure*

*(Art. 87, § 1, CE)*

3. *Actes des institutions — Motivation — Obligation — Portée*

*(Art. 87, § 1, CE et 253 CE)*

4. *Aides accordées par les États — Interdiction — Dérogations — Pouvoir d'appréciation de la Commission*

*(Art. 87, § 3, CE)*

1. L'article 87, paragraphe 1, CE interdit les aides d'État «favorisant certaines entreprises ou certaines productions» par rapport à d'autres, qui se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable, c'est-à-dire les aides sélectives. Toutefois, la notion d'aide d'État ne vise pas les mesures étatiques introduisant une différenciation entre entreprises et, partant, a priori sélectives, lorsque cette différenciation résulte de la nature ou de l'économie du système de charges dans lequel elles s'inscrivent.

Une mesure portant exception à l'application du système fiscal général peut être justifiée par la nature et l'économie générale du système fiscal si l'État membre concerné peut démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal. À cet égard, une distinction doit être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système fiscal lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de tels objectifs.

(cf. points 52, 54, 81)

2. Lorsqu'il s'agit d'examiner si une mesure revêt un caractère sélectif, la détermination du cadre de référence est essentielle et ce cadre n'est pas nécessairement défini dans les limites du territoire national.

C'est ainsi que, pour apprécier la sélectivité d'une mesure adoptée par une entité infraétatique et visant à fixer, dans une partie seulement du territoire d'un État membre, un taux d'imposition réduit par rapport au taux en vigueur dans le reste dudit État membre, il convient d'examiner si ladite mesure a été prise par cette entité dans l'exercice de pouvoirs suffisamment autonomes par rapport au pouvoir central et, le cas échéant, de rechercher si elle s'applique effectivement à toutes les entreprises établies ou à toutes les productions réalisées sur le territoire relevant de la compétence de cette entité.

Dans la situation où une autorité régionale ou locale arrête, dans l'exercice de pouvoirs suffisamment autonomes par rapport au pouvoir central, un taux d'imposition qui est inférieur au taux national et qui est applicable uniquement aux entreprises présentes sur le territoire relevant de sa compétence, le cadre juridique pertinent pour apprécier la sélectivité d'une mesure fiscale peut se limiter à la zone géographique concernée dans le cas où l'entité infraétatique, notamment en raison de son statut et de ses pouvoirs, occupe un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique dans lequel opèrent les entreprises présentes sur le territoire relevant de sa compétence.

Pour qu'une décision prise en pareilles circonstances puisse être considérée comme ayant été adoptée dans l'exercice de pouvoirs suffisamment autonomes, il faut tout d'abord que cette décision ait été prise par une autorité régionale ou locale dotée, sur le plan constitutionnel, d'un statut politique et administratif distinct de celui du gouvernement central. Ensuite, elle doit avoir été adoptée sans que le gouvernement central puisse intervenir directement sur son contenu. Enfin, les conséquences financières d'une réduction du taux d'imposition national applicable aux entreprises présentes dans la région ne doivent pas être compensées par des concours ou subventions en provenance des autres régions ou du gouvernement central.

(cf. points 56-58, 62, 65-67)

3. La motivation exigée à l'article 253 CE doit être adaptée à la nature de l'acte en cause et doit faire apparaître de façon claire et non équivoque le raisonnement de l'institution, auteur de l'acte incriminé, de manière à permettre aux intéressés de connaître les justifications de la mesure prise et au juge communautaire d'exercer son contrôle. Il n'est pas exigé que la motivation spécifie tous les éléments de fait et de droit pertinents dans la mesure où la question de savoir si la motivation d'un acte satisfait aux exigences de l'article 253 CE doit être appréciée non seulement au regard de son libellé, mais aussi de son contexte ainsi que de l'ensemble des règles juridiques régissant la matière concernée.

Appliqué à la qualification d'une mesure d'aide, ce principe exige que soient indiquées les raisons pour lesquelles la Commission considère que la mesure en cause entre dans le champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE. À cet égard, même dans les cas où il ressort des circonstances dans lesquelles l'aide a été accordée qu'elle est de nature à affecter les échanges entre États membres et à fausser ou à menacer de fausser la concurrence, il incombe tout au moins à la Commission d'évoquer ces circonstances dans les motifs de sa décision.

(cf. points 88-89)

4. Dans l'application de l'article 87, paragraphe 3, CE, la Commission jouit d'un large pouvoir d'appréciation dont l'exercice implique des évaluations d'ordre économique et social qui doivent être effectuées dans un contexte communautaire. Le juge communautaire, en contrôlant la légalité de l'exercice d'une telle liberté, ne saurait substituer son appréciation en la matière à celle de l'auteur de la décision, mais doit se limiter à examiner si cette dernière appréciation est entachée d'erreur manifeste ou de détournement de pouvoir.

(cf. point 99)

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

6 septembre 2006 (\*)

«Recours en annulation – Aides d'État – Décision 2003/442/CE – Mesures fiscales adoptées par une collectivité régionale ou locale – Réduction des taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et morales ayant leur résidence fiscale aux Açores – Qualification d'aide d'État – Caractère sélectif – Justification par la nature et l'économie du système fiscal – Obligation de motivation – Compatibilité avec le marché commun»

Dans l'affaire C-88/03,

ayant pour objet un recours en annulation au titre de l'article 230 CE, introduit le 24 février 2003,

**République portugaise**, représentée par M. L. Fernandes, en qualité d'agent, assisté de Mes J. da Cruz Vilaça et L. Romão, advogados, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

soutenue par:

**Royaume d'Espagne**, représenté par Mme N. Díaz Abad, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

**Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord**, représenté par Mme R. Caudwell, en qualité d'agent, assistée de M. D. Anderson, QC, ayant élu domicile à Luxembourg,

parties intervenantes,

contre

**Commission des Communautés européennes**, représentée par MM. V. Di Bucci et F. de Sousa Fialho, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, MM. P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (rapporteur) et J. Malenovský, présidents de chambre, MM. J.-P. Puissochet, R. Schintgen, Mme N. Colneric, MM. S. von Bahr, J. Klučka et U. Löhmus, juges,

avocat général: M. L. A. Geelhoed,

greffier: Mme M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 6 septembre 2005,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 20 octobre 2005,

rend le présent

## **Arrêt**

1 Par son recours, la République portugaise demande l'annulation de la décision 2003/442/CE de la Commission, du 11 décembre 2002, concernant la partie du régime portant adaptation du système fiscal national aux spécificités de la Région autonome des Açores qui concerne le volet relatif aux réductions des taux d'impôt sur les revenus (JO L 150, p. 52, ci-après la «décision attaquée»).

### **Le cadre juridique**

#### *La réglementation communautaire*

2 L'article 87, paragraphe 1, CE stipule:

«Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.»

3 La communication de la Commission, du 10 décembre 1998, sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (JO C 384, p. 3, ci-après la «communication relative aux aides d'État dans le domaine de la fiscalité directe»), précise, à son point 2, qu'elle se propose d'apporter des clarifications sur la qualification d'aide au titre de l'article 87, paragraphe 1, CE dans le cas des mesures fiscales.

4 L'article 87, paragraphe 3, CE prévoit que peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun:

«a) les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi;

[...]

c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun;

[...]»

5 L'article 299, paragraphe 2, CE stipule que les dispositions du traité sont applicables aux

départements français d'outre-mer, aux Açores, à Madère et aux îles Canaries. Toutefois, le législateur communautaire peut arrêter des mesures spécifiques visant, en particulier, à fixer les conditions de l'application du traité à ces régions, compte tenu de ce que leur situation économique et sociale structurelle est aggravée par certains facteurs dont la permanence et la combinaison nuisent gravement à leur développement.

6 Aux termes du point 4.15 des lignes directrices de la Commission concernant les aides d'État à finalité régionale (JO 1998, C 74, p. 9), telles que modifiées le 9 septembre 2000 (JO C 258, p. 5, ci-après les «lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale»), sont interdites les aides régionales destinées à réduire les dépenses courantes d'une entreprise, à savoir les aides au fonctionnement.

