

AS MEDIDAS FISCAIS SELECTIVAS COMO AXUDAS DE ESTADO Á LUZ DA SENTENZA DO TXCE DO 6 DE SETEMBRO DE 2006 (AS. C-88/03, PORTUGAL/COMISIÓN) E A SÚA XUSTIFICACIÓN NA AUTONOMÍA POLÍTICA E FISCAL DUNHA ENTIDADE TERRITORIAL INFRAESTATAL

CAYETANA LADO CASTRO-RIAL.

Avogada do Estado na Coruña.

Letrada da Comunidade de Madrid (exc.)

1. - INTRODUCCIÓN

Este artigo ten por obxecto dar conta das consecuencias que derivan da recente Sentenza do Tribunal de Xustiza das Comunidades Europeas do 6 de setembro de 2006, con relación á compatibilidade co dereito comunitario da medida consistente na redución dos tipos impositivos nunha parte do territorio portugués, pois esta supón un punto de inflexión destacable no relativo ao réxime de axudas estatais, tendo en conta que vén despexar algunhas das dúbidas xurdidas en relación cunha cuestión polémica, como é o referente ás medidas fiscais selectivas desde o punto de vista xeográfico.

A abordaxe do problema relativo ás medidas fiscais selectivas esixe partir do concepto de axuda de Estado, que se contén no artigo 87 do Tratado CE (RCL 1999, 1205 TER) e que define como: *“As axudas concedidas polo Estado ou mediante fondos estatais, baixo calquera forma que, favorecendo algunhas empresas ou producións, falseen ou ameacen con falsear a competencia.”*

O Regulamento CE 659/1999 (LCEUR 1999,755), do 22 de marzo de 1999, relativo ás modalidades de aplicación do artigo 93 do Tratado CE, no seu artigo 1 cualifica de axudas de Estado calquera medida que responda aos criterios sinalados no citado precepto do Tratado.

Con carácter xeral, podemos adiantar que tanto a Comisión, nos procedementos a que se refire o artigo 88 do TCE, como o propio TXCE, interpretaron que dentro do concepto de

axudas do Estado se deberán incluír as chamadas “medidas fiscais selectivas” (MFS), o cal implica que o principio xeral das axudas de Estado ilexítimas se proxecta sobre os ordenamentos tributarios dos Estados membros, implicando unha importante limitación no poder tributario e, en consecuencia, un elemento que pode condicionar as políticas fiscais desenvolvidas polos Estados membros, mesmo naqueles supostos en que non se produce a harmonización ou en que xoga o principio de subsidiariedade.

Así, a Comisión Europea, de xeito reiterado, manifestou que a fixación dos tipos do imposto de sociedades é, e polo de agora ha seguir sendo, competencia dos Estados membros dada a ausencia de harmonización fiscal comunitaria na materia. É máis, nin sequera se pretende a súa harmonización mesmo nas propostas máis recentes.¹¹¹

2. -O CONCEPTO DE MEDIDA FISCAL SELECTIVA

En relación ao concepto de medida fiscal xeográfica selectiva, é preciso ter en conta a doutrina sentada pola Sentenza do TXCE do 15 de xuño de 2006 (TXCE 2006/168), ao sinalar que “*o obxectivo do artigo 87 TCE é evitar que os intercambios entre os Estados membros resulten afectados por vantaxes outorgadas polas autoridades públicas que, baixo calquera forma, falseen ou ameacen con falsear a competencia, favorecendo determinadas empresas ou producións* (Sentenza do 2 de xullo de 1974, Italia/ Comisión, 173/73)”.

O concepto que analizamos e a súa relación coas axudas de Estado está vinculado á idea de que as citadas medidas poden resultar eventualmente contrarias á normativa comunitaria sobre dereito da competencia, ao implicar a existencia de vantaxes fiscais de aplicación nun territorio determinado coa intención de facer máis atractivo o investimento das empresas en zonas ou sectores determinados.

