



Recopilación
del Concierto
Económico
vasco.
Legislación,
jurisprudencia
y bibliografía
1981-2004

Alberto Atxabal Rada
Javier Muguruza Arrese

**RECOPIACIÓN DEL
CONCIERTO ECONÓMICO VASCO
Legislación, jurisprudencia y bibliografía
1981-2004**

Alberto Atxabal Rada – Javier Muguruza Arrese

Bilbao
2006

Liburu hau Deustuko Unibertsitateko Euskal Gaien Institutuan egindako ikerketa-lanaren emaitza da. Ad Concordiam Ekonomia Ituna Sustatu eta Aldezteko Erakundeak diruz lagundu du.

Este libro es fruto de un trabajo de investigación realizado en el Instituto de Estudios Vascos de la Universidad de Deusto, financiado por la Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico, Ad Concordiam.

© **AD CONCORDIAM**

Diseño Cubierta: El Cajón

ISBN: 84-611-0147-2

DL: BI-1028-06

Impresión: Berekintza

AURKEZPENA

Bizkaiko Ogasun eta Finantza Saileko foru diputatua eta “Ekonomi Ituna Sustatu eta Aldezteko Elkartea. Ad Concordiam” delakoaren lehendakaria naizen aldetik, niretzat benetan da ohore handia Ekonomi Itunak 1981etik egunera arte izan dituen idazkuntza guztietako legeria, jurisprudentzia eta bibliografia aztertzen dituen liburu hau aurkeztea. Epaitegietako ebazpenak, administrazioen ebazpenak eta ohar bibliografikoak obra bakarrean bildu ez ezik, liburuak José María de Estecha y Martínez jaunak, 1907 eta 1934 artean Bizkaiko Diputazioaren idazkaria izan zenak, hain bitxia den gure araubide ekonomiko-administratiboaren historiari buruz egin zuen obra ere gogora ekartzen du. Ezaugarri hauengatik liburu hau benetan da ezinbestekoa gaur egungo Ekonomi Itunaren arauen eboluzioa, doktrina jurisprudenziala eta administratiboa, eta baita doktrina zientifikoa ere, ezagutu nahi dituenarentzat. Obra honek, eta baita Ad Concordiam Elkartearen itzalpean garatu diren beste batzuek ere, fiskalitate eta ogasun publikoari lotuta dauden gaien azterketa sustatzen eta zabaltzen jarraitzeko balio behar dute, bereziki Ekonomi Itunari dagokionez, ezagutza eta zabalkuntza hori Bizkaiko herritar ahalik eta gehienengana iritsi dadin, guk uste dugulako ezinezkoa dela gure Lurraldeko biztanleek Euskadiko autogobernurako erakunde hain garrantzitsua defendatzea baldin eta aurrez ez badute erakunde hori ezagutzen eta errespetatzen.

José María Iruarrizaga Artaraz

"Ad Concordiam" Ekonomi Ituna Sustatu eta Aldezteko Elkarteko lehendakaria
eta
Ogasun eta Finantza foru diputatua.

PRESENTACIÓN

En mi condición de Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de Bizkaia y como presidente de la “Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico. Ad Concordiam”, es un honor presentar este libro de análisis de la legislación, jurisprudencia y bibliografía referida a las diferentes redacciones del Concierto Económico desde 1981 hasta la actual. Resoluciones judiciales, resoluciones administrativas y notas bibliográficas, recopiladas en una sola obra, así como una evocación a la obra sobre la historia de nuestro peculiar régimen económico-administrativo, de D. José María de Estecha y Martínez, secretario de la Excma. Diputación de Bizkaia entre 1907 y 1934, hacen de este libro un referente necesario para quien quiera conocer la evolución normativa, la doctrina jurisprudencial y administrativa, así como la doctrina científica del actual Concierto Económico. Esta obra, como otras que se desarrollan al amparo de Ad Concordiam, deben continuar sirviendo para impulsar y divulgar el estudio de materias relacionadas con la fiscalidad y la hacienda pública, con especial referencia al Concierto Económico, a los más amplios sectores de la ciudadanía de Bizkaia, en la idea de que una institución tan importante para el autogobierno de Euskadi no puede ser defendida por la población de nuestro Territorio, si no se la conoce y respeta.

José María Iruarizaga Artaraz

Presidente de la Asociación para la Promoción y Difusión
del Concierto Económico "Ad Concordiam" y
Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

AITZINSOLASA

Deustuko Unibertsitateko Euskal Gaien Institutuko zuzendaria naizen aldetik, ohore handia da niretzat Alberto Atxabal Radak eta Javier Muguruza Arresek egindako “Recopilación del Concierto Económico vasco. Legislación, jurisprudencia y bibliografía (1981-2004)” lanaren aintzinsolasa idaztea. Hain zuzen ere, lana Deustuko Unibertsitateko Euskal Gaien Institutuan egindako ikerketa-lanaren emaitza da, Institutuak eta Ad Concordiam Ekonomia Ituna Sustatu eta Aldezteko Elkartek 2002ko ekainaren 20an sinatutako lankidetzahitzazmenaren barruan.

Deustuko Unibertsitateko Euskal Gaien Institutuak 2004an zilarrezko ezteiak ospatu zituen, eta 1981eko Ekonomia Itunaren XXV. urtemuga ere ospatu nahi du. Horrela, Ad Concordiam Elkartek 2006an antolatuko dituen jardueretan parte hartuko du, besteak beste, ikerketa-lan honen aurkezpenean. Gure Institutuak, Deustuko Unibertsitateko Proiektuaren barruan, hasiera-hasieratik arreta berezia eskaini die euskal autogobernuko eta euskal zuzenbideko (pribatua zein publikoa) erakundeen ikerketari eta zabalkundeari. Graduondoko programen barruan, eta Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibil eta Autonomikoko Masterrean eta Espezializazio Diplometan, gure autogobernu-araubidearen oinarri den Ekonomia Itunaren azterketak leku berezia izan du beti. Ikastaro horietan, gaur aurkezten ari garen lan honen egileek irakasle gisa parte hartu dute, eta Institutuko irakaskuntza-lan horrek argitalpen hau eman duen ikerketa-lanetan jarraipena izan du.

Hori guztia dela eta, eskerrak eta bihotzez zorionak eman nahi dizkiet Alberto Atxabal Rada eta Javier Muguruza Arrese lagun onei ikerketa-lan bikain honegatik, horrenbeste lan eta ahaleginen emaitza dena. Era berean, eskerrak eman nahi dizkiet Eneritz Larrakoetxea eta Idoia Urigüen proiektu honetako bekadunei, eta, nola ez, “Ad Concordiam” Elkarteari, ikerketa honen ardura Institutuaren esku uzteagatik. Lan hau, egileek sarreran dioten bezala, Ekonomia Itunari buruz aurretik egin diren izen handiko ikertzaileen lanaren jarraipena da, eta gaia ikertzen dutenen esku uzten du arauen, jurisprudentziaren eta bibliografiaren inguruko agiri multzo handia, modu ezin hobean lotuta eta gaurkotuta.

Ad Concordiam Elkarteko presidente eta Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza diputatua den José María Iruarrizaga Artaraz lagunak arrazoi osoz idatzi duen moduan, gure autogobernurako hain garrantzitsua den erakundea, Ekonomia Ituna alegia, herritarrek ezin dute defendatu ezagutu eta errespetatzen ez badute. Bada, mota honetako liburuak oso lagungarriak dira herrialderako tresna giltzarria ezagutarazteko, gu guztion ondare izan dena, dena eta etorkizunean ere izango dena. Batasun eta Elkartasun Itunak gure autogobernua sendotzeko giltzarri izan ziren moduan, hain zuzen ere herrialdeko herritarren eta lurraldeen arteko batasuna ekarri zutelako, Ekonomia Itunak ere gu guztiok elkartzeko tresna izan behar du. Horixe azpimarratu nahi izan genuen “Ad Concordiam” izenarekin, 2000. urtean Bizkaiko Foru Aldundiak, Deustuko Unibertsitateak eta Euskal Herriko Unibertsitateak Elkartea sortu genuenean. Elkarreak, gaztea izan arren, fruitu ugari eman ditu honezkero eta lanean jarraitzen du, eta horren erakusgarri da, hain zuzen ere, nire hitzak daramatzan lan berri hau.

Deustuko Unibertsitatea, 2006ko martxoaren 21a

Santiago Larrazabal Basáñez

Deustuko Unibertsitatearen Euskal Gaien Institutuko zuzendaria

PRÓLOGO

En mi condición de Director del Instituto de Estudios Vascos de la Universidad de Deusto, me resulta muy grato prologar la obra de Alberto Atxabal Rada y Javier Muguruza Arrese titulada “Recopilación del Concierto Económico vasco. Legislación, jurisprudencia y bibliografía (1981-2004)”, fruto de un trabajo de investigación desarrollado en el seno del Instituto de Estudios Vascos de la Universidad de Deusto, que trae causa del Convenio de colaboración firmado entre el Instituto y la Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico. Ad Concordiam”, de fecha 20 de junio de 2002.

El Instituto de Estudios Vascos de la Universidad de Deusto, que ya celebró en 2004 sus bodas de plata, quiere sumarse también al XXV aniversario del Concierto Económico de 1981, que conmemoramos este año 2006, con su participación en las numerosas actividades que la Asociación Ad Concordiam va a desarrollar a lo largo de este año y, entre ellas, tiene el honor de presentar este trabajo de investigación. Nuestro Instituto, en el marco del Proyecto Universitario Deusto, ha prestado desde sus inicios una especial atención a la docencia, investigación y difusión de las instituciones de autogobierno vasco y del Derecho Vasco en general, tanto público como privado. Dentro de nuestros programas de postgrado, y en el seno del Master y los Diplomas de especialización en Derecho Civil Foral y Autonómico Vasco, el estudio del Concierto Económico, fundamento de nuestro régimen de autogobierno, ha ocupado siempre un lugar muy especial. En dichos cursos, han participado como profesores los autores de este trabajo que presentamos hoy y su labor docente en el Instituto ha tenido continuidad en este trabajo de investigación que hoy culmina brillantemente en esta publicación.

Por todo ello, quiero dar las gracias y felicitar de todo corazón a mis buenos amigos Alberto Atxabal Rada y Javier Muguruza Arrese por este magnífico trabajo de investigación, que tantos esfuerzos y fatigas les ha costado. Deseo también agradecer la labor de Eneritz Larrakoetxea y Idoia Urigüen, becarias de investigación en este Proyecto y, naturalmente, dejar constancia expresa de nuestro agradecimiento a la Asociación “Ad Concordiam”, por haber confiado al Instituto la realización de este

estudio que, como dicen los autores en su nota introductoria, viene a continuar la labor de beneméritos estudiosos del Concierto Económico que les precedieron en el tiempo y pone a disposición de todos los estudiosos del tema una ingente documentación normativa, jurisprudencial y bibliográfica, perfectamente concordada y actualizada.

Como muy acertadamente ha escrito el Presidente de la Asociación Ad Concordiam y Diputado de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, mi estimado amigo José María Iruarizaga Artaraz, una institución tan importante para nuestro autogobierno como el Concierto Económico no puede ser defendida por nuestros conciudadanos si no se la conoce y respeta. Pues bien, libros como éste resultan de inestimable ayuda para dar a conocer un instrumento clave para el País, que además, ha sido, es y debe seguir siendo patrimonio de todos. Al igual que los Escritos de Unión y Concordia forales fueron claves en el fortalecimiento de nuestro autogobierno por lo que supusieron de unidad entre los habitantes y las tierras del País, también el Concierto Económico debe ser un instrumento que nos una a todos nosotros. Eso fue lo que quisimos subrayar con el nombre de “Ad Concordiam”, cuando allá por el año 2000 la Diputación Foral de Bizkaia, la Universidad de Deusto y la Universidad del País Vasco creamos esta Asociación, que a pesar de su juventud, ha dado ya abundantes frutos y que sigue adelante con su labor, y como prueba de ello, nada mejor que este nuevo trabajo que hoy tengo la satisfacción y el honor de prologar.