7 Toutefois, en vertu du point 4.16.2 desdites lignes directrices, dans les régions ultrapériphériques bénéficiant de la dérogation de l'article 87, paragraphe 3, sous a) et c), CE, peuvent être autorisées des aides qui ne sont pas à la fois dégressives et limitées dans le temps, dans la mesure où elles contribuent à compenser les coûts additionnels de l'exercice de l'activité économique inhérents aux facteurs identifiés à l'article 299, paragraphe 2, CE, dont la permanence et la combinaison nuisent gravement au développement de ces régions. Il est également précisé dans ce point qu'il incombe à l'État membre de mesurer l'importance de ces coûts et de démontrer le lien qui existe avec lesdits facteurs. De plus, les aides envisagées doivent être justifiées en fonction de leur contribution au développement régional et de leur nature, leur niveau devant être proportionnel aux coûts additionnels qu'elles visent à compenser.

#### *La réglementation nationale*

8 La Constitution de la République portugaise, du 2 avril 1976, dispose que «les archipels des Açores et de Madère constituent des régions autonomes dotées de statuts politico-administratifs et d'organes de gouvernement propres». Elle prévoit, à cet égard, un ensemble de dispositions régissant les pouvoirs, attributions et compétences de ces régions, ainsi que leurs organes politiques et administratifs respectifs.

9 Il ressort de ces dispositions que les régions autonomes disposent de recettes fiscales propres, ainsi que d'une participation sur les recettes fiscales de l'État, établie conformément à un principe assurant la solidarité nationale effective. Il relève, en outre, de la compétence exclusive des assemblées législatives de ces régions d'exercer, dans les conditions prévues par une loi-cadre adoptée par l'Assemblée de la République, un pouvoir fiscal propre ainsi que d'adapter les impôts d'État aux spécificités régionales.

10 Par la loi n° 13/98, du 24 février 1998, relative aux finances des régions autonomes (Lei n° 13/98, de 24 de Fevereiro, Lei de Finanças das Regiões Autónomas, *Diário da República* I, série A, n° 46, du 24 février 1998, p. 746, ci-après la «loi n° 13/98»), l'État portugais a défini de façon précise les conditions d'une telle autonomie financière. Cette loi énonce les principes et les objectifs de l'autonomie financière régionale, prévoit la coordination des finances des régions autonomes avec celles de l'État, établit le principe de solidarité nationale et l'obligation de coopération entre l'État et les régions autonomes.

11 En ce qui concerne la coopération entre l'État et les régions autonomes, l'article 5, paragraphes 1 à 3, de la loi n° 13/98 dispose, notamment:

«1. Dans l'accomplissement du devoir constitutionnel et statutaire de solidarité, l'État, qui devra à cet égard prendre en compte ses disponibilités budgétaires et la nécessité d'assurer un traitement égal à toutes les parties du territoire national, participe avec les autorités des régions autonomes à la mission de développement économique, à la correction des inégalités dérivées de

l'insularité et à la convergence économique et sociale avec le reste du territoire national et avec l'Union européenne.

2. La solidarité nationale se traduit, notamment, sur le plan financier, par les transferts budgétaires prévus dans le présent acte et devra s'adapter en permanence au niveau de développement des régions autonomes, et tendre par dessus tout à créer les conditions permettant une meilleure couverture financière par des recettes propres.

3. La solidarité nationale vise à assurer un principe fondamental d'égalité de traitement de tous les citoyens portugais et la possibilité pour ceux-ci de jouir des politiques sociales définies au niveau national, ainsi qu'à contribuer à la convergence économique et sociale avec le reste du territoire national et avec l'Union [...]; elle se traduit, notamment, par des transferts budgétaires dont la concrétisation devra se faire en accord avec les dispositions du présent article.»

12 Ainsi qu'il est rappelé au point 7 des motifs de la décision attaquée, la loi n° 13/98 prévoit, par ailleurs, que l'impôt national sur le revenu des personnes physiques et l'impôt national sur le revenu des personnes morales constituent une ressource des régions autonomes dans les conditions qu'elle détermine. En vertu de l'article 37 de cette loi, les assemblées législatives des régions autonomes sont autorisées, notamment, à diminuer les taux des impôts sur le revenu qui sont applicables dans ces régions, dans la limite de 30 % des taux prévus par la législation nationale.

#### *Le régime particulier de la Région autonome des Açores*

13 Par le décret législatif régional n° 2/99/A, du 20 janvier 1999, tel que modifié par le décret législatif régional n° 33/99/A, du 30 décembre 1999 (ci-après le «décret n° 2/99/A»), l'organe législatif de la Région des Açores a arrêté les modalités d'adaptation du système fiscal national aux spécificités régionales en vertu des compétences qui lui sont dévolues en la matière. Ce décret législatif produit ses effets depuis le 1er janvier 1999 et comporte en particulier un volet relatif à des réductions des taux des impôts sur le revenu.

14 Ces réductions des taux s'appliquent automatiquement à tous les opérateurs économiques (personnes physiques et morales). Selon les autorités portugaises, elles visent notamment à permettre aux entreprises installées aux Açores de surmonter les handicaps structurels qui découlent de leur localisation dans une région insulaire et ultrapériphérique. À ce titre, tous les assujettis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à l'impôt sur le revenu des personnes morales redevables de l'impôt dans la région des Açores bénéficient de réductions des taux de ces impôts, à hauteur de 20 % (15 % pendant l'année 1999) pour le premier de ces impôts et de 30 % pour le second. Le coût budgétaire de cette mesure est estimé par les autorités portugaises, sur la base des pertes de recettes fiscales qui en découleront, à environ 26,25 millions d'euros par an.

#### **La décision attaquée**

15 Par lettre du 5 janvier 2000, les autorités portugaises ont notifié à la Commission des Communautés européennes un régime portant adaptation du système fiscal national aux spécificités de la Région autonome des Açores. Ce régime, qui a été notifié tardivement, en réponse à une demande de renseignements formulée par les services de la Commission le 7 décembre 1999 à la suite d'articles parus dans la presse, et qui est entré en vigueur sans l'autorisation de la Commission, a été inscrit au registre des aides non notifiées.

16 À la suite de l'examen des informations communiquées par les autorités portugaises, la Commission a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2, CE à l'égard de la

partie du régime qui concerne le volet relatif aux réductions des taux de l'impôt sur les revenus. Dans le cadre de cette procédure, le gouvernement régional des îles Åland (Finlande) a transmis à la Commission des observations au soutien de la position des autorités portugaises.

17 Au terme de cette procédure, la Commission a adopté la décision attaquée.

18 Au point 23 des motifs de cette décision, en se référant à sa communication relative aux aides d'État dans le domaine de la fiscalité directe, la Commission rappelle les critères définissant une aide d'État, au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE. La mesure en cause doit procurer à ses bénéficiaires un avantage qui allège les charges qui grèvent normalement leur budget. Un tel avantage doit être octroyé par l'État ou au moyen de ressources d'État, sous quelque forme que ce soit. La mesure en cause doit affecter la concurrence et les échanges entre les États membres. Enfin, elle doit être spécifique ou sélective, au sens qu'elle favorise certaines entreprises ou certaines productions.

19 Au point 24 des motifs de la décision attaquée, la Commission conclut que chacun de ces critères est rempli s'agissant des réductions des taux des impôts sur les revenus en cause. Elle estime en particulier, pour les trois premiers critères, que:

«— [...] [d]ans la mesure où les réductions des taux d'impôt sous examen s'appliquent à des entreprises, elles leur procurent [...] un avantage qui allège les charges qui grèvent normalement leur budget,

— l'octroi d'une réduction d'impôt implique une perte de recettes fiscales qui [...] 'équivalait à la consommation de ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales'. Dans la mesure où ce principe est également d'application dans le cas d'aides accordées par des entités régionales et locales des États membres [...], les réductions des taux d'impôt sous examen sont octroyées au moyen de ressources d'État, soit de ressources qui, dans le système des finances publiques portugaises, sont affectées à la Région autonome des Açores,

— le critère d'affectation de la concurrence et des échanges entre États membres suppose que le bénéficiaire de la mesure exerce une activité économique, indépendamment de son statut juridique ou de son mode de financement. Selon une jurisprudence constante, la condition d'affectation des échanges est remplie dès lors que l'entreprises bénéficiaire exerce une activité économique qui fait l'objet d'échanges entre les États membres [...] Compte tenu de l'étendue de [leur] champ d'application sectoriel, et dans la mesure où au moins une partie des entreprises concernées exerceront une activité faisant l'objet d'échanges entre les États membres, tel est le cas des réductions d'impôt sous examen».