Deberase partir, así mesmo, da premisa básica de que tal concepto, en canto que englobado dentro da categoría de axuda de Estado, se cualifica en función dos seus efectos e non baseándose nas causas ou nos obxectivos das medidas adoptadas polos Estados membros.¹¹²

¹¹¹ Vid. Traballos da Comisión sobre unha base consolidada común do imposto de sociedades (CCCTB) e sobre a aplicación da base imponible do Estado na sede principal ás Pemes (Home State Taxation).

¹¹² Asuntos C-183/02 e C-187/02 *Demasa/Deputación Foral de Álava e Comunidade Autónoma do País Vasco vs. Comisión CE/Anfel/ Ceced*.

Por outro lado, a normativa comunitaria e a interpretación xurisprudencial do TXCE parecen manter un concepto amplo, que abrangue tanto as disposicións normativas como a actuación administrativa.¹¹³

A finalidade descrita no artigo 87 TCE informa o concepto de medida fiscal selectiva, que para ser tal deberá cumprir unha serie de condicións:¹¹⁴

1. A medida deberá implicar unha vantaxe que determine unha redución das cargas dos seus beneficiarios

Neste punto, a recente doutrina do TXCE ofrece pautas de interpretación. Así, a Sentenza do 22 de xuño de 2006 (TXCE 2006/174), Bélxica/ Comisión, Asuntos Ac. C-182/03 e C-217-03, recorda que *“o concepto de axuda abrangue non só as prestacións positivas como subvencións, préstamos ou tomas de participación no capital de empresas, senón tamén as intervencións que, baixo formas diversas, alivian as cargas que normalmente recaen sobre o orzamento dunha empresa e que por iso, sen seren subvencións no sentido estrito do termo, son da mesma natureza e teñen efectos idénticos”*.¹¹⁵

Neste punto convén referirse á lista de posibles medidas selectivas fixadas pola Comisión Europea na Comunicación COM CE 98/C 384/03¹¹⁶, en función de que efectivamente determinen unha minoración da carga fiscal a través de diferentes formas, tales como reducións da base imponible, amortizacións aceleradas, provisións excepcionais, deducións na cota, créditos de imposto e adiamentos de pagamento.

En tal sentido, a xurisprudencia comunitaria estendeu tal concepto ao imposto sobre vendas directas (Sentenza do 22 de novembro de 2001, TXCE 2001/325, Asunto C-53/00 Ferring SA v. ACOSS); tipos de gravame diferenciados (Sentenza do 29 de abril de 2004, TXCE 2004/135, Asunto C-308/01 Gil Insurance Ltd. v. Commissioners of Customs and

¹¹³ SOLER ROCH, M^a Teresa. *Las medidas fiscales selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado*. Quincena Fiscal Aranzadi núm.14/2006.

¹¹⁴ MERINO JARA, Isaac. *Los regímenes especiales de concierto y convenio (Ao fío da STXCE do 6 de setembro de 2006, AS C-88/03, Portugal/Comisión)*. Jurisprudencia Tributaria número 12. Novembro 2006.

¹¹⁵ Vid. Sentenzas do Tribunal de Xustiza das Comunidades Europeas do 8 de novembro de 2001 (TXCE 2001, 304); do 20 de novembro de 2003 (TXCE 2003/383); do 15 de xullo de 2004 (TXCE 2004/204) e do 15 de decembro de 2005 (TXCE 2005/415).

¹¹⁶ Comunicación da Comisión sobre a aplicación das normas relativas ás axudas de Estado ás medidas sobre a imposición directa das empresas (DO C 384, do 10 de decembro de 1998).

Exercise); así como o adiamento do imposto (Sentenza do 19 de setembro de 2000, Asunto C-156/98).

2. A medida deberá ser concedida polo Estado ou mediante fondos estatais

A Comisión vén identificar, para os efectos do concepto de medidas selectivas, as que consisten en prestacións positivas como intervencións que non constitúen subvencións en sentido estrito. O relevante para estes efectos é, como se sinalou, o efecto producido pola axuda, prescindindo da forma xurídica que esta adopte. Así, resultará indiferente que se trate dun gasto, en canto que saída de fondos, como deixar de ingresar, impedindo a súa entrada; idea esta que, segundo destaca SOLER ROCH¹¹⁷, está xa presente non só no dereito comunitario senón no artigo 134.2º da CE, ao establecer que os orzamentos xerais do Estado “ *incluirán a totalidade dos gastos e ingresos do sector público estatal e neles consignarase o importe dos beneficios fiscais que afectan os tributos do Estado*”.