Universidad de Deusto, a 21 de marzo de 2006

Santiago Larrazabal Basáñez

Director del Instituto de Estudios Vascos de la Universidad de Deusto

EGILEEN OHARRA

Ekonomi Itunaren egungo idazketa onetsi berri da, eta, hori horrela, une ezin hobea da aparteko erakunde honen inguruan azken urte hauetan gertatu denari errepaso txiki bat egiteko. 1981. urtean Bizkaiko eta Gipuzkoako lurralde historikoentzako Ekonomi Ituna berrezarri zen, eta horrek Estatuaren eta Euskal Autonomia Erkidegoaren arteko finantza- eta ekonomi-harremanak arautzeko sistema bilakatzea eragin zuen. Ordutik aurrera, Ekonomi Itunaren testuak erreforma ugari ezagutu ditu, eta garrantzitsuenak 1997. urtekoa izan da. Arauetan izan diren aldaketa horiekin batera, azken urte hauetan Ekonomi Itunaren gehiegizko judizializazioa ikusi dugu. Estatuak auzitegietara jo du lurralde erkideko eta foru arautegiaren arteko edozein desadostasunen aurrean, desadostasuna txikia izanda ere, eta horrek jurisprudentzia oparo paregabea sortu du Ekonomi Itunaren ehun urteko historian. Era berean, azken urte hauetan, Ekonomi Ituna aztertzen duten hainbat artikulu eta liburu argitaratu dira, baina guztiek dute ikuspegi partziala: batzuetan gaiari begiratuta, Itunaren alderdi zehatzen bat soilik aztertzen dutelako; beste batzuetan denborari begiratuta, argitalpenaren unean indarrean dagoen arautegia soilik jorratzen dutelako.

Hori horrela, unea iritsi da, eta geldiune bat egingo dugu, atzera begiratu eta azken hogeita hiru urteetan, 1981etik gaur arte, izan dugun Ekonomi Itunaren ikuspegi orokorra eman ahal izateko. Izan ere, hori da lan hau egitera eramán gaituen xedea; hots, orain arte gertatutakoaren inguruan hausnartzeko beharrezkoak diren elementuez hornitzea. Liburu bakar batean bildu ditugu 1981. urtetik aurrera eman diren arau-aldaketa desberdinak eta jurisprudentziako eta administrazioko ebazpen desberdinak. “Eta data horren aurreko arauak?” galdetuko dio bere buruari irakurleak, jakinik Ekonomi Itunaren historia luzea 1876. urtean hasten dela. Alde batera utzi dira, jadanik bilduak izan baitira bi lan bikainetan: lehenengoa, Jose Maria de Estecha y Martínez jaunarena, *Régimen político y administrativo de las provincias vasco-navarras* izenekoa, 1901. urtean idatzi zena lehendabizikoz, eta 1918ko, 1926ko eta 1935eko edizioetan osatu zena, ondoren 1997. urtean Bizkaiko Foru Aldundiak guztiak berriro berrargitaratzeko; eta, bigarrena, Miguel Zurita y Sáenz de Navarrete jaunarena, *Cien años de Concierto Económico* izenburua zuena, eta 1977. urtera arte gertatutakoa

biltzen zuena. Ondorioz, Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomi Ituna onesten duen maiatzaren 13ko 12/1981 Legea onetsi zenetik gaur arteko aldia bakarrik geratzen zen.

Orain aurkezten den lanak azken urteetan eman diren arauak, epaiak eta ebazpen administratiboak jaso nahi ditu. Hala ere, egileek badakigu, arauak, jurisprudentzia eta bibliografia biltzeko egin dugun ahalegina itzela izan bada ere, zenbait agiri islatu gabe geratuko zirela. Horrek ez du esan nahi egin dugun lanak baliorik ez duenik, bildu diren arauzko eta jurisprudentziatzko testuen kopuruak eta kalitateak duten hedadura nahikoa baita Ekonomi Itunaren inguruko azken hogeita hiru urteetako ikuspegi adierazgarria emateko.

Lana zenbait zatitan banatzen da. Sarrera labur baten ondoren, Ekonomi Itunaren testua jasotzen da, maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onetsitako idazketarekin. Ekonomi Itunaren artikulua bakoitzarekin batera, horiei lotutako beste artikulua batzuetako edo beste arau batzuetako aipamenak agertzen dira; lotura horiekin batera, artikuluen arauzko aurrekariak ere agertzen dira, hots, 1981. urtetik indarrean egon diren beste idazketak. Era berean, artikuluen aurreko idazketa aztertu dituzten ebazpen judizialen nahiz administratiboen kontzeptu nagusiak erakusten dira, ez egungo idazketa aztertzen dutenenak, egungo idazketa 2002. urtean onetsi baitzen eta, ondorioz, ez baita horren inguruko erabaki judizialik hartu; eta, azkenik, artikuluen edukiarekin zerikusi zuzena duten aipamen bibliografikoak ematen dira.

Hirugarrenik, arauzko eranskin baten barruan, azken hogeita hiru urteetan Ekonomi Itunaren inguruan onetsi diren edo Ekonomi Itunarekin zerikusia duten arauak eta legeak biltzen dira. Horiekin batera daude, halaber, Estatuari ordaindu beharreko kupoak kalkulatzeko metodologiak onesten dituzten lege desberdinak. Ekonomi Itunaren idazketa desberdinak onesten joan diren legeen kasuan, zioen azalpena besterik ez da jasotzen, araudia bera aldatutako artikulua bakoitzaren arauzko aurrekarietan kontsultatu daiteke-eta.

Laugarrenik, jurisprudentziaren eranskinean Ekonomi Ituna dela-eta eman diren ebazpen judizialak, gehienak epaiak, jaso dira. Ekonomi Ituna onesten duen Legearen aurka ez da inoiz Konstituzio Auzitegian zuzeneko errekurtsorik izan, bai ordea, eta gehiegikeriaz, Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako lurralde historikoen Ekonomi Ituneari oinarrituta eman dituzten foru arauen aurka. Gutxi gorabehera, jurisprudentziako organo desberdinek emandako berrehun bat epai bildu dira; kopuruagatik, Auzitegi Gorenekoak eta EAeko Auzitegi Nagusikoak nabarmentzen dira. Liburuak osatzeko, ebazpen administratiboak jasotzen dituen eranskin bat dago; ebazpen administratibo horien artean, azkenaldi honetan, Europako Batzordeak foru arauetan onetsitako laguntza fiskalei buruz hartutako erabakiak azpimarra daitezke.

Azkenik, bibliografiaren eranskinak lan honen denbora-eremua gairatzen du, ez baita 1981-2004 aldira mugatzen. Ekonomi Itunari buruz hasiera-hasieratik argitaratu den guztia bildu nahi izan da, liburuak izan, aldizkarietan agertu diren artikulua izan edo liburu kolektiboak izan. Ikusi ahal izango den bezala, argitalpen gehienak edo XX. mendearen lehenengo herenean argitaratu ziren edo azken hogeita hiru urteetan kaleratu dira.

Eskerrak emateko kapitulura iritsita, zinez eskertu nahi dugu Eneritz Larrakoetxea eta Idoia Urigüen Prados bekadunek egin duten ezinbesteko lana, beraien laguntzarik gabe ezin izango genuke-eta liburu hau kaleratu.

Era berean, Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Sailak, Deustuko Unibertsitateko Liburutegiak, unibertsitate bereko Euskal Gaien Institutuak eta EAEko Dokumentazio Judizialerako Zentroak eskaini diguten laguntza eta eman dizkiguten erraztasunak eskertu nahi ditugu.

Aipamen berezia zor diogu Ekonomi Ituna Sustatu eta Aldezteko Ad Concordiam Elkarteari, ez bakarrik eman digun mandatuagatik eta uneoro erakutsi duen babes leial eta interes biziagatik, horiek gabe liburu honek ez baitzuen argia ikusiko, baizik eta, eta batez ere, 2001. urtean sortu zenetik Ekonomi Ituna hedatzeko gauzatzen ari den jarduera jarraitu, ausart eta sistematikoengatik. Elkarte hori Ekonomi Ituna aldarrikatzeko eta defendatzeko sentimendu kolektiboa berreskuratzea sustatzen ari da, herritarrei ikusaraziz Ekonomi Itunak berekin dakartzan eskubideak eta ahalmenak guztiontzat onak direla, une jakin batean horien inguruko erabilera zehatz eta bereziari buruz egon daitezkeen desadostasunen gainetik.

Bilbon, 2005eko urtarrilaren 22an.

Alberto Atxabal Rada
Javier Muguruza Arrese

NOTA DE LOS AUTORES

La reciente aprobación de la actual redacción del Concierto Económico se presenta como una inmejorable oportunidad para revisar lo sucedido en los últimos años en torno a esta señera institución. La reinstauración del Concierto para los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa en 1981 supuso su configuración como el sistema de regulación de las relaciones económico-financieras entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco. A partir de entonces, el texto del Concierto ha conocido diversas reformas, siendo la más relevante la que se produjo en 1997. Junto a estas modificaciones en el ámbito normativo, los últimos años se han visto jalonados por una exagerada judicialización del Concierto. El Estado ha acudido a los tribunales ante cualquier divergencia, por nimia que fuera, entre la normativa de territorio común y la normativa foral, lo que ha originado una prolífica jurisprudencia sin parangón en la ya centenaria historia del Concierto Económico. Asimismo, en los últimos años, se han publicado numerosos artículos y libros que analizan el Concierto Económico, pero todos ellos adolecen de una visión parcial, ya sea desde un punto de vista material porque estudian algún aspecto concreto del Concierto, ya sea desde un punto de vista temporal porque se centran en la normativa en vigor en el momento de su publicación.

Ha llegado el momento, pues, de detenernos un instante y echar la mirada atrás para adquirir una visión de conjunto del Concierto en estos últimos veintitrés años, desde 1981 hasta la actualidad. Este es el ánimo que impulsa la elaboración de este trabajo, es decir, dotarnos de los elementos de juicio necesarios para reflexionar sobre lo sucedido hasta ahora. Hemos procedido a la recopilación en un sólo libro de las distintas modificaciones normativas, resoluciones jurisprudenciales y administrativas que se han ido aprobando a partir de 1981. ¿Y las normas anteriores a esa fecha?, se preguntará el lector, conocedor de la centenaria historia del Concierto que se remonta a 1876. Se ha descartado su inclusión porque ya han sido recopiladas en dos magnas obras: una primera, de D. José María de Estecha y Martínez titulada *Régimen político y administrativo de las provincias vasco-navarras*, que conoció una primera redacción

en 1901 y fue completada en posteriores ediciones de 1918, 1926 y 1935, reimpresas todas ellas por la Diputación Foral de Bizkaia en 1997; otra segunda, de D. Miguel Zurita y Sáenz de Navarrete bajo el título *Cien años de Concierto Económico*, que acogía el periodo transcurrido hasta 1977. Por consiguiente, sólo restaba el periodo que transcurre entre la aprobación de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la actualidad.

El trabajo que ahora se presenta quiere comprender todas las normas, sentencias y resoluciones administrativas que se han ido dictando en los últimos años. No obstante, los autores somos conscientes de que, a pesar del exhaustivo esfuerzo de recopilación de normativa, jurisprudencia y bibliografía realizado, habrá documentos que no hayan quedado reflejados. Esta circunstancia no significa que la labor realizada pierda su validez puesto que el número y calidad de textos normativos y jurisprudenciales recopilados tiene la magnitud suficiente para darnos una visión representativa de los últimos veintitrés años en torno al Concierto Económico.