20 S'agissant du critère de sélectivité, la Commission cite le point 17 de sa communication relative aux aides d'État dans le domaine de la fiscalité directe. Il y est précisé que la pratique décisionnelle de la Commission démontre «que seules les mesures dont la portée s'étend à l'ensemble du territoire de l'État échappent au critère de spécificité fixé par l'article 87, paragraphe 1, [CE]», qui «qualifie lui-même d'aides les mesures destinées à favoriser le développement économique d'une région». La Commission estime que les réductions des taux d'imposition en cause constituent, pour les entreprises situées dans une région donnée du Portugal, un avantage dont ne peuvent bénéficier les entreprises qui veulent réaliser des opérations économiques analogues dans d'autres régions du Portugal. Selon le point 24 des motifs de la décision attaquée, elles favorisent donc, au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE, les entreprises qui sont redevables de l'impôt dans la région des Açores par rapport à toutes les autres entreprises portugaises.

21 La Commission fonde cette conclusion sur le raisonnement suivant, exposé aux points 26,

27, 31 et 33 des motifs de la décision attaquée.

22 En premier lieu, dans la mesure où l'élément de sélectivité dans la notion d'aide se fonde sur une comparaison entre deux groupes d'entreprises se trouvant dans le même cadre de référence (celles bénéficiant de l'avantage et celle n'en bénéficiant pas), il ne peut être établi que par rapport à une imposition définie comme normale. Selon la Commission, «il découle à la fois de l'économie du traité, qui vise les aides octroyées par les États ou au moyen de ressources de l'État, et du rôle fondamental que jouent les autorités centrales des États membres dans la définition de l'environnement politique et économique où les entreprises opèrent, par les mesures qu'elles prennent, par les services qu'elles rendent et, le cas échéant, par les transferts financiers qu'elles opèrent, que le contexte dans lequel cette comparaison doit être effectuée est l'espace économique de l'État membre. [...] La pratique constante de la Commission [...] consiste [...] à qualifier comme aides des régimes fiscaux qui sont applicables dans des territoires ou régions déterminées et qui sont favorables par rapport au régime général d'un État membre [...]».

23 En deuxième lieu, il serait inconciliable avec la notion d'aide, qui englobe toutes les interventions qui allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une ou plusieurs entreprises, indépendamment de leur finalité, de leur justification, de leur objectif et de la nature de l'autorité publique qui les institue ou dont le budget supporte la charge, de soutenir, comme le font les autorités portugaises, que des avantages ayant une portée territoriale limitée deviennent des mesures générales dans la région concernée du seul fait qu'elles ont été instituées non pas par l'autorité centrale, mais par l'autorité régionale, et qu'elles s'appliquent dans tout le territoire soumis à la juridiction de la région concernée. «Une distinction basée uniquement sur le pouvoir qui décide de la mesure enlèverait tout effet utile à l'article 87 [CE], qui vise à appréhender les mesures en cause exclusivement en fonction de leurs effets sur la concurrence et sur les échanges communautaires [...]».

24 La Commission ajoute que «la présente décision ne porte pas sur un mécanisme permettant à l'ensemble des collectivités locales d'un certain niveau (régions, communes ou autres) d'instituer et de percevoir des impôts locaux n'ayant aucun rapport avec la fiscalité nationale. Au contraire, il s'agit en l'espèce d'une réduction, applicable uniquement aux Açores, du taux d'impôt fixé par la législation nationale et appliqué à la partie continentale du Portugal. Dans ces conditions, il est évident que la mesure adoptée par les autorités régionales constitue une dérogation par rapport au système fiscal national».

25 En troisième lieu, les réductions des taux d'imposition susvisées ne pourraient être justifiées par la nature ou l'économie du système fiscal portugais. La Commission estime que, en particulier, «et dans la mesure où ces réductions ne découlent pas de l'application de principes tels que la proportionnalité ou la progressivité fiscale, mais favorisent des entreprises localisées dans une région particulière, indépendamment de leur situation financière, les objectifs de développement régional qui leur sont assignés ne peuvent pas être perçus comme inhérents audit système fiscal portugais».

26 Après avoir, au point 34 des motifs de la décision attaquée, qualifié d'aides d'État les mesures en cause, la Commission considère, au point 35 desdits motifs, que ces aides, en ce qu'elles visent à surmonter les handicaps structurels permanents qui découlent du caractère insulaire de la région des Açores et de son éloignement des centres économiques continentaux en réduisant les dépenses courantes des entreprises, constituent des aides au fonctionnement. Elle ajoute que de telles aides peuvent être autorisées si elles sont destinées à réduire les coûts additionnels de l'exercice de l'activité économique inhérents aux handicaps identifiés à l'article 299, paragraphe 2, CE, dans le respect des conditions établies au point 4.16.2 des lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale, à savoir être justifiées par leur

contribution au développement régional ainsi que par leur nature, et être d'un niveau proportionnel aux coûts additionnels qu'elles visent à compenser.

27 À cet égard, la Commission fait valoir, au point 38 des motifs de la décision attaquée, que, dans la mesure où les réductions des taux de l'impôt sur le revenu en cause s'appliquent aux «entreprises actives en dehors du secteur financier», elle peut les considérer comme des aides compatibles avec le marché commun aux termes de la dérogation de l'article 87, paragraphe 3, sous a), CE.

28 En revanche, selon la Commission, dans la mesure où elles s'appliquent aux entreprises actives dans le secteur financier, les réductions des taux de l'impôt sur le revenu ne sont pas justifiées par leur contribution au développement régional et leur niveau n'est pas proportionnel aux handicaps qu'elles viseraient à pallier. La Commission ne pourrait donc pas considérer ces réductions comme des aides compatibles avec le marché commun au sens de l'article 87, paragraphe 3, sous a), CE, d'autant que feraient toujours défaut les éléments quantifiés permettant de mesurer objectivement les coûts additionnels auxquels seraient confrontées les entreprises des Açores actives dans le secteur financier. Ces aides ne pourraient pas davantage relever d'autres dérogations prévues par le traité.

29 Il y a lieu de préciser que, au point 18 des motifs de la décision attaquée, la Commission avait fait observer, concernant l'étude fournie par les autorités portugaises, l'absence d'entreprises actives dans le secteur financier parmi celles retenues dans l'échantillon de base. Elle avait relevé que les autorités portugaises s'étaient bornées à justifier une telle absence par un manque de données statistiques relatives auxdites activités, tout en reconnaissant que, pour de telles activités, il ne leur serait pas possible de démontrer de façon rigoureuse que les réductions des taux d'impôt en question seraient, de par leur nature et leur niveau, aptes à pallier les problèmes spécifiques de la région des Açores.

30 Par ailleurs, la Commission ajoute, au point 42 des motifs de la décision attaquée, qu'il convient, pour des raisons de transparence et de sécurité juridique, d'exclure également du bénéfice d'une décision de compatibilité avec le marché commun «les activités du type 'services intragroupe' (activités dont le fondement économique est de rendre des services à des entreprises appartenant à un même groupe, tels des centres de coordination, de trésorerie ou de distribution)». Elle estime, en effet, «que de telles activités ne participent pas de manière suffisante au développement régional pour pouvoir être déclarées compatibles en vertu de l'article 87, paragraphe 3, point a) ou au titre d'autres dérogations prévues par le traité, pour les raisons déjà indiquées à propos du secteur financier».

31 En conséquence, à l'article 1er de la décision attaquée, la Commission déclare compatible avec le marché commun la partie du régime portant adaptation du système fiscal national aux spécificités de la Région autonome des Açores qui concerne le volet relatif aux réductions des taux de l'impôt sur le revenu, sous réserve des dispositions de l'article 2, selon lesquelles la partie du régime d'aides visé à l'article 1er est incompatible avec le marché commun pour autant qu'elle s'applique aux entreprises qui exercent des activités financières, ainsi qu'aux entreprises qui exercent des activités du type «services intragroupe». À l'article 3 de la décision attaquée, la Commission enjoint au Portugal de prendre toutes les mesures nécessaires pour récupérer auprès des entreprises exerçant les activités mentionnées à l'article 2, les aides versées au titre de la partie du régime d'aides visée à l'article 1er.