Xa a Sentenza do 15 de marzo de 1994 (TXCE 1994/36) destacou que “*unha exención fiscal que, mesmo non implicando unha transferencia de fondos por parte do Estado, sitúe os beneficiarios nunha posición económica máis favorable que a doutros suxeitos pasivos, constitúe axuda de Estado para os efectos do Tratado*” (Asunto C-387/92. Banco Exterior de España v. Concello de Valencia).

En todo caso, podemos estar ante unha axuda do Estado mesmo se non hai transferencia de fondos estatais, pois tamén se incluíron as concedidas por entidades rexionais ou locais dos Estados membros, tal e como analiza a Sentenza do TXCE do 6 de setembro de 2006.

3. A medida deberá afectar a competencia e os intercambios entre os Estados membros

O efecto económico da medida deberá resultar relevante para o mercado común, pois tanto o Tratado como a xurisprudencia esixen que se produzan danos ou riscos para os intercambios entre os Estados membros.

A Sentenza do 19 de decembro de 2000 (TXCE 2000/200) declarou que se unha MFS “*reforza a posición dunha empresa en relación coas empresas competidoras nos intercambios intracomunitarios, estes débense considerar influencia*”. Dun lado, non

¹¹⁷ SOLER ROCH, M^a Teresa. *Las medidas fiscales selectivas*. Cit. supra.

considerou esencial a entidade do dano ou ameaza sobre a libre competencia. Así, a Sentenza do 6 de marzo de 2002 (Asuntos ante o Tribunal de Primeira Instancia T-92/00 e T-103/00, Deputación Foral de Álava/ Ramodín SA e Ramodín Cápsulas SA vs. Comisión CE) salientou que “*a xurisprudencia non esixe que a distorsión da competencia ou a ameaza de tal distorsión sobre os intercambios intracomunitarios sexan sensibles ou substanciais*”. Mesmo a contía reducida da axuda ou o tamaño modesto da empresa beneficiaria non exclúe *a priori* a posibilidade de que se vexan afectados os intercambios entre Estados membros (véxase a Sentenza do 14 de setembro de 1994, TXCE 1994/154, España/ Comisión C-278/92 a C-280/92).

Por outro lado, tampouco considerou determinante a implicación do beneficiario en intercambios intracomunitarios a Sentenza do 15 de decembro de 2005 (TCE 2005/415), Asunto Italia /Comisión, C-66/02 e Unicredito italiano, C 148/04). A sentenza ultimamente citada contén algunhas consideracións importantes en relación ao requisito que examinamos. Así, sinalou que “*cando unha axuda outorgada por un Estado membro serve para reforzar a posición dunha empresa fronte a outras persoas que compiten con esta nos intercambios intracomunitarios, os devanditos intercambios débense considerar afectados pola axuda*”. Igualmente, dise que “*Non é necesario que a empresa beneficiaria da axuda participe directamente en intercambios intracomunitarios. De feito, cando un Estado membro lle concede unha axuda a unha empresa, a produción interna pode permanecer inalterada ou aumentar, coa consecuencia probable de que diminúan as posibilidades das empresas situadas noutros Estados membros de entrar nese mercado. Ademais, aquel reforzamento pode situar a propia empresa (a beneficiaria) nunha situación que lle permita entrar no mercado doutros Estados membros*”.

Tampouco resulta necesario acreditar a incidencia real da axuda concedida sobre os intercambios comerciais entre Estados membros e o falseamento efectivo da competencia, debéndose examinar unicamente se a devandita axuda pode afectar os devanditos intercambios e falsear a competencia (Sentenza do 15 de xuño de 2006, Air Liquide Industries Belgium, asuntos acumulados C- 393/04 e C-41/05 e Sentenza, Italia/ Comisión, C-372/97).