La obra se divide en varias partes. Tras una breve introducción, se recoge el texto del Concierto, con la redacción aprobada por la Ley 12/2002, de 23 de mayo. Cada artículo del Concierto se acompaña de las referencias concordadas de otros artículos del Concierto o de otras normas relacionadas; junto a las concordancias, aparecen también los antecedentes normativos del artículo, es decir, sus anteriores redacciones que han estado en vigor desde 1981; igualmente, se reflejan las nociones principales de las resoluciones, tanto judiciales como administrativas, que se refieran al artículo en su anterior redacción ya que la actual redacción, aprobada en 2002, todavía no ha dado lugar a pronunciamiento judicial alguno; y por último, se citan las referencias bibliográficas directamente relacionadas con el contenido del artículo.

En tercer lugar, dentro de un anexo normativo, se recogen las normas y leyes que se han aprobado sobre el Concierto Económico en los últimos veintitrés años o que están relacionadas con el mismo, como las distintas leyes que aprueban la metodología para el cálculo de los cupos a pagar al Estado. En el caso de las leyes que han ido aprobando las sucesivas redacciones del Concierto, tan sólo se reproduce su exposición de motivos puesto que el cuerpo normativo se puede consultar en los antecedentes normativos de cada artículo que modificaron.

En cuarto lugar, el anexo de jurisprudencia comprende el texto de las resoluciones judiciales, en su mayoría sentencias, que han recaído sobre el Concierto Económico. Si bien la Ley que aprueba el Concierto no ha sido nunca objeto de recurso directo ante el Tribunal Constitucional, sí lo han sido, y de forma abusiva, las normas forales emanadas por los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, que tienen su fundamento en el Concierto. Aproximadamente, se han recopilado unas doscientas sentencias dictadas por distintos órganos jurisdiccionales, destacando por su número las del Tribunal Supremo y del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Se completa el libro con un anexo de resoluciones administrativas, entre las que destacan en los últimos tiempos las Decisiones de la Comisión Europea sobre ayudas fiscales aprobadas en normas forales.

Por último, el anexo de bibliografía supera el ámbito temporal de esta obra ya que no se circunscribe al periodo 1981-2004. Se han querido recopilar todas las publicaciones, ya sean libros, ya sean artículos aparecidos en revistas o en libros colectivos, que se refieren al Concierto desde sus inicios. Como se podrá observar, la mayor parte de las publicaciones vieron la luz en el primer tercio del siglo XX o la han visto en los últimos veintitrés años.

Llegados al capítulo de los agradecimientos, queremos hacer un sincero reconocimiento a la ingente tarea llevada a cabo por las becarias Eneritz Larrakoetxea e Idoia Urigüen Prados, sin cuya participación este libro no hubiera sido posible.

Asimismo, queremos agradecer la colaboración y las facilidades que nos han prestado el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, la Biblioteca de la Universidad de Deusto, el Instituto de Estudios Vascos de la misma Universidad, así como el Centro de Documentación Judicial del País Vasco.

Mención especial merece la Asociación para la promoción y difusión del Concierto Económico Ad Concordiam, no solo por el encargo que nos ha realizado y el apoyo incondicional y el vivo interés que ha mostrado en todo momento, sin el cual este libro no hubiera llegado a ver la luz, sino también, y sobre todo, por las continuas, decididas y sistemáticas actuaciones de divulgación del Concierto Económico que viene realizando desde su constitución en 2001, promoviendo la recuperación de un decidido sentimiento colectivo de reivindicación y defensa del Concierto, haciendo calar en el colectivo de ciudadanos de Euskadi la idea de que los derechos y las capacidades que el Concierto supone son buenos para todos, por encima de las discrepancias que puedan mantenerse sobre el uso concreto y específico que, en un momento determinado, se haga de las mismas.

Bilbao, a 22 de enero de 2005

Alberto Atxabal Rada
Javier Muguruza Arrese

ÍNDICE

La articulación del Concierto Económico desde 1981 hasta nuestros días	23
El Concierto Económico y sus límites en la jurisprudencia	35
El Concierto Económico	47
Índice	49
Bibliografía	359
Anexo normativo (Disponible en el CD)	
Anexo de jurisprudencia (Disponible en el CD)	
Anexo de resoluciones administrativas (Disponible en el CD)	

LA ARTICULACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO DESDE 1981 HASTA NUESTROS DÍAS

1. Una precisión más que semántica: *el Concierto y no los Concierptos*

Desde que el Real Decreto de 28 de febrero de 1878 diera forma articulada al entonces incipiente acuerdo de reordenación de las relaciones tributarias entre el Estado y las Provincias Forales —luego de la traumática abolición de la exención fiscal que preconizaron los Fueros—, hasta la aprobación de la vigente Ley 12/2002, de 23 de mayo, han sido nueve los textos de referencia en los que se ha plasmado el Concierto Económico.

Y decimos *textos de referencia* para obviar matizaciones que ni siquiera hacen pacífico este cómputo. El Concierto es ante todo y sobre todo un pacto, y sólo por utilitarismo se recoge en el artefacto formal de un instrumento normativo que, aunque hoy alcanza el rango de Ley, comenzó siendo un simple Real Decreto. Por ello, no ha faltado ocasión en la que una modificación puntual ha tenido que hacerse pasar por un auténtico episodio de renovación del régimen, cuando ello era necesario para conciliar el pragmatismo político con el cartesianismo jurídico-formal de los que colocan al instrumento por encima de la esencia del pacto. Y en paradójico contraste, al albur del régimen, tampoco faltó pretexto para pasar alguna estratégica renovación del Concierto, puntal entonces de la consolidación del régimen, bajo el discreto traje de una Ley de Presupuestos.

Así pues, aunque renovado cuando menos en 1887, 1893, 1906, 1925, 1952, 1976, 1981 y 2002, el Concierto es uno, en singular. Es régimen consagrado ya por más de 125 años de historia, que se vehiculiza en diferentes textos que no son “*Concierptos*”, sino simples plasmaciones del “*Concierto*”.

Salvada la precisión, que no es anécdota sino categoría esencial para comprender la Institución, también nosotros tenemos que justificar nuestra cesión al positivismo.

Concebido este manual como auxilio a la hermenéutica jurídica en el diario quehacer de los profesionales de lo tributario, sin demérito al argumento histórico que puntualmente también, y tan bien, alumbraba la interpretación jurídica, nos planteamos que el sistema fiscal vigente, por lo que hace al Concierto, sólo muy raramente se remonta a precedentes anteriores a los recogidos en el texto articulado aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

Así pues, decidimos que un manual como el que pretendíamos y para lo que lo queríamos no debía remontarse más allá de este referente, pero debía ser exhaustivo en la recopilación de las sucesivas redacciones de este “*octavo Concierto*” (sic) a las que se referirá la jurisprudencia que repertoriamos.

2. La renovación del Concierto en 1981

El “*Concierto de 1981*” se fraguó en unas circunstancias históricas y políticas muy peculiares que, sin duda, serán ya para siempre referente fundamental en la secuencia futura del régimen.

Fue el Concierto de la restauración para Bizkaia y Gipuzkoa tras la transitoria abolición por el infausto Decreto de 23 de junio de 1937.

Fue el primer Concierto que se pactó en el marco de un recuperado autogobierno, al menos de un autogobierno en circunstancias de normalidad —que ciertamente no las tuvo el de 1936 en plena Guerra Civil— y tras la derogación formal de las Leyes abolicionarias de 1839 y de 1876 y la aprobación de la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978, que entonces hacía concebir esperanzas de reconstrucción foral mucho más optimistas que las que luego, y hasta el día de hoy, nos ha deparado.

Fue un Concierto cuya aprobación imponía a Bizkaia y a Gipuzkoa el reto de construir, prácticamente desde cero, unas Administraciones Tributarias que en cuestión de semanas asumieran la gestión del sistema fiscal con la contrapartida del riesgo unilateral del Cupo.

Y además, fue un Concierto en el que se *encabezaba* la “Reforma tributaria de Fernández Ordóñez”, aún hoy el último eslabón de los hitos que desde Mon y Santillán jalonan la historia de las reformas tributarias en España. Es decir, un Concierto en el que había de pactarse sobre algunas figuras tributarias todavía casi desconocidas en el propio marco del Estado: así el primer impuesto sintético sobre la renta de las personas físicas, el primer impuesto con ánimo no recaudatorio, el extraordinario sobre el patrimonio, o el hasta entonces desconocido delito fiscal.

En estas circunstancias, por lo que se refiere a la parte vasca de la negociación, sólo un equipo de personas verdaderamente sobresaliente, de políticos forjados en el idealismo que no en el, hasta entonces para nosotros imposible, profesionalismo, de hombres profundamente conocedores de la ciencia tributaria que acudieron a negociar sobre cuestiones que dominaban por oficio, hizo posible en un tiempo record no ya un acuerdo, sino lo que el tiempo daría en demostrar un magnífico acuerdo.

Es obligado citar en este trance a José María Makua, Diputado General de Bizkaia, a Pedro Luis Uriarte, Consejero de Hacienda del Gobierno Vasco y a José Ramón López Larinaga, Viceconsejero.

Tampoco puede ignorarse por la parte contraria el talante y el conocimiento de lo que se negociaba del Ministro Jaime García Añoveros, no en vano Catedrático de Derecho Tributario, de Alfonso Gota y de Jaime Trebolle.

El Texto que llegó a pactarse partía de unas premisas mínimas impuestas por los acuerdos previos recogidos en el artículo 41 y en la Disposición Transitoria Octava del Estatuto de Autonomía de 1979: el Concierto se aprobará por Ley; el régimen tributario de los Territorios Históricos será aprobado por las Instituciones competentes de los mismos, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a una normas de coordinación y armonización que se contendrán en el Concierto y a unas normas de armonización que aprobará el Parlamento Vasco; los impuestos integrados en la renta de aduanas y los recaudados a través de monopolios fiscales serán competencia del Estado; el régimen de Concierto se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución; y, el primer Concierto que se celebre con posterioridad a la aprobación del Estatuto se inspirará en el vigente con Álava, sin que suponga detrimento alguno para la Provincia, y en él no se concertará la imposición del Estado sobre alcoholes.

El Concierto de 1981 tuvo la virtud de presentarse en un texto muy bien estructurado, de fácil sistemática y de comprensión sencilla para lo que suelen ser los pactos tributarios entre Administraciones, virtudes que ha trasladado al de 2002. Acuñó expresiones y términos a veces hasta entonces inéditos incluso en el marco de los Conciertos Económicos, como *tributos concertados de normativa autónoma y de normativa común, puntos de conexión, principios de colaboración, armonización fiscal etc. etc.*, que también se han mantenido en todas las sucesivas versiones, y otros que, aunque sustituidos como la *cifra relativa de negocio*, fueron germen de los nuevos que han surgido como *volumen de operaciones*.

La constricción de inspirarse en el Concierto *franquista* —mejor dicho *tardofranquista*— de Álava de 1976 y un loable ánimo de poner en evidencia la normalidad en la renovación periódica, cada veinticinco años, del Concierto, no obstante su coyuntural suspensión en Bizkaia y Gipuzkoa, llevó a la Comisión Mixta a establecer una peculiar fecha de caducidad el 31 de diciembre de 2001, precisamente cuando hubiera correspondido la del alavés no suspendido.

El Concierto de 1981, aprobado por la Comisión Mixta en diciembre de 1980, aunque solemnemente firmado el 9 de enero de 1981, tardó no obstante seis meses en entrar formalmente en vigor con la publicación en el BOE del 28 de mayo de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, pues su tramitación se vio retrasada, y hasta cuestionada, por el golpe de Estado de Tejero el 23 F. Sus efectos, de todos modos, se retrotrajeron a al 1 de enero de 1981.

3. La primera modificación llega con el IVA

Consciente de su vulnerabilidad al paso del tiempo por la pavorosa dinámica que adquiere en nuestros días lo tributario, el Concierto de 1981 previó en su Disposición Adicional Segunda dos cosas.

En primer lugar, que cualquier modificación del mismo se hiciera por el mismo procedimiento seguido para su implantación.