### **Les conclusions des parties**

32 Par ordonnance du président de la Cour du 16 septembre 2003, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a été admis à intervenir au soutien des conclusions de la

République portugaise.

33 Par ordonnance du président de la Cour du 9 juin 2005, le Royaume d'Espagne a été admis à intervenir au soutien des conclusions de la République portugaise.

34 La République portugaise conclut à ce que la Cour:

- déclare le présent recours recevable;
- déclare le présent recours fondé et, en conséquence, annule la décision attaquée, dans la mesure où cette décision qualifie d'aides d'État les réductions des taux des impôts sur les revenus des personnes physiques et morales ayant leur résidence fiscale aux Açores;
- à titre subsidiaire, et sans préjudice de ce qui précède, déclare le présent recours fondé et annule en partie la décision attaquée dans la mesure où celle-ci déclare incompatibles avec le marché commun les réductions du taux d'imposition applicables aux entreprises qui opèrent dans le secteur financier, ainsi qu'aux entreprises qui exercent des activités du type «services intragroupe», et en tant que, à son article 3, elle enjoint à la République portugaise d'en récupérer le montant;
- condamne la Commission à l'intégralité des dépens, y compris ceux supportés par la République portugaise.

35 La Commission des Communautés européennes conclut:

- au rejet du recours comme non fondé;
- à la condamnation de la République portugaise aux dépens.

36 Le Royaume-Uni, intervenant au soutien des conclusions du Portugal, conclut à ce que la Cour déclare le recours fondé et, en conséquence, annule la décision attaquée dans la mesure où elle qualifie d'aides d'État les réductions des taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur le revenu des personnes morales ayant leur résidence fiscale aux Açores.

### **Sur le recours**

37 Le gouvernement portugais invoque trois moyens à l'appui de son recours. Premièrement, la décision attaquée serait, à double titre, entachée d'une erreur de droit dans l'application de l'article 87, paragraphe 1, CE. Deuxièmement, cette décision ne serait pas suffisamment motivée, ce qui constituerait une violation de l'article 253 CE. Troisièmement, elle serait entachée d'une erreur manifeste d'appréciation des faits qui conditionnent l'application de l'article 87, paragraphe 3, sous a), CE.

*Sur le premier moyen, tiré d'une erreur de droit dans l'application de l'article 87, paragraphe 1, CE*

#### Argumentation des parties

38 Par son premier moyen, le gouvernement portugais soutient que les réductions des taux de l'impôt sur les revenus prévues, par le décret n° 2/99/A, en faveur des personnes physiques et morales installées aux Açores constituent non pas des mesures sélectives mais des mesures à caractère général, et que, en tout état de cause, la différenciation en matière de charges que ces réductions opèrent est justifiée par la nature ou par l'économie du système fiscal portugais.

39 S'agissant de l'appréciation du caractère sélectif de ces mesures, le gouvernement portugais fait tout d'abord valoir que la Commission a pris à tort pour cadre de référence l'ensemble du territoire portugais. Pour apprécier la sélectivité d'une mesure, il ne faudrait pas nécessairement situer ladite mesure dans un cadre de référence national. Ainsi, lorsque des avantages fiscaux dont la portée est limitée à une partie du territoire sont octroyés par une autorité infraétatique pour la portion de territoire relevant de sa compétence, le cadre de référence devrait être la région concernée. Dès lors que des avantages fiscaux accordés dans de telles conditions sont applicables à toutes les entreprises soumises à l'impôt dans cette région, il s'agirait de mesures générales et non de mesures sélectives.

40 Ensuite, ce gouvernement souligne que les réductions des taux d'imposition en cause procèdent directement des principes fondateurs du système fiscal portugais, en particulier les principes de redistribution et de solidarité nationale, ainsi que du degré d'autonomie de la région concernée. Elles seraient le résultat de l'exercice de la souveraineté constitutionnelle et seraient motivées par les facteurs définis à l'article 299, paragraphe 2, CE, à savoir l'insularité, le climat difficile et la dépendance économique des Açores vis-à-vis d'un petit nombre de produits.

41 En tout état de cause, selon le gouvernement portugais, la décision attaquée méconnaît le fait que les réductions fiscales en cause sont justifiées par la nature et l'économie du système fiscal portugais. Il soutient, à cet égard, que ces mesures contribuent à réaliser les objectifs structurels du système fiscal portugais, à savoir une répartition de la charge fiscale, en harmonie avec la capacité contributive, dans une finalité de redistribution. Il rappelle, en outre, qu'il existe des différences objectives entre les contribuables qui se sont installés sur le territoire continental portugais et ceux qui se sont installés aux Açores. Ces deux éléments trouveraient, d'ailleurs, leurs origines directement dans les textes constitutionnels et légaux établissant les principes fondateurs du système fiscal portugais ainsi que l'autonomie des régions ultrapériphériques.

42 Selon la Commission, il résulte du système du traité que la sélectivité d'une mesure doit s'apprécier par rapport au cadre national. Prendre pour cadre de référence la région qui adopte la mesure méconnaît la fonction et la raison d'être des règles du traité sur les aides d'État. Même en l'absence de sélectivité matérielle, des avantages réservés aux entreprises actives dans certaines régions d'un État membre auraient un caractère sélectif et seraient donc susceptibles de constituer des aides d'État. En l'occurrence, les réductions fiscales litigieuses favoriseraient les entreprises qui sont redevables de l'impôt dans la région des Açores par rapport à toutes les autres entreprises portugaises puisque, dans les régions continentales du Portugal, les impôts nationaux en question ne peuvent être modulés à la baisse par les autorités locales et s'appliquent donc au taux plein, ce qui suffirait pour qu'il soit conclu à la sélectivité de la mesure litigieuse au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE. Le fait que les réductions fiscales en cause aient été décidées par une entité autre que l'État central serait dépourvu de pertinence: seuls les effets de la mesure, et non sa forme, pourraient être pris en compte aux fins de la qualification de celle-ci.

43 La Commission estime en outre que le degré d'autonomie de la Région autonome des Açores est en réalité limité. L'État central portugais continuerait de jouer un rôle fondamental dans la définition du cadre économique dans lequel opèrent les entreprises. À titre d'exemple, des entreprises actives aux Açores pourraient bénéficier d'infrastructures financées par l'État central ou d'un système de sécurité sociale dont l'équilibre financier est assuré par le même État central. Par ailleurs, la baisse des recettes fiscales qui résulterait, pour la région concernée, des réductions des taux d'imposition en cause serait indirectement compensée, sur le plan budgétaire, par des transferts en provenance de l'État central, au nom du principe de solidarité financière.

44 Quant à la justification des avantages fiscaux litigieux par la nature et l'économie du système fiscal portugais, la Commission fait valoir qu'elle ne pourrait être admise que si ces avantages

résultaient de différences objectives entre les contribuables. Or, tel ne serait pas le cas des réductions en cause puisque celles-ci s'appliquent à toutes les entreprises établies aux Açores, quelle que soit leur situation financière, et découlent des caractéristiques économiques de la région, lesquelles constituent des éléments extrinsèques au système fiscal. La Commission précise que la notion de nature ou d'économie du système renvoie à la logique interne du système de prélèvements obligatoires et à des différenciations techniques nécessaires et proportionnées qui sont destinées à faire face aux situations objectivement différentes auxquelles le système de prélèvements s'applique et qui répondent à l'exigence visant à faire fonctionner au mieux un tel système dans toutes les hypothèses qui en relèvent.

45 Le gouvernement du Royaume-Uni, intervenant au soutien de la République portugaise, a concentré son argumentation sur l'appréciation du critère de sélectivité. Écartant l'argument de la Commission selon lequel les mesures dont la portée ne s'étend pas à l'ensemble du territoire d'un État membre satisfait au critère de spécificité fixé à l'article 87, paragraphe 1, CE, il fait valoir que peuvent parfois ne pas remplir ce critère les mesures fiscales qui sont arrêtées par les régions décentralisées ou autonomes, s'appliquent à l'ensemble du territoire relevant de leur compétence et n'ont pas de spécificité sectorielle.