4. A medida debe ser selectiva favorecendo determinadas empresas ou producións

En canto ao carácter selectivo da medida, a xurisprudencia comunitaria interpretou que o artigo 87 do TCE esixe a análise de se esta pode favorecer determinadas empresas ou producións no marco dun réxime xurídico concreto en relación con outras empresas que estean nunha situación fáctica e xurídica comparable dado o obxectivo que se persegue co devandito réxime. Así se plasmou na Sentenza do 22 de xuño de 2006 (Asunto Bélxica/ Comisión, As. C-182/03 e C-217/03) e a do 3 de marzo de 2005 (TXCE 2005/83, Heiser C-172/03).

A Comisión Europea plasmou a súa opinión ao respecto na “Comunicación sobre a fiscalidade directa”, así como na Decisión 2003/442/CE da Comisión do 11 de decembro de 2002 (LCEUR 2003/1900), ben que non foi excesivamente minuciosa en relación coa cuestión da selectividade territorial. En particular, afirma que *“A práctica constante da Comisión, confirmada polo Tribunal de Xustiza, consiste en clasificar como axudas os réximes fiscais aplicables en determinadas rexións ou territorios e que son favorables en comparación co réxime xeral dun Estado (...)”*.

3. - AS EXCEPCIÓNS

Por outro lado, o Tribunal recoñeceu a existencia de excepcións, isto é, supostos en que, mesmo concorrendo os requisitos citados, a aplicación de tal doutrina se opón tanto a disposicións de dereito interno como de dereito comunitario. O TXCE veu facendo unha interpretación moi restritiva das excepcións, pois considerou, na Sentenza do 19 de setembro de 2000 (TXCE 2000/200), que constitúe *“unha derogación do principio xeral de incompatibilidade das axudas de Estado co mercado común (que) debe ser obxecto de interpretación estrita”*. Seguindo neste punto a SOLER ROCH¹¹⁸, cabe salientar as seguintes:

¹¹⁸ SOLER ROCH, M^a Teresa. *Las medidas fiscales selectivas*. Cit. supra.

1- A natureza e estrutura do sistema tributario

O TXCE recoñeceu esta excepción na Sentenza do 6 de marzo de 2003 (Asuntos T-92/00 e T-103/00), ao constituír a natureza do sistema tributario unha xustificación da medida fiscal selectiva con base *“na coherencia dunha medida fiscal específica coa lóxica interna do sistema fiscal en xeral”*.

Non obstante, o TXCE matizou, na Sentenza do 15 de xullo de 2004 (TXCE 2004/204, As.C-501/00), que a súa alegación non sempre vai implicar a legalidade da medida, pois iso non implica en todo caso a existencia dunha discriminación non xustificada.

Na Sentenza do 29 de abril de 2004 (As. C-308/01) o Tribunal si entendeu, pola contra, que *“a existencia dun tipo de gravame máis elevado sobre determinados contratos de seguro está xustificada pola natureza e estrutura de sistema nacional de imposición sobre os seguros”*.

Resulta de todo punto imprescindible determinar a quen lle incumbe a carga da proba na existencia de tal xustificación da medida, manifestando ao respecto o TXCE na sentenza ultimamente citada que *“corresponde ao Estado que introduciu a diferenciación de gravame entre empresas demostrar que está efectivamente xustificada pola natureza e estrutura do sistema”*.

2. - Como medida xeral de política económica

O Tribunal foi remiso a englobar nesta excepción medidas aplicadas a todo un sector ou a un número considerable de empresas sen máis, pois entende que só se poden considerar como tales aquelas que se aplican a todos os operadores económicos.

Así, rexeitou a citada xustificación na Sentenza do 8 de novembro de 2001 (As. C-143/99, Adrien-Wien Pipeline v. Finanzlandesdirektion für Kärnten), pois *“nin o número elevado de empresas beneficiarias nin a diversidade e importancia dos sectores aos cales pertencen permiten considerar a iniciativa estatal como unha disposición xeral de política económica”*.

Na do 6 de marzo de 2002 (As. T-92/00 e T-103/00) declarou o TXCE que *“intervencións que, á primeira vista, son aplicables á xeneralidade das empresas, poden presentar unha*

certa selectividade e por tanto ser consideradas como medidas destinadas a favorecer algunhas empresas ou producións”.