Y en segundo, que en el caso de que se produjese una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a todos o alguno de los tributos concertados, se procediera por ambas Administraciones a la pertinente adaptación del mismo a dichas modificaciones.

Ya en 1981 no era difícil adivinar que la primera reforma sustancial del ordenamiento tributario del Estado habría de venir impuesta por la obligada migración de la tributación indirecta hacia el Impuesto sobre el Valor Añadido, premisa obligada para la entrada en las Comunidades Europeas que se intuía como inminente, no solo por exigencia económica sino como definitivo aval de lo irreversible de la transición democrática del Estado.

La precipitación de los acontecimientos en el segundo semestre de 1985 llevó a todas las instancias tributarias —administrativas y privadas— a una actividad febril exigida por la acelerada implantación del nuevo Impuesto el 1 de enero de 1986. Muchas veces se ha dicho que solo esta precipitación, forzada por la confianza en el proverbial sentido de la improvisación común a nuestra cultura, obró realmente el milagro de la implantación sin mayores sobresaltos del IVA.

El Concierto no fue ajeno a esta dinámica. Apenas cuatro años después de su aprobación se vio sometido a la prueba de fuego de adaptar sus obsoletas referencias primigenias al Impuesto sobre el Tráfico de Empresas y al Impuesto sobre el Lujo, al nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido. Y lo hizo no sólo pronto, sino de forma tan ejemplar que, pese a lo complejo de la fijación de puntos de conexión como los lugares de realización de las operaciones, o de la fórmula de ajuste de las recaudaciones, es materia que ha sufrido mínimos cambios desde entonces.

El acuerdo de la Comisión Mixta en torno a esta modificación se suscribió el 27 de septiembre de 1985 y la aprobación de la Ley en las Cortes Generales se produjo casi *in extremis* el 27 de diciembre de 1985, apareciendo en el BOE del día 30.

4. La Ley de Haciendas Locales de 1988 y la Ley de Tasas y Precios Públicos de 1989

Apenas tres años después, por Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, las Cortes Generales aprobaron por fin la Ley de Haciendas Locales, anunciada y apuntada ya en el Título VIII de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local.

Con ella, una vez consolidado el proceso de construcción del Estado de las Autonomías al que se había dado prioridad, se adaptaba el régimen tributario de los Ayuntamientos al nuevo Estado surgido de la Constitución de 1978 y se daba

cumplimiento al viejo y anhelado principio de autonomía financiera municipal consagrado por los artículos 137 y 142 del supremo Texto legal.

Y poco tiempo después, el 13 de abril de 1989, se promulgaba otra Ley capital en el proceso de reconstrucción de la estructura legal tributaria del nuevo Estado, la 8/1989, de Tasas y Precios Públicos.

El reflejo en el Concierto de la nueva realidad derivada de ambas leyes se llevará a cabo por medio de un Acuerdo de Comisión Mixta plasmado en la Ley 2/1990, de 8 de junio.

La nueva redacción da cabida expresa al IBI y al IAE, en sustitución de las referencias a las viejas Contribuciones y Licencias Fiscales, así como al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y a los novedosos precios públicos, olvidando a las exacciones parafiscales.

La adaptación puede decirse que fue de corte fundamentalmente técnico pues, a parte las sustituciones semánticas y las imprescindibles de adaptación a la estructura de las nuevas figuras, mantiene en lo esencial el modelo político de respeto a la autonomía municipal, que se manifiesta sobre todo en la extrema parquedad del Concierto al referirse a esta materia.

5. Una modificación en materia de Impuesto sobre Sociedades que no vino dictada por ninguna reforma previa del sistema tributario

Sin duda, el buen clima de entendimiento político cultivado en esta reforma y el acercamiento con motivo de la misma de los equipos negociadores de las instituciones vascas y del Ministerio de Hacienda, hicieron posible la inmediata posterior, operada ese mismo año por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre.

Por primera vez en la vigencia del texto de 1981 nos encontramos con una modificación del Concierto que sólo responde a una iniciativa política y que es del todo ajena a cualquier reforma previa del sistema tributario.

La modificación de diciembre de 1990 se refirió al Impuesto sobre Sociedades. Tras más de ocho años de vigencia del modelo implantado en 1981, vistas las complicaciones técnicas que se derivaban de una concertación basada exclusivamente en el lugar de realización de las operaciones —que obligaba a la tributación compartida a cualquier sociedad que operase en territorio común y vasco— y tras cuatro años de experiencia en la concertación del IVA que había introducido un modelo mixto, basado no sólo en el lugar de realización de las actividades sino también en el volumen de operaciones, reservando a la Administración del domicilio fiscal la tributación de las sociedades de menor entidad, se extendió este modelo al Impuesto sobre Sociedades.

Abandonando el viejo concepto de cifra relativa de negocio, se asumió el de volumen de operaciones y se estableció en 300 millones de pesetas el límite a partir del cual una sociedad se vería obligada a entenderse con las dos Administraciones.

6. La llegada del Mercado Único Comunitario obliga a la adaptación del Concierto

En 1993, con un destacable retraso respecto de la reforma tributaria de la que trajo causa, se procedió a una nueva modificación del Concierto.

Esta vez el motivo era evidente. La puesta en funcionamiento a partir del 1 de enero de 1993 del Mercado Único Europeo había obligado a los Estados miembros a la introducción de una nueva y peculiar forma de gestión del IVA en las operaciones con origen y destino en dos países distintos de la Comunidad. En la imposibilidad legal de tratarlas como importaciones y exportaciones, se acuñó a nivel de Directiva comunitaria el nuevo concepto de *operación intracomunitaria* y se introdujo la paradójica figura de la *autofacturación* de IVA.

Por otro lado, expirado el plazo de gracia que España había obtenido para mantener un tipo impositivo de IVA peculiar y sobreelevado en la adquisición de automóviles, el Estado había sustituido aquel recurso por la nueva figura del Impuesto Especial sobre Matriculación de determinados medios de transporte.

Ambas circunstancias encontraron acomodo en el Concierto mediante la modificación operada por la Ley 11/1993, de 13 de diciembre.

7. 1997: ¿modificación o renovación?

Aunque hoy resulte difícil de imaginar por cómo se desarrollaron los acontecimientos posteriores, en 1997 el Partido Popular, que accedió al Gobierno del Estado con una mayoría precaria, estaba obligado a negociar con partidos minoritarios todas sus iniciativas.

En aquel ambiente, tan distinto al que luego se daría durante su segunda legislatura de gobierno con mayoría absoluta y total distanciamiento de todos los demás grupos parlamentarios, se fraguó el pacto político de mayor alcance en materia de Concierto desde 1981 hasta hoy.

Puntualmente necesitado de los votos del Grupo Nacionalista Vasco en el Congreso, el propio Ministro de Hacienda Rodrigo Rato lideró las negociaciones con el entonces Vicelehendakari Ibarretxe.

La única razón técnica que por entonces obligaba a una adaptación del Concierto era la necesidad de concertar el nuevo Impuesto sobre las Primas de Seguros que se había creado en la Ley de Medidas de 1996.

Pero por encima de ello, lo que llevaba a la mesa de negociación era, por una parte, la invocada necesidad del Gobierno del Estado de asegurarse los votos del Grupo Nacionalista Vasco en el Congreso, y por la otra la pretensión largamente reivindicada por las instituciones vascas de cerrar el cuadro de sus competencias fiscales con el reconocimiento de autonomía normativa sobre el IRPF y sobre el Impuesto de Patrimonio y con la cesión de la gestión de los Impuestos Especiales y la exacción de tributos a los no residentes que obtengan rentas o detenten patrimonios en el País Vasco.

El acuerdo de la Comisión Mixta se suscribió el 27 de mayo de 1997 y la aprobación formal en el Parlamento se llevó a efectos mediante la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

La modificación trajo consigo la recharacterización del IRPF, a partir de la reforma, como un tributo concertado de normativa autónoma, con mínimas reservas de competencia exclusiva a favor del Estado tales como la determinación del tipo de retención aplicable a los rendimientos de capital mobiliario y a los rendimientos de actividades profesionales. La misma suerte siguió el Impuesto sobre el Patrimonio.

En lo concerniente a los no residentes, aun cuando se reservó al Estado la competencia normativa sobre los que obtuvieran renta sin establecimiento permanente, se recuperó la competencia exaccionadora en el IRPF y en el Impuesto sobre el Patrimonio, y la normativa en el caso de que ostentaran establecimiento permanente, resolviendo con ello de paso algunos problemas surgidos en el ámbito comunitario por la discriminación que suponía para los ciudadanos europeos establecidos fiscalmente en España la imposibilidad de acceder a la normativa foral que había existido hasta entonces, por inventariarse en el catálogo de competencias exclusivas del Estado la tributación de los no residentes.

En el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA se elevó desde 300 hasta 500 millones de pesetas el umbral de volumen de operaciones por debajo del cual el domicilio fiscal determina la única Administración cuya normativa debe aplicarse y ante la que debe responderse.

Y en los Impuestos Especiales se obtuvo la transferencia de la competencia exaccionadora, si bien con el carácter de tributos concertados de normativa común, es decir con aplicación por las Diputaciones de normativa idéntica a la del Estado, excepto en las habituales materias autónomas de modelos y plazos.

Dada la entidad de esta transferencia de la gestión de los Impuestos Especiales, se hizo necesario por primera vez desde 1981 completar el texto legal con un acuerdo complementario de transferencia de medios humanos y materiales desde la Administración Central hacia las Administraciones Forales.

A propósito de esta transferencia, es curioso —y buena prueba de hasta qué punto es flexible el Concierto como instrumento político— el episodio que sugirió la concertación de los Impuestos Especiales.

Tal y como hemos señalado, la limitación de la Disposición Adicional Octava del Estatuto de Autonomía establecía que en el primer Concierto que se celebrase tras su aprobación no se concertase la imposición del Estado sobre alcoholes. Sobre ella, hubo quien sostuvo que era imposible transferir todos los Impuestos Especiales, porque ello sólo sería posible a partir del 31 de diciembre de 2001, cuando expirase el texto de 1981.

La solución vino —una vez más en materia de Concierto— de la mano de la voluntad política más que de la hermenéutica jurídica. Así, la Exposición de Motivos de la Ley 38/1997 incluyó un párrafo del siguiente tenor: *“Se está, pues, ante una segunda concertación circunscrita al ámbito específico de los Impuestos Especiales. En*

este contexto de segunda concertación limitada y de plena integración de la potestad foral resulta posible y necesario llevar a cabo, además, la concertación de la imposición especial sobre alcoholes". Es decir, si en el primer Concierto tras el Estatuto no se podían concertar los alcoholes, bastaba con llamar a la reforma "Segundo Concierto" para resolver el gran dilema legal. De ahí que no sea ya pacífico el aserto de que el Concierto de 2002 sería el noveno. Si a este se llamó "segundo Concierto tras el Estatuto", el de 2002 sería el décimo en la secuencia histórica.

En la modificación también se perdió una competencia foral, la de exaccionar el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de todos los documentos otorgados ante notarios del País Vasco. El punto de conexión hasta entonces vigente del lugar de otorgamiento se sustituyó por el del lugar de la sede registral. Con ello el Estado, las Comunidades Autónomas de régimen común que tienen cedido este tributo, se resarcían de la derrota judicial en un pleito que a propósito habían iniciado en 1992 y que llevó hasta extremos absurdos como el de intentar poner cortapisas al principio de libre elección de notario.

8. La renovación de 2002

La caducidad, el 31 de diciembre de 2001, del Texto de 1981 aparecía tan cierta que ni dejaba lugar a la improvisación ni hubiera podido justificar cualquier falta de previsión respecto de un acontecimiento perfectamente conocido de antemano.