46 Selon le gouvernement du Royaume-Uni, lorsque, comme en l'espèce, le législateur d'une région autonome définit des taux d'imposition qui s'appliquent uniformément à toute la région concernée, mais qui sont inférieurs à ceux appliqués, en vertu d'une décision du législateur national, aux autres parties de l'État membre, la sélectivité de la mesure ne pourrait être déduite du seul fait que les autres régions sont soumises à un niveau d'imposition différent. En fonction des circonstances, il conviendrait d'apprécier cette sélectivité dans le cadre de la région elle-même et non pas dans le cadre de l'État membre dans son ensemble. Tel serait le cas lorsqu'il existe un système constitutionnel reconnaissant une autonomie fiscale suffisante pour qu'un allègement fiscal octroyé par une collectivité locale puisse être considéré comme décidé par une région autonome ou décentralisée qui a non seulement le pouvoir de prendre cette décision, mais qui doit, de surcroît, en supporter les conséquences financières et politiques.

47 Partant, avant de qualifier d'aides d'État les taux d'imposition régionaux réduits par rapport au taux d'imposition national, la Commission aurait dû tenir compte, selon ledit gouvernement, du degré d'autonomie de l'autorité infraétatique qui a instauré ces taux réduits au regard de plusieurs facteurs, tels le fait que la compétence en matière fiscale s'inscrive dans le cadre d'un système constitutionnel conférant à la région un degré d'autonomie politique significatif, le fait que la décision réduisant le taux d'imposition émane d'un organe élu par la population de la région ou responsable devant celle-ci et le fait que les conséquences financières de ladite décision soient supportées par la région et ne soient pas compensées par des concours ou des subventions des autres régions ou du gouvernement central.

48 Selon le gouvernement du Royaume-Uni, l'appréciation de la nature d'un système fiscal régional au regard des aides d'État soulève des problèmes plus larges concernant l'autonomie régionale, qui revêtent une très grande importance sur le plan constitutionnel. En particulier, le système constitutionnel de décentralisation «asymétrique» du Royaume-Uni pourrait être remis en cause, eu égard à la situation de l'Écosse et de l'Irlande du Nord.

49 Le Royaume d'Espagne, intervenant également au soutien de la République portugaise, souligne que, lorsqu'elle existe, la décentralisation fait partie du cadre constitutionnel des États membres. Dès lors, suivre les arguments de la Commission reviendrait à faire fi de cette structure constitutionnelle, notamment dans la mesure où la politique en matière de fiscalité directe continue de relever d'un pouvoir propre des États membres.

50 Dans son mémoire en réponse à l'intervention du Royaume-Uni, la Commission conteste le

fait que l'approche retenue dans la décision attaquée puisse faire obstacle à l'exercice, par l'Écosse ou par l'Irlande du Nord, des pouvoirs qui leur sont reconnus en matière fiscale.

51 La Commission ajoute que le fait de traiter de la même manière, d'une part, des réductions d'impôts applicables dans une région déterminée et décidées au niveau central et, d'autre part, des réductions analogues décidées par une autorité régionale est cohérent avec le principe selon lequel la notion d'aide est définie en fonction des effets de la mesure en ce qui concerne les entreprises ou les producteurs, sans qu'il faille tenir compte de ses causes ou de ses objectifs, non plus que de la situation des organismes distributeurs ou gestionnaires de l'aide (arrêts du 2 juillet 1974, *Italie/Commission*, 173/73, Rec. p. 709, points 27 et 28, ainsi que du 22 mars 1977, *Steinike & Weinlig*, 78/76, Rec. p. 595, point 21). En revanche, les critères proposés par le Royaume-Uni, qui voudraient que, «selon les circonstances», la sélectivité d'une mesure soit analysée dans le cadre de la région ou dans le contexte de l'État membre dans son ensemble, seraient inconciliables avec ce principe et conduiraient à une insécurité juridique de nature à compromettre le contrôle des aides d'État.

#### Appréciation de la Cour

52 L'article 87, paragraphe 1, CE interdit les aides d'État «favorisant certaines entreprises ou certaines productions», c'est-à-dire les aides sélectives (voir arrêt du 15 décembre 2005, *Italie/Commission*, C-66/02, Rec. p. I-10901, point 94). Toutefois, il est de jurisprudence constante que la notion d'aide d'État ne vise pas les mesures étatiques introduisant une différenciation entre entreprises et, partant, a priori sélectives, lorsque cette différenciation résulte de la nature ou de l'économie du système de charges dans lequel elles s'inscrivent (voir, en ce sens, arrêts du 2 juillet 1974, *Italie/Commission*, précité, point 33, et du 15 décembre 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, Rec. p. I-11137, point 51).

53 Il y a lieu par conséquent de rechercher, d'abord, si les mesures de réduction des taux d'imposition en cause ont un caractère sélectif et, le cas échéant, d'examiner si, ainsi que le soutient le gouvernement portugais, ces mesures sont justifiées par la nature et l'économie du système fiscal portugais.

54 En ce qui concerne l'appréciation de la condition de sélectivité, qui est constitutive de la notion d'aide d'État, il résulte d'une jurisprudence constante que l'article 87, paragraphe 1, CE impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser «certaines entreprises ou certaines productions» par rapport à d'autres, qui se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable (voir, en ce sens, arrêts du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, point 41; du 29 avril 2004, *GIL Insurance e.a.*, C-308/01, Rec. p. I-4777, point 68, et du 3 mars 2005, *Heiser*, C-172/03, Rec. p. I-1627, point 40).

55 Une telle analyse s'impose également s'agissant d'une mesure arrêtée non pas par le législateur national mais par une autorité infraétatique, puisqu'une mesure adoptée par une collectivité territoriale et non par le pouvoir central est susceptible de constituer une aide dès lors que sont remplies les conditions posées à l'article 87, paragraphe 1, CE (voir arrêt du 14 octobre 1987, *Allemagne/Commission*, 248/84, Rec. p. 4013, point 17).

56 Il résulte de ce qui précède que, aux fins d'apprécier la sélectivité de la mesure en cause, il convient d'examiner si, dans le cadre d'un régime juridique donné, ladite mesure constitue un avantage pour certaines entreprises par rapport à d'autres se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. La détermination du cadre de référence revêt une importance accrue dans le cas de mesures fiscales puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que

par rapport à une imposition dite « normale ». Le taux d'imposition normal est le taux en vigueur dans la zone géographique constituant le cadre de référence.

57 À cet égard, le cadre de référence ne doit pas nécessairement être défini dans les limites du territoire de l'État membre concerné, en sorte qu'une mesure octroyant un avantage dans une partie seulement du territoire national n'est pas de ce seul fait sélective au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE.

58 Il ne saurait être exclu qu'une entité infraétatique dispose d'un statut de droit et de fait la rendant suffisamment autonome par rapport au gouvernement central d'un État membre pour que, par les mesures qu'elle adopte, ce soit cette entité, et non le gouvernement central, qui joue un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique dans lequel opèrent les entreprises. En pareil cas, c'est le territoire sur lequel l'entité infraétatique, auteur de la mesure, exerce sa compétence, et non le territoire national dans son ensemble, qui constitue le contexte pertinent pour rechercher si une mesure adoptée par une telle entité favorise certaines entreprises par rapport à d'autres se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable, au regard de l'objectif poursuivi par la mesure ou le régime juridique concerné.

59 L'argumentation de la Commission, selon laquelle une telle analyse se heurterait à la lettre du traité et à une jurisprudence bien établie en la matière, ne saurait être accueillie.

60 Certes, la Cour a déjà jugé que le fait qu'un programme d'aides ait été adopté par une collectivité territoriale n'empêche pas l'application de l'article 87, paragraphe 1, CE, dès lors que les conditions posées à cet article sont remplies (voir, en ce sens, arrêt, Allemagne/Commission, précité, point 17). Par ailleurs, ainsi que l'a souligné la Commission au point 26 des motifs de la décision attaquée, le texte même du traité, qui, à son article 87, paragraphe 3, sous a) et c), qualifie d'aides d'État pouvant être déclarées compatibles les mesures destinées « à favoriser le développement économique d'une région », indique que des avantages dont la portée est limitée à une partie du territoire de l'État soumis à la discipline des aides sont susceptibles de constituer des avantages sélectifs. Toutefois, il ne saurait en être déduit qu'une mesure est sélective, au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE, au seul motif qu'elle ne s'applique que dans une zone géographique limitée d'un État membre.