3. - Axudas ao desenvolvemento rexional

Neste punto, o Tribunal mantén unha postura igualmente restritiva, pois non admite a súa aplicación se a xustificación non é exclusivamente territorial. Na Sentenza do 19 de setembro de 2000 (As. C-156/98) estableceu que *"as diferenzas de desenvolvemento entre os vellos e os novos Länder explícanse por razóns distintas da separación xeográfica resultantes da división de Alemaña”.*

4. - Protección do ambiente

O TXCE rexeitou de xeito expreso tal xustificación da medida na Sentenza do 29 de abril de 2004 (TXCE 2004/102) ao declarar que non se producía a derogación do principio xeral de prohibición de axudas de Estado cunha disposición cuxo obxectivo era disciplinar a conduta dos agricultores para reducir o consumo de fertilizantes e o dano ambiental.

5. - Proxecto de interese común europeo

A interpretación restritiva desta excepción contense na Sentenza do 15 de decembro de 2005, que sostén que as disposicións controvertidas se dirixen a mellorar a competitividade dos operadores establecidos en Italia e a mellorar a súa posición concorrencial no mercado interno.

6. - Compensación dos custos que soportan determinados contribuíntes

Esta excepción si foi admitida polo TXCE, pero mantendo certa proporcionalidade entre os custos e a vantaxe fiscal resultante da medida, na Sentenza do 22 de novembro de 2001 (TXCE 2001/325), pois a vantaxe non pode superar os custos engadidos soportados, de maneira que haberá axuda de Estado na parte que exceda dos citados custos.

7. - A protección constitucional de réximes fiscais especiais

Esta excepción foi rexeitada polo TXCE no asunto relativo aos incentivos fiscais aprobados no marco dos réximes forais dos Territorios Históricos amparados pola CE, na Sentenza do 11 de novembro de 2004 (TXCE 2004/327), considerando que a Comisión, con isto, non vulnerara a autonomía normativa das devanditas institucións incorrendo en desviación de poder.

No entanto, a postura do TXCE, na Sentenza do 6 de setembro de 2006, implicou un cambio notable na interpretación desta última excepción, ao recoñecer expresamente que a autonomía política e fiscal dunha entidade infraestatal constitúe unha xustificación das medidas fiscais selectivas, grazas á elaboración do avogado xeral Geelhoed nas conclusións presentadas o 20 de outubro de 2005, nos termos que pasamos a examinar.

4.-A SENTENZA DO TXCE DO 6 DE SETEMBRO DE 2006.

O suposto de feito obxecto da citada sentenza é, en esencia, o seguinte: o órgano lexislativo da Rexión das Azores aprobou en 1999 as modalidades de adaptación do sistema fiscal nacional ás particularidades rexionais, en aplicación das competencias que lle foran atribuídas. A normativa inclúe unha redución dos tipos de impostos sobre a renda, aplicable automaticamente a todos os operadores económicos. A medida tiña por obxecto permitir que as empresas instaladas na rexión das Azores puidesen superar as desvantaxes estruturais intrínsecas á súa situación nunha rexión insular e ultraperiférica.

O citado réxime fiscal comunicouse extemporaneamente á Comisión e entrou en vigor sen a correspondente autorización, tendo chegado esta á conclusión de que constituían axudas de funcionamento e que só poderían ser autorizadas se estivesen xustificadas na excepción derivada do desenvolvemento rexional e fosen proporcionais aos custos adicionais que teñen por obxecto compensar. Polo tanto, non se poden conceder a favor de empresas que exerzan actividades financeiras ou do tipo “servizos intragrupo” (actividades cuxo fundamento económico é prestarlles servizos ás empresas pertencentes a un mesmo grupo), pois tales actividades, segundo a Decisión da Comisión do 11 de decembro de 2002, relativa á parte do réxime que adapta o sistema fiscal nacional ás particularidades da Rexión Autónoma das Azores no relativo á redución dos tipos do imposto sobre a renda (DOL 150), non participan o suficiente no desenvolvemento rexional.