No obstante, la historia no se puso de parte del Concierto para propiciar el clima de serenidad política que convenía a la renegociación. El creciente desencuentro entre Madrid y Vitoria desde finales de 2000 y la convocatoria de elecciones al Parlamento Vasco en febrero de 2001, enseguida evidenciaron que el debate iba a tener que plegarse al calendario que marcaban aquellas elecciones previstas para mayo de 2001, y que no se podría ahondar en la renegociación antes del último trimestre del año.

Peor aún, aquellas circunstancias hicieron temer algo que si finalmente no llegó a mayores fue por un postrero ejercicio de general responsabilidad. Se vio el peligro evidente de que el debate del Concierto se viera cogido en el fuego cruzado del debate electoral y de que se abrieran brechas irreparables en torno a uno de los escasos puntos de consenso de nuestro precario equilibrio político.

Aún así, la Diputación Foral de Bizkaia abordó actuaciones muy relevantes cara al acontecimiento. Rememorando iniciativas que ya había adoptado a lo largo de la historia en vísperas de equivalentes trances de renegociación del Concierto para "preparar intelectualmente a la ciudadanía ante la trascendencia del acontecimiento que se avecinaba", se constituyó la Asociación *Ad Concordiam* con el concurso intelectual de las Universidades de Deusto y del País Vasco, precisamente la editora de la obra que introducimos, y cuyo decidido apoyo, no sólo económico, ha sido esencial para que la obra viera la luz.

Las reuniones de la Comisión Mixta no comenzaron hasta septiembre de 2002.

Aunque en el aspecto técnico se dispuso pronto de un texto aceptable para las dos partes, que sólo dejaba pendientes algunos puntos concretos que requerían un acuerdo político, pero que, en cualquier caso, quedaban bien identificados, las negociaciones sufrieron un importante parón en el momento de tales acuerdos políticos, hasta llegar al total bloqueo.

Antes de terminar el año 2001 hubo dos momentos en los que pareció que el nudo podía deshacerse.

El primero, el 29 de noviembre, cuando sobre las ocho de la tarde saltó la noticia del acuerdo, noticia que no debió ser infundada a tenor de los acontecimientos que le siguieron. En efecto, poco después de lanzarse el rumor, los tres Diputados Generales viajaron a Madrid, aparentemente para unirse a la Vicelehendakari que encabezaba el equipo negociador y firmar el acuerdo, lo que finalmente no ocurrió.

El segundo momento en que se creyó alcanzado el consenso, y por consiguiente la segunda gran decepción, se produjo el 27 de diciembre. Tras dos días de maratónicas sesiones de negociación, cuando la prolongación de las reuniones hacía intuir una aproximación de posturas, sobre las 10 de la noche se hizo público el desencuentro, fundado explícitamente en el problema europeo.

Esta ruptura del 27 de diciembre forzó algo que el Estado ya tenía preparado. El lamentable precedente, que quedará ya para siempre en la historia del Concierto Económico, de la prórroga unilateral acordada por el Estado mediante la Ley 25/2001, de 27 de diciembre.

Pero precisamente cuando ya el acuerdo parecía más difícil, porque la prórroga colocaba al Gobierno Central en una posición cómoda que incitaba poco a la reapertura de las negociaciones, en febrero de 2002, de forma sorpresiva, llegó la noticia del consenso final. Exactamente el día capicúa, el 20 del 02 del 2002, se anunció la firma de un Texto de consenso, que aprobado formalmente por la Comisión Mixta de Cupo el 6 de marzo, habría de convertirse finalmente en la nueva materialización del Régimen de Concierto.

Este texto, que con arreglo al rito ya tradicional se remitió por el Gobierno a las Cortes como Proyecto de Ley de artículo único, fue aprobado por el Pleno de Congreso de los Diputados el 18 de abril, y por el Pleno del Senado el 8 mayo, promulgándose la Ley 12/2002, de 23 de mayo. Curiosamente, en el Congreso no se alcanzó la unanimidad esperable al tenor de los discursos de los portavoces de los Grupos por falta de un solo voto, que bien por equivocación o por convencimiento, se vertió en contra. En el Senado, por el contrario, tal vez para evitar un episodio semejante, se obvió la votación y el texto se aprobó por asentimiento.

La primera nota a destacar de la renovación de 2002 es que elimina la caducidad a fecha fija del Texto. Aun cuando la innovación no es exactamente original, pues esta característica ya la tuvo el de 1887, tras los acontecimientos relatados resulta particularmente relevante y pone bien en evidencia la tesis con la que hemos comenzado este trabajo: el Concierto es uno en cuanto régimen, y los sucesivos textos son simples plasmaciones coyunturales del mismo.

Por primera vez se consagra un Capítulo a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco más allá del Cupo, que se ordenan sobre los principios de autonomía, solidaridad, coordinación y colaboración.

Del cuadro de competencias exclusivas del Estado desaparece la referencia a los Monopolios fiscales, extintos en virtud de las libertades de circulación consagradas por la Unión Europea.

Establece una obligación automática del Estado de negociar cualquier introducción de nuevas obligaciones tributarias, de forma que, a falta de adaptación del Concierto, queda vedada a la Administración Central toda actuación tributaria en el País Vasco pretendidamente avalada en el vacío legal. Se pretendió así resolver dudas como la que había planteado la introducción en el sistema tributario del Estado de nuevas figuras impositivas no concertadas como el, entonces reciente, Impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos.

Consagra un doble juego de mecanismos de conciliación previos a la sustanciación de los conflictos interadministrativos en sede judicial, por medio de las llamadas *Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa* y *Junta Arbitral*. Por aquellas fechas los desencuentros políticos entre el Estado y el País Vasco se trasladaban sistemáticamente a los Tribunales, acumulando en buen número de pleitos.

El umbral en el IVA y en el Impuesto sobre Sociedades para tributar exclusivamente en la Administración del domicilio se eleva a 6 millones de Euros, es decir el doble del vigente hasta entonces.

Y, en general, preserva, en todo lo que no se ha mejorado, el ámbito de autonomía que consagraba el texto de 1981 y sus sucesivas reformas, pues la política de negociación de la parte vasca se basó en mantener el *statu quo* en todo aquello sobre lo que no fuera posible un avance.

La cuestión pendiente tras esta renovación es la que ya conocemos como *cuestión europea*. La irrupción de las Instituciones Comunitarias en los pleitos entre el País Vasco y el Estado en materia tributaria y la coartada que en este debate encontraron para intervenir en política fiscal nacional en nombre de la libertad de mercado, llevaron a las Instituciones Vascas a reclamar una interlocución directa con Bruselas como parte del Estado.

En el contexto de la renegociación del Concierto esta pretensión quedó desatendida en primera instancia y pendiente de ulterior concreción.

9. Y de futuro...

Alcanzado el tiempo presente, concluye el relato de las articulaciones del Concierto desde 1981. Pero tras 126 años de realidad, lo que a buen seguro no ha de concluir es su devenir.

Acaba de iniciarse un nuevo tiempo político en el Estado con el cambio de Gobierno y con un ejecutivo sustentado por simple mayoría en la Cámara.

Es incuestionable que el Concierto, bajo su signo, volverá a revestir nuevas formulaciones y que sobre éstas volverá a construirse doctrina científica y jurisprudencial.

El cierre de este capítulo no puede ser, pues, sino provisional.

EL CONCIERTO ECONÓMICO Y SUS LÍMITES EN LA JURISPRUDENCIA

Los distintos tribunales de justicia han tenido los últimos años la oportunidad de pronunciarse sobre el Concierto Económico. Si bien no se ha interpuesto ningún recurso directo contra la Ley aprobatoria del Concierto ante el Tribunal Constitucional, las normas forales tributarias han sido objeto de una multitud de pleitos, de forma que podríamos calificar de abusiva. Casi todos los órganos jurisdiccionales del Estado, y algunos comunitarios, han dictado resoluciones que indirectamente inciden sobre el Concierto Económico. Como es lógico, hay sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco puesto que a ellos se atribuye el control de las normas forales emanadas de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Pero también nos encontramos con pronunciamientos del Tribunal Constitucional, de la Audiencia Nacional, de algún otro Tribunal Superior de Justicia, del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Las siguientes líneas no pretenden realizar un extenso análisis de la jurisprudencia acaecida los últimos años en relación con el Concierto Económico, objetivo que superaría con creces el de este trabajo. Simplemente, se quieren esbozar las principales nociones que han guiado a los tribunales de justicia en sus pronunciamientos y que nos permiten adquirir perspectiva dentro de ese laberinto formado por más de doscientas sentencias que se reproducen posteriormente en el anexo de jurisprudencia.

1. El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

Los tribunales de justicia se han echo eco de la singularidad que supone el Concierto Económico dentro del ordenamiento jurídico. Así, se nos dice que la unidad de ordenamiento jurídico, claramente predicable del territorio común, tiene que ser atemperada al tratarse de los Territorios Históricos, por el indiscutible derecho a la

diversidad que la Constitución reconoció en la Disposición Adicional Primera (STS de 5 de octubre de 2002, f.j. 3º). Además, el sistema de concierto constituye parte del contenido mínimo de la foralidad, en cuanto que su desaparición supondría la de un factor esencial para que pudiera reconocerse la pervivencia de la foralidad (STC 76/1988, de 26 de abril, f.j. 9º). La configuración como un mínimo de las atribuciones en materia tributaria presupone que el contenido del Concierto va más allá, abarcando entre otros el ámbito financiero. En otras palabras, si las atribuciones en materia tributaria constituyen el mínimo del régimen foral, ello quiere decir que debería existir algo más, que se concreta en el régimen económico-financiero regulado por el Concierto Económico, régimen en el que se ubican las atribuciones en materia presupuestaria. No obstante, la jurisprudencia se muestra reacia a admitir la existencia de esta otra faceta del Concierto, más allá de las normas sobre el cupo, como veremos un poco más adelante.

Por otro lado, siguiendo con la configuración derivada del Concierto, los sistemas tributarios forales no constituyen una amalgama de preceptos fiscales yuxtapuestos, sino que forman un todo unitario e integrado que desplaza por completo de la disciplina común los tributos para los que el Concierto Económico otorga potestad normativa a los Territorios Históricos (STSJPV de 19 de noviembre de 1999, f.j. 2º). Si existen lagunas normativas, éstas deben llenarse mediante la integración interna del mismo subsistema foral.

Sin embargo, para los tribunales de justicia no existe en la lógica del Concierto Económico actual algo equiparable al tradicional «encabezamiento» de los primitivos Concierdos decimonónicos que faculte para recaudar en función de figuras impositivas diversas (STSJPV de 20 de mayo de 1999, f.j. 2º).

Igualmente, el sistema de concierto implica un elemento acordado o paccionado, integrante del núcleo del régimen foral (STC 76/1988, de 26 de abril, f.j. 9º).

2. El ámbito tributario del Concierto Económico

El artículo 1 del Concierto Económico reconoce a las instituciones competentes de los Territorios Históricos a mantener, establecer y regular su propio sistema tributario. Junto estas competencias normativas, se le atribuyen la exacción, gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos que conforman el sistema tributario foral. Es decir, que se le atribuyen competencias en dos órdenes: normativo y de aplicación de los tributos.

2.1. Competencias normativas de los Territorios Históricos

La jurisprudencia así lo viene reconociendo. Existe una amplísima facultad foral de articular tributos de «estructura particular» y diferente a la figura de referencia en territorio común. Esta facultad no se respetaría con el mero nominalismo identificador, pero tampoco puede caerse en el extremo de suponer que tal principio conlleva una práctica asimilación cuantitativa y cualitativa de los elementos esenciales de los tributos regulados en territorio común (STSJPV de 20 de mayo de 1999, f.j. 2º). Las

Juntas Generales disfrutaban, a través de las Normas Forales, de la plena capacidad para realizar lo mismo que la Ley tributaria estatal, y, en tal sentido, resulta equiparable dicha capacidad normativa a la del legislador estatal, si bien con la puntualización de que la reserva de Ley en el ámbito estatal se convierte en reserva de Norma Foral en el ámbito del Territorio Histórico (STS de 3 de mayo de 2001, f.j. 11º). Excepcionalmente, tampoco falta algún desafortunado pronunciamiento que, en contra la dicción del Concierto, afirma la supeditación de las normas forales a las leyes de territorio común porque no son leyes sino que se trata de normas reglamentarias que deben respetar el principio de jerarquía normativa (STS de 15 de julio de 2003, f.j. 5º).