61 Il ne saurait davantage être déduit de l'arrêt du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission (C-156/98, Rec. p. I-6857), qu'une mesure dont le bénéfice est réservé aux entreprises situées dans certaines régions est, de ce seul fait, sélective. Au point 23 de cet arrêt, la Cour a considéré que le fait qu'un allègement fiscal avantageait certaines entreprises situées dans les nouveaux Länder et à Berlin-Ouest lui retirait son caractère de mesure générale de politique fiscale ou économique. Mais la mesure d'allègement fiscal en cause avait été adoptée par le législateur national et s'appliquait à une partie seulement des entreprises établies dans certaines régions d'Allemagne, à savoir celles employant au maximum 250 salariés et dont le siège social et la direction se trouvaient dans les nouveaux Länder ou à Berlin-Ouest, par dérogation au régime national par ailleurs uniforme.

62 Pour apprécier la sélectivité d'une mesure adoptée par une entité infraétatique et visant, telle que la mesure en cause, à fixer, dans une partie seulement du territoire d'un État membre, un taux d'imposition réduit par rapport au taux en vigueur dans le reste dudit État membre, il convient, ainsi qu'il a été exposé au point 58 du présent arrêt, d'examiner si ladite mesure a été prise par cette entité dans l'exercice de pouvoirs suffisamment autonomes par rapport au pouvoir central et, le cas échéant, de rechercher si elle s'applique effectivement à toutes les entreprises établies ou à toutes les productions réalisées sur le territoire relevant de la compétence de cette entité.

63 M. l'avocat général a identifié, aux points 50 et suivants de ses conclusions, notamment trois

situations dans lesquelles peut se poser la question de la qualification d'aide d'État d'une mesure visant à établir, pour une zone géographiquement limitée, des taux d'imposition réduits par rapport aux taux en vigueur au niveau national.

64 Dans la situation envisagée en premier lieu, le gouvernement central décide unilatéralement d'appliquer dans une zone géographique déterminée un taux d'imposition plus faible que le taux applicable au niveau national. La deuxième situation correspond à un modèle de répartition des compétences fiscales dans lequel toutes les autorités locales d'un même niveau (régions, communes ou autres) disposent du pouvoir de décider librement, dans la limite des compétences dont elles sont dotées, du taux de l'impôt applicable dans le territoire qui relève de leur compétence. La Commission a reconnu, à l'instar des gouvernements portugais et du Royaume-Uni, qu'une mesure prise par une autorité locale dans cette deuxième situation n'est pas sélective, car il n'est pas possible de déterminer un niveau d'imposition normal, susceptible de constituer le paramètre de référence.

65 Dans la situation évoquée en troisième lieu, une autorité régionale ou locale arrête, dans l'exercice de pouvoirs suffisamment autonomes par rapport au pouvoir central, un taux d'imposition qui est inférieur au taux national et qui est applicable uniquement aux entreprises présentes sur le territoire relevant de sa compétence.

66 Dans cette dernière situation, le cadre juridique pertinent pour apprécier la sélectivité d'une mesure fiscale pourrait se limiter à la zone géographique concernée dans le cas où l'entité infraétatique, notamment en raison de son statut et de ses pouvoirs, occupe un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique dans lequel opèrent les entreprises présentes sur le territoire relevant de sa compétence.

67 Pour qu'une décision prise en pareilles circonstances puisse être considérée comme ayant été adoptée dans l'exercice de pouvoirs suffisamment autonomes, il faut tout d'abord, comme M. l'avocat général l'a relevé au point 54 de ses conclusions, que cette décision ait été prise par une autorité régionale ou locale dotée, sur le plan constitutionnel, d'un statut politique et administratif distinct de celui du gouvernement central. Ensuite, elle doit avoir été adoptée sans que le gouvernement central puisse intervenir directement sur son contenu. Enfin, les conséquences financières d'une réduction du taux d'imposition national applicable aux entreprises présentes dans la région ne doivent pas être compensées par des concours ou subventions en provenance des autres régions ou du gouvernement central.

68 Il résulte de ce qui précède qu'une autonomie politique et fiscale par rapport au gouvernement central qui soit suffisante en ce qui concerne l'application des règles communautaires relatives aux aides d'État suppose, ainsi que l'a soutenu le gouvernement du Royaume-Uni, que l'entité infraétatique dispose non seulement de la compétence pour adopter, sur le territoire qui relève de sa compétence, des mesures de réduction du taux d'imposition indépendamment de toute considération liée au comportement de l'État central, mais qu'elle assume, en outre, les conséquences politiques et financières d'une telle mesure.

69 Puisque le gouvernement portugais conteste l'appréciation par la Commission de la sélectivité des mesures de réductions fiscales en cause, il convient d'examiner si ces mesures, qui sont avantageuses pour les entreprises redevables de l'impôt dans la région des Açores, remplissent les conditions énoncées aux points 67 et 68 du présent arrêt.

70 À cet égard, il convient de relever que, en vertu de la Constitution de la République portugaise, les Açores constituent une région autonome dotée d'un statut politico-administratif et d'organes de gouvernement propres, lesquels ont le pouvoir d'exercer leurs propres compétences fiscales et d'adapter la fiscalité nationale aux spécificités régionales, conformément à la loi n°

13/98 et au décret n° 2/99/A.

71 En ce qui concerne l'autonomie en termes économiques, le gouvernement portugais, en réponse à l'argumentation de la Commission relative à l'absence d'autonomie de la Région autonome des Açores en raison de l'existence de transferts financiers compensatoires en provenance de l'État central, s'est borné à relever que la Commission n'avait pas apporté de preuves du bien-fondé de cette argumentation, sans toutefois démontrer lui-même que la Région autonome des Açores ne reçoit aucun financement de l'État pour compenser la baisse de recettes fiscales qui découle éventuellement des réductions des taux d'imposition.

72 À cet égard, il y a lieu de constater que, en vertu de l'article 5, paragraphe 1, de la loi n° 13/98 et dans le cadre de l'adaptation du système fiscal national aux spécificités régionales, le principe constitutionnel de solidarité nationale a été précisé en ce sens que l'État central participe, avec les autorités des régions autonomes, à la mission de développement économique, à la correction des inégalités dérivées de l'insularité et à la convergence économique et sociale avec le reste du territoire national.

73 Selon l'article 32 de ladite loi, l'application de ce principe se traduit par un devoir, qui incombe aussi bien aux autorités centrales que régionales, de promouvoir la correction des inégalités découlant de l'insularité en diminuant les pressions fiscales régionales, ainsi que par une obligation d'assurer un niveau approprié de services publics et d'activités privées.

74 Ainsi que le reconnaît le gouvernement portugais, c'est en tant que corollaire de cet édifice constitutionnel et législatif que le décret n° 2/99/A procède à une adaptation du système fiscal national aux spécificités régionales.

75 Si la baisse de recettes fiscales qui découle éventuellement, pour la région des Açores, des réductions de taux d'imposition en cause peut affecter la réalisation de l'objectif, reconnu par le gouvernement portugais, de correction des inégalités en matière de développement économique, elle est en tout état de cause compensée par un mécanisme de financement géré au niveau central. En l'espèce, ce financement est expressément prévu à l'article 5, paragraphe 2, de la loi n° 13/98 sous forme de transferts budgétaires.

76 Il s'ensuit que les deux aspects de la politique fiscale du gouvernement régional, à savoir, d'une part, la décision d'alléger la pression fiscale régionale en exerçant son pouvoir de réduction des taux de l'impôt sur les revenus et, d'autre part, l'accomplissement de sa mission de correction des inégalités dérivées de l'insularité, sont indissociablement liés et dépendent, du point de vue financier, des transferts budgétaires gérés par le gouvernement central.

77 Dans ce contexte, il y a lieu de conclure que la décision du gouvernement de la Région autonome des Açores d'exercer son pouvoir de réduction des taux de l'impôt national sur les revenus, aux fins de permettre aux opérateurs économiques de la région de surmonter les inconvénients structurels découlant de leur localisation insulaire et ultrapériphérique, n'a pas été adoptée dans le respect de toutes les conditions énoncées aux points 67 et 68 du présent arrêt .