A Comisión, na súa decisión, requiriu de Portugal adoptar as medidas necesarias para obter de tales empresas a recuperación das axudas aboadas. Portugal impugna a decisión ante o Tribunal, sobre todo no relativo á cualificación das citadas medidas como axuda de Estado. O Tribunal comeza sinalando, en primeiro lugar, que o Tratado CE prohibe as axudas de Estado selectivas, é dicir, aquelas que favorezan determinadas empresas ou producións, ben que as citadas medidas non quedan incluídas na prohibición se están xustificadas pola natureza ou a estrutura do sistema fiscal. Así mesmo, as medidas adoptadas por unha entidade territorial dun Estado membro caen baixo o ámbito de aplicación das disposicións comunitarias en materia de axudas de Estado, ao igual que as adoptadas polo poder central. O TXCE formula unha declaración absolutamente decisiva en relación ao criterio da selectividade xeográfica, para determinar o marco de referencia que serve como punto de comparación. Comeza sinalando que ***“o marco de referencia non debe necesariamente coincidir co territorio dun Estado membro considerado, de modo que unha medida que conceda unha vantaxe en só unha parte do territorio nacional non pasa por este simple feito a ser selectiva no sentido do artigo 87 TCE, punto primeiro.”***

O Tribunal entende que, para apreciar se é selectiva unha medida adoptada que fixe só para unha parte do territorio dun Estado membro un tipo impositivo reducido en comparación co vixente no resto do Estado, deberá examinarse se a medida foi adoptada por unha entidade infraestatal no exercicio de facultades o suficientemente autónomas respecto do poder central como para que sexa tal entidade, e non o poder central, a que desempeñe un papel fundamental na definición do medio político e económico en que operan as empresas.

Neste punto, o avogado xeral identifica tres situacións nas cales se pode suscitar a cuestión da clasificación como axuda de Estado dunha medida que fixe para unha determinada zona xeográfica tipos impositivos reducidos en relación cos vixentes no territorio nacional.

Na primeira, o poder central decide de xeito unilateral aplicar nun determinado territorio ou zona xeográfica un tipo impositivo inferior ao aplicable a nivel nacional.

Na segunda, estamos ante un modelo de repartición das competencias fiscais conforme o cal todas as autoridades locais dun determinado nivel (rexións, municipios ou outros) teñen atribuída a facultade de fixar libremente, dentro dos límites das súas atribucións, un tipo impositivo para o territorio da súa competencia.

Na primeira estaremos ante unha medida fiscal selectiva, cando a adopta un único órgano e se aplica a aquela parte do territorio que está dentro da súa xurisdición; na segunda non se trata dunha medida fiscal selectiva, pois non é posible determinar un nivel impositivo normal que poida funcionar como parámetro de referencia ao non existir un réxime de aplicación a todo o territorio, senón distintos réximes, posto que cada entidade territorial pode fixar libremente diferentes tipos de gravame.

A terceira situación consiste en que unha autoridade rexional ou local fixe, no exercicio de facultades o suficientemente autónomas do poder central, un tipo impositivo inferior ao nacional, que só é aplicable ás empresas localizadas no territorio da súa competencia. Aquí o decisivo, segundo o Tribunal, **é que a entidade infraestatal, polo seu estatuto ou polas súas atribucións, desempeñe un papel fundamental na definición do medio político e económico en que operan as empresas localizadas no territorio da súa competencia.** E son tres as condicións esixidas polo Tribunal (seguindo case literalmente as conclusións do avogado xeral) a este respecto:

- 1) **AUTONOMÍA INSTITUCIONAL:** que a decisión sexa obra dunha entidade local ou rexional que, desde o punto de vista constitucional, conte cun estatuto político e administrativo distinto do Goberno central.
- 2) **AUTONOMÍA PROCEDEMENTAL:** debe ter sido adoptada sen que o Goberno central puidese intervir directamente no seu contido.
- 3) **AUTONOMÍA ECONÓMICA:** as consecuencias financeiras dunha redución do tipo impositivo nacional aplicable ás empresas localizadas na rexión non se deben ver compensadas por axudas ou subvencións procedentes doutras rexións ou do propio Goberno central.