A pesar de algún pronunciamiento judicial que, también en contra del propio texto del Concierto, pretendía limitar las potestades forales a la recaudación nacida en su territorio (STS de 20 de noviembre de 1999, f.j. 4º), ya reconoció el Tribunal Supremo allá por 1991 y lo ha mantenido con posterioridad (por todas, STS de 19 de julio de 1991, f.j. 3º), que no puede sostenerse que un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría convertir al legislador fiscal en mero amanuense —mejor en un mero copista— con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41-2 EAPV que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de «establecerlo» y de «regularlo» lo que es distinto del mero «mantenimiento» e implica, desde luego innovación (establecer) o modificación (regular). Por ejemplo, los Territorios Históricos pueden fijar un tipo de gravamen distinto del estatal en el Impuesto sobre Sociedades (STSJPV de 17 de mayo de 1999, f.j. 4º).

La competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico, está directamente confirmada por el principio de coordinación que presupone la diversidad y el contraste de las normas armonizadoras que exigen estricta igualdad (por todas, STSJPV de 17 de mayo de 1991, f.j. 3º).

Por otro lado, las reglas armonizadoras del Concierto indirectamente contribuyen a señalar o a hacer explícitas algunas de las facultades de los Territorios Históricos, a través de la técnica legislativa de indicar cuándo su ejercicio se entiende no armonizado con el sistema tributario común (STSJPV de 24 de julio de 1998, f.j. 1º).

Sin embargo, la autonomía normativa tributaria no es absoluta, sino que se encuentra constreñida por una serie de limitaciones, que se encuentran definidas tanto en la Constitución como, más específicamente, en los principios de armonización fiscal contenidos en la Ley del Concierto, y otras prescripciones legales (STS de 20 de noviembre de 1999, f.j. 4º). Por ejemplo, las Diputaciones Forales no pueden revisar los actos tributarios de las Corporaciones locales (STS de 27 de marzo de 1996, f.j. 3º).

El Tribunal Supremo ha venido interpretando estos límites previstos en los artículos 2 y 3 del Concierto de forma más restrictiva que el Tribunal Superior de

Justicia del País Vasco. Este último ha sido más ecuánime en sus apreciaciones, aunque en ocasiones también se haya extralimitado en sus interpretaciones, llegando a conclusiones absurdas. Por ejemplo, a partir de la Ley 38/1997, según el Tribunal, la imposición sobre los no residentes quedaba fuera de la concertación y sólo se reconocían facultades de gestión a las Diputaciones Forales (no ya a los Territorios Históricos). Es decir, que la exclusividad a favor del Estado privaba a los Territorios Históricos incluso de la facultad de adaptar a la normativa foral la disposición estatal, es decir, de foralizarla (STSJPV de 20 de enero de 2000, f.j. 3º).

2.2. Competencias de aplicación y revisión de los tributos

Respecto al otro orden de facultades, las facultades de aplicación y revisión de los tributos, la conflictividad ha sido mucho menor. Se reconocen, con carácter general, las facultades de los Territorios Históricos para la exacción, gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos concertados. Las mayores dificultades se han producido cuando las Diputaciones Forales han debido realizar actuaciones fuera de su ámbito territorial. Resulta incuestionable la competencia de la Hacienda Foral para realizar las labores de comprobación e investigación que considere oportunas respecto de los hechos imposables relativos a los tributos concertados en el ámbito de su territorio, y nada empece a ello el hecho de que la Hacienda del Estado, a su vez, haya iniciado en territorio sometido a régimen común actividades de inspección respecto de los mismos hechos imposables (STSJPV de 7 de abril de 1994, f.j. 2º).

Estas actuaciones, no obstante, se limitan a los sujetos pasivos de cada uno de los territorios, tanto respecto de territorio común como de territorio foral. Así, la extensión de la actividad inspectora del Estado indiscriminadamente a todas las operaciones realizadas en todo el territorio del Estado está viciada de nulidad de pleno Derecho por falta de competencia, respecto a las efectuadas en territorio de régimen foral (SAN de 28 de enero de 2003, f.j. 6º). Al mismo tiempo, el requerimiento de información sólo puede comprender y referirse a los sujetos pasivos (personas físicas y jurídicas) de la Diputación Foral, y no a los sujetos pasivos de otras Diputaciones Forales o de territorio común (STS de 26 de septiembre de 2003, f.j. 5º).

3. El ámbito financiero del Concierto Económico: las relaciones financieras con el Estado

Si bien el reconocimiento de facultades en el ámbito tributario no encuentra dificultades en la jurisprudencia, más allá de alguna resolución poco afortunada, cuando se trata de las facultades en el ámbito financiero, las sentencias de distintos órdenes jurisdiccionales se muestran contrarias incluso a su propia existencia (STC 11/1984, de 2 de febrero, f.j. 3º y 5º; STS de 25 de octubre de 1999, f.j. 3º). En este sentido, las competencias inherentes a la autonomía financiera de los Territorios Históricos deben ser probadas o, cuando menos, precisan de su atribución por un título facultativo expresamente recogido en el ordenamiento jurídico. Así, el silencio de las normas jurídicas, y particularmente del Concierto Económico, supone la

imposibilidad de ostentar competencias en materia financiera si no ha sido expresado previamente (STS de 24 de noviembre de 1999, f.j. 4º).

En el ámbito financiero se reconoce la virtualidad del cupo para regular los flujos financieros hacia el Estado. El cálculo del cupo limita la posibilidad de financiación de las instituciones vascas cuando la instrumentación presupuestaria se base en su tratamiento como carga asumida por la Comunidad Autónoma, ésta no puede acogerse a tal financiación. No obstante, si la financiación procede parcial o totalmente de fondos comunitarios europeos, el País Vasco sí podría participar en la misma (STS de 21 de junio de 1999, f.j. 13º y 18º).

El silencio del Concierto, por lo menos hasta la actual redacción aprobada en 2002, respecto a las competencias de los territorios históricos en el ámbito financiero, ha obligado a indagar en las facultades a que hace referencia la Disposición Adicional Tercera del Concierto Económico. Esta Disposición Adicional nos remite al artículo 15 del RD de 13 de diciembre de 1906 que ha sido objeto de análisis en alguna resolución judicial. Para el Tribunal Supremo, dicho artículo para nada alude a facultades normativas en el ámbito presupuestario de las Corporaciones locales, sino, únicamente, a la continuidad en la investidura de atribuciones predicables de los órdenes administrativo y económico (STS de 8 de abril de 2002, f.j. 5º).

Un aspecto financiero que sí se regula en el Concierto es el relativo a la tutela financiera de los Entes locales. La misma no afecta a la financiación municipal (desde un punto de vista presupuestario), sino a los tributos y precios públicos de los mismos (STS de 19 de diciembre de 2003, f.j. 2º). Es más, la participación de los municipios en los tributos concertados comporta una mayor autonomía que la que derivaría de la aplicación del régimen común, por lo que un ayuntamiento no puede exigir una mayor financiación basándose en la legislación de territorio común (STSJPV de 25 de junio de 1999, f.j. 2º), como pretendía el Ayuntamiento de Donostia-San Sebastián.

Igualmente, las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeña el Estado y que corresponden a las respectivas Diputaciones Forales, no significan que si el Estado dejara de desempeñarlas en el régimen común, pueda seguir con ellas la Diputación Foral porque entonces entraría en juego el límite insalvable de la cuota de autonomía lograda por el resto de las corporaciones locales (STS de 11 de abril de 1990, f.j. 6º).

4. Los límites de las facultades previstas en el Concierto Económico

La autonomía de los Territorios Históricos está sometida a límites (solidaridad y coordinación con el Estado...), pero la acomodación a esos principios ha de lograrse a través de los mecanismos que señalan las leyes y no de forma unilateral e indirecta (STS de 28 de octubre de 1995, f.j. 9º). Veamos qué incidencia tienen cada uno de los límites previstos por el Concierto, según la jurisprudencia de los distintos tribunales.

4.1. Principio de solidaridad

En primer lugar, analizaremos el principio de solidaridad. Lo cierto es que apenas existen referencias al principio de solidaridad como límite a las facultades previstas en el Concierto Económico ya que su abstracción dificulta sobremanera su efecto limitador. Así, el principio de solidaridad no está directamente concernido en la distorsión de la asignación de recursos y la deslocalización de empresas que los incentivos fiscales pueden generar (STSJPV de 30 de septiembre de 1999, f.j. 4º). Se relaciona el principio de solidaridad con el Fondo de Compensación Interterritorial (STS de 28 de octubre de 1995, f.j. 9º).

4.2. Principio de igualdad

Resulta curioso que el principio de igualdad, no recogido expresamente en el Concierto Económico (aunque sí indirectamente en virtud de la Constitución), aparezca una y otra vez como límite de las facultades de los Territorios Históricos. Dejando a salvo algún pronunciamiento que erróneamente confunde igualdad con uniformidad (STC 96/2002, de 25 de abril, f.j. 8º y 9º), el principio de igualdad no puede entenderse como un tratamiento legal e igual con abstracción de elementos diferenciados, ni como una monolítica uniformidad del ordenamiento que chocaría con la diversidad de competencias de las Comunidades Autónomas, y que en su virtud, puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales (STS de 22 de enero de 2000, f.j. 4º).

Hay que descartar que cualquier diferencia que exista entre la normativa foral autónoma y la normativa común, que resulte más favorable para los sujetos pasivos forales, se considere sin más como un privilegio fiscal (STS de 12 de septiembre de 1996, f.j. 3º). Se insiste, cuando se establece una exención no puede hablarse, sin más, de privilegios de carácter fiscal, que también están vedados al Estado porque serían anticonstitucionales, sino simplemente de una regulación general dentro del ámbito de competencia del Territorio Histórico (STSJPV de 17 de mayo de 1991, f.j. 4º).

No obstante, el principio de igualdad sí constituye un límite a las facultades normativas de los Territorios Históricos. Por ejemplo, la incorporación de un elemento restrictivo de acceso al beneficio fiscal (inversión superior a 2.500 millones de pesetas), comporta un factor de discriminación, no ya sólo para aquellas entidades que operen o realicen sus inversiones en activos fijos fuera del Territorio Foral, sino, incluso, para las que operando o invirtiendo en el mismo no alcancen, sin embargo, dicha cantidad, con infracción del principio de igualdad (STSJPV de 29 de enero de 1999, f.j. 2º).

4.3. Atención a la estructura general impositiva del Estado

La expresión «estructura general impositiva» no debe ser interpretada como sinónimo de idéntica estructura material o sustantiva de cada tributo en particular, que es un planteamiento que llevaría inexorablemente a la negación de una verdadera

autonomía reguladora, sino que enlaza con una concepción de los Sistemas Tributarios Forales en que estos han de presentar en su conjunto, una fisonomía y configuración similares a la del Sistema Tributario Común, y ello supone coincidencia general en la clase de tributos establecidos y en la naturaleza mismos (STSJPV de 12 de febrero de 1998, f.j. 6º).

Para afectar a la estructura general impositiva, se debe tratar de un elemento que desnaturalice los impuestos a que se refiere o que suponga la pérdida de identidad de los mismos (STSJPV de 25 de mayo de 1998, f.j. 5º). El establecimiento de una exención tributaria o de una deducción no hace entrar en conflicto la regulación del tributo con la estructura general impositiva de territorio común (STSJPV de 15 de diciembre de 2003, f.j. 4º). Tampoco la fijación de un método para evitar la doble imposición internacional distinto al establecido por el Estado, el establecimiento de un plazo de prescripción distinto o la omisión del gravamen único del territorio común en una actualización de balances (entre otras, STSJPV de 11 de mayo de 1998, f.j. 4º).