78 Par conséquent, le cadre juridique pertinent pour apprécier la sélectivité des mesures fiscales en cause ne peut être défini exclusivement dans les limites géographiques de la région des Açores. Ces mesures doivent être appréciées par rapport à l'ensemble du territoire portugais, dans le cadre duquel elles apparaissent comme sélectives.

79 Il en résulte que la Commission a considéré à juste titre, dans la décision attaquée, que les réductions des taux d'imposition en cause constituent des mesures sélectives et non des mesures à caractère général.

80 Conformément à la jurisprudence citée au point 52 du présent arrêt, il convient dès lors de rechercher si les mesures fiscales en cause peuvent être justifiées par la nature ou l'économie du système fiscal portugais, ce qu'il incombe à l'État membre concerné de démontrer.

81 Une mesure portant exception à l'application du système fiscal général peut être justifiée par la nature et l'économie générale du système fiscal si l'État membre concerné peut démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal. À cet égard, une distinction doit être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système fiscal lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de tels objectifs.

82 Or, des mesures telles que celles en cause, qui s'appliquent à tout opérateur économique sans distinction selon sa situation financière, ne sauraient être considérées comme répondant à un souci de respect de la capacité contributive dans une logique de redistribution. S'il est vrai que les désavantages liés à l'insularité des Açores pourraient, en principe, être subis par tout opérateur économique indépendamment de sa situation financière, le seul fait que le système fiscal régional soit conçu de manière à assurer la correction de telles inégalités ne permet pas de considérer que tout avantage fiscal accordé par les autorités de la Région autonome en cause est justifié par la nature et l'économie du système fiscal national. Le fait d'agir sur la base d'une politique de développement régional ou de cohésion sociale ne suffit pas pour qu'une mesure adoptée dans le cadre de cette politique soit regardée comme justifiée de ce seul fait.

83 Par conséquent, le gouvernement portugais n'a pas démontré que l'adoption par la Région autonome des Açores des mesures en cause était nécessaire au fonctionnement et à l'efficacité du système fiscal général. Il s'est uniquement tenu à une affirmation générale en ce sens, sans apporter d'éléments précis au soutien de celle-ci. Il n'a donc pas été démontré que les mesures en cause sont justifiées par la nature ou l'économie du système fiscal portugais.

84 En conséquence, la Commission a considéré à juste titre, dans la décision attaquée, que la différenciation en matière de charges résultant des réductions des taux d'imposition en cause n'est pas justifiée par la nature ou par l'économie du système fiscal portugais.

85 Il découle de l'ensemble des considérations qui précèdent que le premier moyen du recours doit être écarté.

*Sur le deuxième moyen, tiré d'une insuffisance de motivation quant à l'existence d'une atteinte aux échanges intracommunautaires et de restrictions sensibles de la concurrence*

Argumentation des parties

86 Par son deuxième moyen, le gouvernement portugais soutient, en substance, que la motivation de la décision attaquée ne répond pas aux exigences de l'article 253 CE dans la mesure où ladite décision ne précise ni ne justifie l'incidence sur les échanges entre États membres des réductions de taux d'imposition en cause, non plus que l'effet sensible de la distorsion de concurrence résultant de ces mesures.

87 La Commission conteste cette allégation en se fondant, notamment, sur la jurisprudence de la Cour selon laquelle, s'agissant d'un régime d'aides à portée générale, il est suffisant d'indiquer

que, dans le cas de certains bénéficiaires au moins, la mesure affecte les échanges, la Commission n'étant pas tenue d'entrer davantage dans le détail à cet égard dans ses décisions (arrêt du 7 mars 2002, Italie/Commission, C-310/99, Rec. p. I-2289). En l'espèce, les réductions des taux d'imposition s'appliquent à tous les opérateurs économiques redevables de l'impôt dans la région des Açores. Dès lors qu'au moins une partie des entreprises concernées exerce une activité faisant l'objet d'échanges entre les États membres et soumise à la concurrence communautaire, la décision serait suffisamment motivée.

#### Appréciation de la Cour

88 Selon une jurisprudence constante, la motivation exigée à l'article 253 CE doit être adaptée à la nature de l'acte en cause et doit faire apparaître de façon claire et non équivoque le raisonnement de l'institution, auteur de l'acte incriminé, de manière à permettre aux intéressés de connaître les justifications de la mesure prise et au juge communautaire d'exercer son contrôle. Il n'est pas exigé que la motivation spécifie tous les éléments de fait et de droit pertinents dans la mesure où la question de savoir si la motivation d'un acte satisfait aux exigences de l'article 253 CE doit être appréciée non seulement au regard de son libellé, mais aussi de son contexte ainsi que de l'ensemble des règles juridiques régissant la matière concernée (voir, notamment, arrêts du 29 février 1996, Belgique/Commission, C-56/93, Rec. p. I-723, point 86; du 15 mai 1997, Siemens/Commission, C-278/95 P, Rec. p. I-2507, point 17, et du 15 juillet 2004, Espagne/Commission, C-501/00, Rec. p. I-6717, point 73).

89 Appliqué à la qualification d'une mesure d'aide, ce principe exige que soient indiquées les raisons pour lesquelles la Commission considère que la mesure en cause entre dans le champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE. À cet égard, même dans les cas où il ressort des circonstances dans lesquelles l'aide a été accordée qu'elle est de nature à affecter les échanges entre États membres et à fausser ou à menacer de fausser la concurrence, il incombe tout au moins à la Commission d'évoquer ces circonstances dans les motifs de sa décision (arrêts du 7 juin 1988, Grèce/Commission, 57/86, Rec. p. 2855, point 15; du 24 octobre 1996, Allemagne e.a./Commission, C-329/93, C-62/95 et C-63/95, Rec. p. I-5151, point 52, et du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission, précité, point 98).

90 En l'occurrence, il suffit de relever, à cet égard, que la décision attaquée indique clairement et applique au cas d'espèce les critères auxquels une mesure doit satisfaire pour constituer une aide d'État.

91 Quant à l'appréciation, par la Commission, des effets de l'aide sur les échanges intracommunautaires, il y a lieu de constater que la décision attaquée, au point 24 de ses motifs, et tel que rappelé au point 19 du présent arrêt, déduit logiquement des caractéristiques du système en cause ainsi que de la portée générale des réductions de taux d'imposition que ce système implique, ces réductions s'appliquant à tous les secteurs économiques des Açores, qu'au moins une partie des entreprises concernées exerceront une activité économique faisant l'objet de tels échanges et que, partant, les échanges entre États membres sont susceptibles d'être affectés.

92 Il résulte de ce qui précède que le deuxième moyen invoqué par le gouvernement portugais, lié à une insuffisance de motivation, doit être écarté.

*Sur le troisième moyen, tiré d'une erreur manifeste d'appréciation dans l'application de l'article 87, paragraphe 3, sous a), CE*

Argumentation des parties

93 Par son troisième moyen, le gouvernement portugais reproche à la Commission d'avoir commis une erreur manifeste d'appréciation dans l'application de l'article 87, paragraphe 3, sous a), CE, en excluant du bénéfice de la dérogation prévue par cette disposition les réductions des taux d'imposition en cause en ce qu'elles s'appliquent aux entreprises exerçant des activités financières ou des activités du type «services intragroupe» et en les jugeant incompatibles avec le marché commun à l'article 2 de la décision attaquée.

94 Or, selon le gouvernement portugais, d'une part, des activités du type «services intragroupe» n'existeraient pas dans l'ordre juridique portugais et, d'autre part, les entreprises opérant dans le secteur financier seraient susceptibles de supporter les mêmes surcoûts découlant du caractère ultrapériphérique et de l'insularité de la région des Açores que ceux qui ont été identifiés, pour d'autres secteurs de l'économie, par une étude réalisée par le Centre for European Policy Studies et présentée le 3 novembre 1999 dans le cadre d'une procédure en matière d'aides d'État relative à la Région autonome de Madère. Cette étude aurait eu pour objet de déterminer les implications de l'article 299, paragraphe 2, CE en ce qui concerne les régions autonomes de Madère et des Açores.