Porén, dicimos que “case literalmente” segue as conclusións do avogado xeral, porque a sentenza, no relativo á autonomía procedemental, non esixe que “*non exista obriga por parte da entidade infraestatal de ter en conta o interese nacional ao fixar o tipo impositivo*”, o que si é esixido polo avogado xeral.

No caso concreto, o Tribunal desestima o recurso interposto por Portugal e declara que as medidas teñen carácter selectivo, ao non ter xustificado o Goberno portugués que a adopción das citadas medidas fose necesaria para o funcionamento e a eficacia do sistema fiscal xeral.

5. - CONCLUSIONES

O TXCE, na Sentenza do 6 de setembro de 2006, veu dar carta de natureza a unha excepción que parecía ineludible, como é a existencia de esquemas de federalismo fiscal nun Estado. Isto é así na medida en que o mantemento a toda costa da postura da Comisión implicaría unha inxerencia grave na descentralización política e fiscal de determinados Estados membros (entre o cales se encontra España), pois suporía a negación da autonomía fiscal para o aumento ou a diminución de impostos, en canto que tales medidas poderían ser constitutivas de axudas de Estado.

Esta foi ata o de agora a postura igualmente do Tribunal Supremo, que na Sentenza do 9 de decembro de 2004 anulou determinados preceptos das normas forais vascas relativas ao imposto de sociedades (en concreto, redución dos tipos impositivos) por entender que eran contrarios ao dereito comunitario ao seren constitutivas de axudas de Estado nos termos analizados anteriormente. O peculiar de tal sentenza radica en que tal pronunciamento se fixo sen promover cuestión prexudicial, decisión cuxa conformidade a dereito se encontra pendente de recurso de amparo ante o Tribunal Constitucional, por ser presuntamente vulneradora do dereito á tutela xudicial efectiva, con base na doutrina contida nas SSTC 58/2004, do 19 de abril, e 194/2006, do 19 de xuño.

Existen autores como MERINO JARA¹¹⁹ que consideran que, efectivamente, a doutrina da sentenza que comentamos veu implicar a lexitimidade da medida adoptada polos Territorios Históricos de reducir os tipos impositivos no imposto de sociedades, ao gozaren da autonomía institucional, procedemental e económica esixidas polo TXCE.¹²⁰

¹¹⁹ MERINO JARA, Isaac. Cit.supra.

¹²⁰ No mesmo sentido, ARMESTO MACÍAS, D. e HERRERA, P.M. en *¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio? (De la polémica doctrina del Tribunal Supremo a la fascinante opinión del abogado general en el caso Azores y su relevancia para el País Vasco)*. Quincena Fiscal Aranzadi, núm.13/2006. Madrid, 2006.

Con todo, entendemos que a devandita excepción, susceptible de ser eventualmente invocada para amparar a redución de tipos nos réximes de concerto e convenio económico do País Vasco e Navarra, parece de máis dubidoso encaixe no sistema de financiamento deseñado pola LOFCA (RCL 1980/2165), pois cabe a posibilidade de que se negue esta total autonomía no caso de que a entidade infraestatal participe nos mecanismos financeiros de suficiencia, nivelación ou solidariedade interterritorial (fondo de suficiencia do artigo 13 LOFCA), asignacións de nivelación (artigo 15 LOFCA), fondo de compensación interterritorial (artigo 16 LOFCA) ou ben só no suposto de que o poder central compense de xeito efectivo a diminución de ingresos que implica a redución fiscal. Tal precisión non se deduce con claridade da sentenza comentada, pois dela só se desprende que estaremos ante unha axuda de Estado sempre e cando o financiamento do Goberno central se vincule á redución rexional dos tipos de gravame. Nas súas conclusións o avogado xeral si parece excluír a existencia de verdadeira autonomía económica no caso de que a entidade infraestatal participe de mecanismos financeiros de solidariedade interterritorial; pero parece incuestionable que tampouco habrá autonomía económica de concorreren mecanismos de “compensación oculta”, dado que estes implican igualmente transvasamento de fondos desde a autoridade central á rexional, por virtude do cal deberán ser obxecto de análise pormenorizada ambos os dous aspectos conxuntamente para descartar a posible existencia dunha medida fiscal selectiva constitutiva de axuda de Estado.