Por otro lado, el respeto a la estructura general impositiva del Estado ya comprende el de los principios rectores del deber fundamental de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución (STSJPV de 30 de septiembre de 1999, f.j. 6º).

4.4. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado

El principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, por su abstracción y generalidad, cuenta con escaso potencial limitador material de la autonomía tributaria de los Territorios Históricos (STSJPV de 11 de mayo de 1998, f.j. 3º). Además, no se contiene en la regla de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, un margen de decisión abierto al interprete para deducir en cada caso las concretas y puntuales coordinaciones normativas que se estimen de necesidad, sino que remite al contenido concreto de las reglas múltiples y variadas que se contienen principalmente en los artículos 2 y 3 (STSJPV de 27 de septiembre de 1999, f.j. 3º).

Los criterios armonizadores no conllevan una intención uniformadora, sino que procuran precisamente la armonización de lo diverso (STSJPV de 6 de abril de 1999, f.j. 4º). No obstante, debemos distinguir entre impuestos concertados de normativa autónoma y de normativa común. Así como en los tributos concertados de normativa común, el principio de armonización tiene un carácter prevalente y trascendental, en cambio en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones (STS de 12 de septiembre de 1996, f.j. 3º).

Por otro lado, la Diputación Foral debe ejercer sus competencias en la debida armonía con la Administración Tributaria de territorio común y no con un aislamiento funcional, radicalmente contrario a los principios esenciales del Concierto Económico (STS de 26 de septiembre de 2003, f.j. 7º). En este sentido, la Hacienda Foral puede solicitar el auxilio o cooperación de la Hacienda del Estado sin que quepa ningún reproche de incompetencia o de otro género de ilegalidad (STSJPV de 29 de noviembre de 1996, f.j. 1º). Igualmente, la regulación de la actuación de la Inspección

Tributaria, tanto de la Administración Central, como la perteneciente a la Hacienda Foral, está basada en el deber de colaboración entre ambas, por lo que podrán llevar a cabo actuaciones de obtención de información sobre sujetos que residan fuera de su ámbito territorial (SAN de 11 de julio de 1995, f.j. 5º).

Otro conflicto se produjo cuando no se cumplieron algunos acuerdos de la Comisión Mixta del Cupo, órgano de coordinación y colaboración entre el Estado y las instituciones vascas. En este caso, la jurisdicción Contencioso-Administrativa entendió que no se podía inferir necesaria o sin cierta violencia interpretativa que el incumplimiento apreciado en una de las Administraciones signatarias se traduzca directamente en la sanción de nulidad del acto o disposición por disconformidad a derecho (STSJPV de 26 de septiembre de 2002, f.j. 2º).

4.5. Coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los Territorios Históricos

La armonización fiscal interna por la que se regulen los elementos sustanciales de los distintos impuestos de manera uniforme, se realizará mediante Ley del Parlamento vasco. En este sentido, se establece un procedimiento de armonización por medio de informes, en su caso, del Órgano de Coordinación Tributaria, que suponen obligaciones formales o adjetivas de las Instituciones forales, pero no así un contenido predeterminado de sus disposiciones (STSJPV de 20 de enero de 2000, f.j. 1º).

4.6. Tratados internacionales. En particular, el Derecho comunitario

En los últimos años, las mayores dificultades se han producido en este ámbito debido a las decisiones adoptadas por la Comisión Europea, con el refrendo posterior del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas, sobre determinados incentivos fiscales aprobados por diversas normas forales. Sin embargo, la cuestión precisa de un tratamiento más amplio que aborde la adecuación del Concierto al Derecho comunitario.

Es más que evidente que el «fuero tributario» de los Territorios Históricos tiene que declinar y subordinarse a las normas reguladoras de la Comunidad Europea (STS de 12 de septiembre de 1996, f.j. 3º). La traslación del Derecho comunitario al Derecho interno no afecta a la distribución de competencias derivadas de la Constitución, por lo que en materia tributaria le corresponde a los Territorios Históricos dicha transposición (STC 96/2002, de 25 de abril, f.j. 10º). No obstante, para llevar a cabo la transposición del Derecho comunitario, los Territorios Históricos deben respetar las reglas de armonización del Concierto. Si se regula de manera distinta al Estado, se incumplen los principios de armonización y coordinación fiscal con el Estado (STS de 4 de diciembre de 1999, f.j. 6º y 7º), aunque para el TSJ del País Vasco la coordinación presupone la diversidad de regulaciones por lo que se podría regular de manera distinta al Estado (STSJPV de 30 de abril de 1999, f.j. 2º). Por ejemplo, los Territorios Históricos pueden regular un tratamiento de la doble

imposición internacional distinto al Estado, si lo permite el Derecho comunitario (STSJPV de 21 de julio de 1998, f.j. 2º).

Como decíamos, varios incentivos fiscales se han calificado como «ayudas de Estado», por las instituciones comunitarias, por ser específicos al favorecer a determinadas empresas, pero no se ha cuestionado la competencia de los Territorios Históricos para adoptar medidas fiscales generales (STPICE de 23 de octubre de 2002, apdo. 53). Respecto a la calificación de los incentivos fiscales como ayudas de Estado y por tanto discriminatorios e ilegales, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco abrió una vía de interpretación que el Tribunal Supremo se ha encargado de cerrar. Para el TSJ del País Vasco, se está en presencia de un conflicto de derecho netamente interno y resoluble por el juego de las propias normas y principios constitucionales y de legalidad ordinaria, sin que quepa suscitar una cuestión como la de la definición de las «ayudas de Estado», que lo que pone en conflicto hipotético es a la normativa tributaria vasca con la igualdad de trato, la libre competencia y el derecho al libre establecimiento por parte de las empresas comunitarias, y no con los principios y derechos fundamentales que los ciudadanos españoles pueden oponer al contenido de tales regulaciones fiscales, aunque sean de contenido similar (STSJPV de 30 de septiembre de 1999, f.j. 2º). Para el Tribunal Supremo, sin embargo, basta la declaración de ilegalidad por la Comisión Europea de determinados incentivos fiscales, para entender demostrada la existencia de una auténtica discriminación de los mismos o de otros incentivos similares (entre otras, STS de 22 de enero de 2000, f.j. 5º).

4.7. Terminología y conceptos de la Ley General Tributaria

Otro límite que existe sobre las facultades conferidas por el Concierto es la adecuación a la terminología y conceptos de la Ley General Tributaria. La LGT sólo es aplicable en el territorio foral en los aspectos señalados en el artículo 3 del Concierto Económico, pues en el territorio foral es de aplicación su propia Norma Foral General Tributaria (STS de 15 de julio de 2003, f.j. 4º).

En otras palabras, el Concierto no impone identidad mimética de regulación en el País Vasco y en territorio común de la totalidad de las materias recogidas en la Ley General Tributaria, sino sólo en cuanto a terminología y conceptos. Por consiguiente, los Territorios Históricos pueden regular los elementos de la deuda tributaria, el plazo de prescripción, los pagos a cuenta, los recargos por declaración extemporánea o sanciones tributarias de forma diferente a la LGT. También pueden regular distintas condiciones de las licitaciones en subastas dentro del procedimiento de apremio. Igualmente, pueden regular los aplazamientos de las deudas tributarias de forma diferente a la regulación de territorio común (entre otras, STS de 30 de octubre de 1999, f.j. 1º).

Sin embargo, el interés de demora, por su finalidad y fundamento idénticos, debe ser uniforme en todo el Estado. Los Territorios Históricos no pueden modificarlo (STS de 31 de enero de 2000, f.j. 2º).

Por otro lado, el concepto de hecho imponible, a pesar de la redacción de la propia Ley General Tributaria que parece adoptar otra solución más clásica, incluye los supuestos de exención (STS de 20 de septiembre de 2002, f.j. 3º).

Por último, a partir de la Ley 27/1990, los Territorios Históricos no tienen que aplicar la normativa sancionadora de territorio común y pueden regular las sanciones de forma distinta sin que por ello se vulnere la terminología y los conceptos de la LGT (STSJPV de 15 de diciembre de 2003, f.j. 5º y 6º).

4.8. Presión fiscal efectiva global equivalente

El hecho de que en unos impuestos determinados una Norma Foral conceda bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en territorio común. La presión fiscal a considerar será la que afecta a todo un ejercicio y al conjunto de tributos (STS de 19 de julio de 1991, f.j. 3º).

Es decir, el parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas que establece el principio de «presión fiscal efectiva global» no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos pasivos aislados en relación a un sólo tributo de los que integran el sistema (STSJPV de 21 de junio de 2002, f.j. 3º).

Sin embargo, en mi opinión de manera incorrecta, el Tribunal Supremo interpreta que este límite funciona por cada figura tributaria afectada (STS de 22 de octubre de 1998, f.j. 2º). Incluso, en varios pronunciamientos desafortunados mezcla este límite con la libertad de circulación, a raíz de los incentivos fiscales declarados ilegales por la Comisión Europea (STS de 7 de febrero de 1998, f.j. 5º).

4.9. Libre circulación de bienes, personas, capitales y servicios

Este límite se vincula con el principio de unidad de mercado. En multitud de sentencias, siguiendo la línea marcada por el Tribunal Constitucional respecto a las Comunidades Autónomas, se afirma que los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen por qué coincidir con los del resto de la Comunidad Autónoma o del Estado. Las incidencias diferentes que se produzcan en el mercado no son obstáculo para su legalidad, salvo que intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación o que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin perseguido, constitucionalmente lícito, sin que la unidad de mercado suponga uniformidad (por todas, STS de 5 de octubre de 2002, f.j. 3º).

Y se insiste en que nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio, el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y contenido, de su indiscutible competencia, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisibile constricción de las potestades en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se

compadece con la forma compleja del Estado (por todas, STSJPV de 17 de mayo de 1991, f.j. 3º).

En definitiva, tal y como ha establecido el Tribunal Constitucional para las Comunidades Autónomas, la compatibilidad entre la unidad de mercado y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía debe buscarse en un equilibrio con las siguientes condiciones: la regulación se lleve a cabo dentro de su ámbito de competencia; esta regulación, en cuanto introduce un régimen diverso, resulte proporcionada al objeto legítimo que persigue; y que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles (por todas, STSJPV de 16 de marzo de 1995, f.j. 5º).

Para incidir en la libre competencia empresarial y en la quiebra de la unidad de mercado, debe tratarse de una falta de proporcionalidad y adecuación causal entre el fin perseguido y el incentivo establecido, por ejemplo, con drásticas reducciones de la carga impositiva u otras medidas llamativas en su entorno fiscal general (STSJPV de 24 de julio de 1998, f.j. 3º). La desproporción y desajuste no deriva tanto del lugar concreto en que la inversión vaya a producirse, como en la excepción o quiebra del principio de generalidad, que no puede ser aplicado a fines no cualificados constitucionalmente por razones de justicia redistributiva o similares (STSJPV de 30 de septiembre de 1999, f.j. 7º).

Es más, en la decisión de establecimiento de las empresas influyen factores de toda índole, no sólo los fiscales como la existencia de una diferencia de cinco puntos en cuanto al límite de las deducciones aplicables. No inciden en abstracto sobre el deber fundamental de contribuir ni sobre las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica (STSJPV de 21 de julio de 1998, f.j. 3º).

4.10. Clasificación de actividades económicas

Este límite ha generada muy poca conflictividad. Los Territorios Históricos no pueden crear nuevas tarifas para actividades económicas que no estén en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (STS de 14 de mayo de 1998, f.j. 4º).