95 La Commission conteste avoir commis une erreur manifeste d'appréciation et rappelle, en premier lieu, qu'elle jouit, en ce qui concerne l'appréciation de la compatibilité des aides, d'un large pouvoir d'appréciation dont l'exercice implique des évaluations d'ordre économique et social.

96 La Commission fait valoir, en second lieu, que l'étude du Centre for European Policy Studies, sur laquelle s'appuie le gouvernement portugais, n'est pas pertinente pour apprécier la compatibilité des réductions des taux d'imposition applicables aux entreprises opérant dans le secteur financier. Cette étude énumérerait les coûts liés à la situation ultrapériphérique de la région concernée, sans quantifier l'impact des surcoûts sur les différents secteurs économiques. Or, s'il peut raisonnablement être admis que toutes les entreprises localisées dans la région des Açores sont confrontées aux mêmes handicaps structurels permanents, découlant du caractère insulaire de l'archipel des Açores et de son éloignement des centres économiques continentaux, il n'en résulterait pas que l'impact de tels handicaps sur les coûts additionnels de l'exercice de l'activité économique soit identique dans tous les secteurs.

97 Selon la Commission, compte tenu de l'extrême mobilité des services offerts, le secteur financier se trouve dans une situation différente des autres secteurs économiques des Açores. Pour cette raison, depuis le début de la procédure, la Commission aurait itérativement invité les autorités portugaises à lui fournir les éléments démontrant que les avantages octroyés au secteur financier étaient justifiés. La Commission fait valoir que, à défaut de tels éléments individualisés, elle n'a pas pu, sur la base de la documentation fournie par les autorités portugaises, considérer les réductions fiscales applicables aux entreprises actives dans ce secteur comme des aides compatibles avec le marché commun aux termes de la dérogation de l'article 87, paragraphe 3, sous a), CE.

98 La Commission rappelle encore que, si un État membre ne lui fournit pas les informations demandées ou ne lui fournit que des informations partielles, la légalité de sa décision doit être appréciée en fonction des éléments d'information dont elle disposait au moment où elle l'a arrêtée (arrêt du 13 juin 2002, Pays-Bas/Commission, C-382/99, Rec. p. I-5163, point 49). Ce principe devrait être appliqué de manière d'autant plus rigoureuse en l'espèce que les autorités portugaises auraient été maintes fois sollicitées et que la charge de la preuve que les avantages octroyés étaient justifiés incombe à l'État membre en application du point 4.16.2 des lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale.

## Appréciation de la Cour

99 À titre liminaire, il convient de rappeler que la Commission jouit, dans l'application de l'article 87, paragraphe 3, CE, d'un large pouvoir d'appréciation dont l'exercice implique des évaluations d'ordre économique et social qui doivent être effectuées dans un contexte communautaire. La Cour, en contrôlant la légalité de l'exercice d'une telle liberté, ne saurait substituer son appréciation en la matière à celle de l'auteur de la décision, mais doit se limiter à examiner si cette dernière appréciation est entachée d'erreur manifeste ou de détournement de pouvoir (voir, notamment, arrêts du 7 mars 2002, *Italie/Commission*, précité, points 45 et 46; du 12 décembre 2002, *France/Commission*, C-456/00, Rec. p. I-11949, point 41, et du 15 décembre 2005, *Italie/Commission*, précité, point 135).

100 Les lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale interdisent les aides régionales destinées à réduire les dépenses courantes d'une entreprise, à savoir les aides au fonctionnement. Toutefois, en vertu du point 4.16.2 de ces lignes directrices, dans les régions ultrapériphériques bénéficiant des dérogations de l'article 87, paragraphe 3, sous a) et c), CE, des aides au fonctionnement peuvent être autorisées dans la mesure où elles contribuent à compenser les coûts additionnels de l'exercice de l'activité économique inhérents aux facteurs identifiés à l'article 299, paragraphe 2, CE, dont la permanence et la combinaison nuisent gravement au développement de ces régions.

101 Ce point précise qu'il incombe à l'État membre concerné de mesurer l'importance de ces coûts additionnels et de démontrer le lien qui existe avec lesdits facteurs. De telles aides doivent être justifiées en fonction de leur contribution au développement régional et de leur nature, leur niveau devant être proportionnel aux coûts additionnels qu'elles visent à compenser.

102 Il convient de relever que, lorsqu'il fait valoir que les mesures en cause remplissent les critères prévus par lesdites lignes directrices non seulement en ce qui concerne les secteurs d'activité économique autres que celui des services financiers, ainsi que l'admet la Commission dans la décision attaquée, mais également s'agissant dudit secteur, le gouvernement portugais ne conteste pas les termes des lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale. Ce gouvernement conteste uniquement la manière dont la Commission a appliqué ces dernières au secteur financier de la région des Açores. Il estime, en effet, avoir démontré que les entreprises exerçant des activités financières doivent faire face aux mêmes surcoûts découlant de la spécificité géographique de la région en cause que toute autre entreprise s'y trouvant établie.

103 Ainsi qu'il a été rappelé au point 101 du présent arrêt, selon les lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale, il incombe à l'État membre ayant accordé des aides d'en mesurer l'importance et de démontrer que celles-ci sont justifiées en fonction de leur contribution au développement régional et que le niveau des avantages ainsi accordés est proportionnel aux coûts additionnels qu'ils visent à compenser. Or, il ressort du dossier et du point 18 des motifs de la décision attaquée que les autorités portugaises n'ont pas été en mesure de fournir de tels éléments relativement au secteur financier.

104 S'il est vrai que la décision attaquée ne précise pas la raison pour laquelle la Commission avait estimé nécessaire de disposer d'éléments de preuve quantifiés en ce qui concerne le secteur financier, il ne saurait en être déduit que cette institution aurait excédé les limites de son pouvoir d'appréciation.

105 Dès lors, en déclarant incompatible avec le marché commun la partie du régime d'aides visée à l'article 1er de la décision attaquée en tant qu'elle s'applique aux entreprises exerçant des activités financières, la Commission n'a pas commis d'erreur manifeste d'appréciation.

106 Il y a lieu, par ailleurs, de relever, s'agissant des entreprises exerçant des activités de type «services intragroupe», qu'en réponse à l'argument des autorités portugaises selon lequel de telles activités n'existeraient pas actuellement dans l'ordre juridique portugais, la Commission a constaté, au point 42 des motifs de la décision attaquée, que, pour des raisons de transparence et de sécurité juridique, dans le cas où ces activités seraient en pratique susceptibles d'être exercées dans le cadre des services fournis principalement aux entreprises d'un groupe, les réductions des taux d'imposition applicables aux entreprises exerçant de telles activités doivent, comme en ce qui concerne les entreprises actives dans le secteur financier, être de jure exclues du bénéfice de la dérogation au titre de l'article 87, paragraphe 3, sous a), CE. La Commission considère en effet que, dans la mesure où leurs effets sur la décision de localisation des entreprises d'un groupe ainsi que leurs effets externes sur l'économie locale sont faibles, de telles activités ne participent pas suffisamment au développement régional pour que les mesures en cause, en tant qu'elles s'appliquent à celles-ci, puissent être déclarées compatibles avec le marché commun en vertu de l'article 87, paragraphe 3, sous a), CE ou d'autres dérogations prévues par le traité, pour les raisons déjà indiquées à propos du secteur financier et indépendamment de la question de savoir si de telles activités existent à un moment donné dans l'ordre juridique portugais. En l'absence d'argumentation développée par le gouvernement portugais à l'encontre de ces affirmations, il n'a pas été démontré qu'une erreur manifeste d'appréciation aurait été commise s'agissant de telles entreprises.

107 Par suite, le troisième moyen du recours, tiré d'une violation de l'article 87, paragraphe 3, sous a), CE, doit être écarté.

108 Aucun des moyens soulevés par la République portugaise n'étant susceptible d'être accueilli, il y a lieu de rejeter le recours.

### **Sur les dépens**

109 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République portugaise et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens. Conformément à l'article 69, paragraphe 4, premier alinéa, du même règlement, les États membres qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) déclare et arrête:

- 1) **Le recours est rejeté.**
- 2) **La République portugaise est condamnée aux dépens.**
- 3) **Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et le Royaume d'Espagne supportent leurs propres dépens.**

Signatures

\* Langue de procédure: le portugais.