5. Conclusión

A modo de conclusión, brevemente, se puede afirmar que el Tribunal Supremo ha interpretado de forma mucho más restrictiva las competencias y los límites a las mismas previstos en el Concierto, que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. La interpretación de este último ha sido, en mi opinión, más consecuente con la pluralidad del ordenamiento jurídico-tributario, en tanto que el Tribunal Supremo observa el sistema de Concierto como un régimen excepcional dentro del ordenamiento jurídico común y, por ende, tiende a utilizar criterios interpretativos más restrictivos, como si la normativa foral, al quedar al margen de la normativa común, creara un espacio de impunidad o de privilegio que haya que limitar a toda costa.

Hasta la reforma llevada a cabo por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, las limitaciones previstas en el Concierto sobre las competencias normativas eran más que

evidentes en todos los impuestos, salvo en el Impuesto sobre Sociedades y el de Sucesiones y Donaciones que gozaban de una mayor libertad de regulación. Hasta entonces, los tribunales, y sobre todo el Tribunal Supremo, se encontraban cómodos a la hora de delimitar el ámbito de las competencias forales. Sin embargo, a partir de la reforma de 1997, el Tribunal Supremo se encuentra huérfano ante la desaparición de límites concretos puesto que sólo permanecen los más generales y abstractos con un efecto limitador muy difuso; igualmente, la inercia de su jurisprudencia anterior le lleva a seguir interpretando las nuevas normas con el mismo corsé que utilizaba antes de la reforma legislativa, como si nada hubiese cambiado, y acude al principio de igualdad como única tabla salvadora. La lectura de las más recientes sentencias del Tribunal Supremo recaídas sobre las normas fiscales que aprobaron incentivos fiscales calificados de ilegales no hace sino abundar en la misma idea: una falta de argumentación jurídica notable, que se limita a declarar ilegal el incentivo porque se parece a otro que la Comisión Europea (un órgano administrativo, no ya un tribunal) ha declarado ilegal.

Una reciente sentencia del Tribunal Supremo (STS de 9 de diciembre de 2004) aporta un razonamiento en la aplicación de la doctrina expuesta. Esta sentencia declara ilegales las diferencias entre la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades y su regulación estatal, por considerarlas “ayudas de Estado” incompatibles con el Derecho comunitario. Rompe, de esta forma, con toda su jurisprudencia anterior. Sin embargo, la argumentación de la sentencia, además de obviar el trámite procedimental previsto en el Derecho comunitario, se basa, en mi opinión, en dos fundamentos erróneos. Por un lado, para el Tribunal Supremo la norma estatal española equivale a la norma básica de la Unión Europea, es decir, la norma estatal es el parámetro para medir la legalidad o ilegalidad de otras regulaciones; por la misma regla de tres, deberían ser declaradas ilegales las normativas del Impuesto sobre Sociedades aprobadas en los demás Estados miembros de la Unión Europea en la medida en que se apartan de la normativa de territorio común. Por otro lado, a la hora de calificar la regulación foral como “ayuda de Estado” utiliza un criterio de selectividad territorial, a diferencia de todos los pronunciamientos de las instancias europeas, tanto administrativas (Comisión Europea) como jurisdiccionales (Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas) que, en este aspecto, siempre han considerado al sistema tributario derivado del Concierto como un sistema general en su territorio y no específico. En definitiva, esta reciente sentencia nos conduce a una conclusión absurda: el Impuesto sobre Sociedades no es un tributo de normativa autónoma, a pesar de la dicción literal del Concierto en sentido contrario.

Esta visión pesimista sobre las últimas resoluciones judiciales esperemos que sea superada cuando deban interpretar la nueva redacción del Concierto y que obligue a los tribunales de justicia a realizar una mejor argumentación.

El Concierto Económico

Texto aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo
(BOE, núm. 124, de 24 de mayo de 2002)
(Corrección de errores, BOE, núm. 143, de 15 de junio de 2002)

ÍNDICE

CAPÍTULO I Tributos SECCIÓN 1.ª Normas Generales

Artículo 1. Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos.....	57
Artículo 1. Duración del Concierto Económico (Ley 12/1981).....	65
Artículo 2. Principios generales.....	66
Artículo 3. Armonización fiscal	76
Artículo 4. Principio de colaboración.....	88
Artículo 5. Competencias exclusivas del Estado.....	91
SECCIÓN 2.ª Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	
Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto	99
Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.....	103
Artículo 8. Pagos a cuenta por rendimientos de actividades económicas.....	108
Artículo 9. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario	110
Artículo 10. Retenciones e ingresos a cuenta por determinadas ganancias patrimoniales	118
Artículo 11. Otros pagos a cuenta.....	120
Artículo 12. Eficacia de los pagos a cuenta	121
Artículo 13. Entidades en régimen de imputación y atribución de rentas	122

SECCIÓN 3.ª Impuesto sobre Sociedades	
Artículo 14. Normativa aplicable	127
Artículo 15. Exacción del Impuesto	131
Artículo 16. Lugar de realización de las operaciones.....	134
Artículo 17. Pagos a cuenta del Impuesto	142
Artículo 18. Gestión del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.....	145
Artículo 19. Inspección del Impuesto	148
Artículo 20. Agrupaciones de interés económico, uniones temporales de empresas y grupos fiscales.....	152
SECCIÓN 4.ª Impuesto sobre la Renta de no Residentes	
Artículo 21. Normativa aplicable	159
Artículo 22. Exacción del Impuesto	163
Artículo 23. Pagos a cuenta.....	169
SECCIÓN 5.ª Impuesto sobre el Patrimonio	
Artículo 24. Normativa aplicable y exacción del Impuesto	173
SECCIÓN 6.ª Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	
Artículo 25. Normativa aplicable y exacción del Impuesto	177
SECCIÓN 7.ª Impuesto sobre el Valor Añadido	
Artículo 26. Normativa aplicable.	183
Artículo 27. Exacción del Impuesto	185
Artículo 28. Lugar de realización de las operaciones.....	193
Artículo 29. Gestión e inspección del Impuesto.....	196
SECCIÓN 8.ª Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	
Artículo 30. Normativa aplicable	205
Artículo 31. Exacción del Impuesto	207
SECCIÓN 9.ª Impuesto sobre las Primas de Seguro	
Artículo 32. Normativa aplicable y exacción del Impuesto	217
SECCIÓN 10.ª Impuestos Especiales	
Artículo 33. Normativa aplicable y exacción de los impuestos.....	223

SECCIÓN 11. ^a Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos	
Artículo 34. Normativa aplicable y exacción del Impuesto	229
SECCIÓN 12. ^a Otros impuestos indirectos	
Artículo 35. Normativa aplicable	233
SECCIÓN 13. ^a Tributos sobre el Juego	
Artículo 36. Normativa aplicable	237
Artículo 37. Exacción de los tributos.....	238
SECCIÓN 14. ^a Tasas	
Artículo 38. Competencia para la exacción de las tasas	241
SECCIÓN 15. ^a Haciendas Locales	
Artículo 39. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.....	245
Artículo 40. Impuesto sobre Actividades Económicas	247
Artículo 41. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	250
Artículo 42. Otros tributos locales	251
SECCIÓN 16. ^a Normas de gestión y procedimiento	
Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.....	255
Artículo 44. Delito fiscal	262
Artículo 45. Colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos y actuaciones de la inspección de los tributos.....	264
Artículo 46. Obligaciones de información	267
Artículo 47. Fusiones y escisiones de empresas	270
CAPÍTULO II De las relaciones financieras	
SECCIÓN 1. ^a Normas generales	
Artículo 48. Principios generales.....	273
Artículo 49. Concepto de cupo.....	276
Artículo 50. Periodicidad y actualización del cupo	279
Artículo 51. Participaciones en favor de las Entidades Locales del País Vasco en los ingresos por tributos no concertados	281
SECCIÓN 2. ^a Metodología de determinación del cupo	
Artículo 52. Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma	285
Artículo 53. Ajuste a consumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido	287

Artículo 54. Ajuste a consumo en los Impuestos Especiales de Fabricación.....	292
Artículo 55. Otros ajustes.....	297
Artículo 56. Compensaciones.....	298
Artículo 57. Índices de imputación	300
Artículo 58. Efectos sobre el cupo provisional por variación en las competencias asumidas.....	301
Artículo 59. Liquidaciones provisional y definitiva	302
Artículo 60. Ingreso del cupo.....	303
CAPÍTULO III De las Comisiones y Junta Arbitral del Concierto Económico	
SECCIÓN 1.ª Comisión Mixta del Concierto Económico	
Artículo 61. Composición y acuerdos	307
Artículo 62. Funciones	308
SECCIÓN 2.ª Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa	
Artículo 63. Composición.....	311
Artículo 64. Funciones	312
SECCIÓN 3.ª Junta Arbitral	
Artículo 65. Composición.....	317
Artículo 66. Funciones	320
Artículo 67. Acuerdos de la Junta Arbitral	322
DISPOSICIONES ADICIONALES	
Disposición adicional primera	327
Disposición adicional segunda.....	328
Disposición adicional tercera	330
Disposición adicional cuarta.....	332
Disposición adicional quinta.....	333
Disposición adicional sexta.....	334
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	
Disposición transitoria primera	337
Disposición transitoria segunda	338
Disposición transitoria tercera.....	341

Disposición transitoria cuarta	342
Disposición transitoria quinta	344
Disposición transitoria sexta	345
Disposición transitoria séptima	346
Disposición transitoria cuarta (Ley 12/1981).....	348
Disposición transitoria quinta (Ley 12/1981)	349
Disposición transitoria séptima. Cupo para 1981 (Ley 12/1981).....	350
Disposición transitoria octava (Ley 12/1981)	351
Disposición transitoria novena (Ley 12/1981).....	352
DISPOSICIONES FINALES	
Disposición final única	355
Disposición final primera (Ley 12/1981).....	356
Disposición final segunda (Ley 12/1981)	357
Disposición derogatoria (Ley 12/1981).....	358

CAPÍTULO I
Tributos
SECCIÓN 1.^a
Normas generales

Artículo 1. Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos

Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.

CONCORDANCIAS

- Disposición adicional primera de la Constitución española de 1978.
- Artículo 41.2. del Estatuto de Autonomía para el País Vasco. Este artículo repite el texto de aquél, con la sola modificación de añadir el término «revisión» que no aparece en el Estatuto. La primitiva redacción del precepto incluía entre las salvedades sustraídas al régimen tributario foral una mención expresa a la imposición sobre alcoholes, a la que también se refiere la Disposición Adicional Octava del Estatuto, diciendo que no serán objeto de concertación en el primer Concierto que se celebre después de la aprobación del Estatuto. La Exposición de Motivos de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la CAPV se refiere a la desaparición de los Monopolios Fiscales mediante los que se recaudaban los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y sobre Tabacos, vigentes al aprobarse el Concierto de 1981, que conducen a una «segunda concertación circunscrita al ámbito específico de los Impuestos Especiales», en la que se incluye la imposición sobre alcoholes.
- Artículos 5, 42 y disposiciones adicionales tercera y quinta del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 2. Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos.

Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos que actualmente se recauden mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el Sistema Tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto).

Artículo 2. Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos.

Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos que se integran en la Renta de Aduanas, los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación es competencia del Estado.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el Sistema Tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- El sistema de concierto constituye parte del contenido mínimo de la foralidad, en cuanto que su desaparición supondría la de un factor esencial para que pudiera reconocerse la pervivencia de la foralidad.
Véanse la STC 76/1988, de 26 de abril (f.j. 9º), la STS de 28 de octubre de 1995 (f.j. 6º), la STS de 7 de abril de 1997 (f.j. 6º), la STS de 3 de mayo de 2001 (f.j. 11º).
- La supletoriedad de la Disposición Adicional 1ª no puede hacerse entrar en conflicto con el carácter completo y autointegrado que conllevan los sistemas tributarios forales, que no constituyen una amalgama de preceptos fiscales yuxtapuestos, sino que forman un todo unitario e integrado que desplaza por completo de la disciplina común los tributos para los que el Concierto Económico otorga potestad normativa a los Territorios Históricos.
Véase la STSJPV de 19 de noviembre de 1999 (f.j. 2º).
La supletoriedad no significa que cualquier supuesto de hecho susceptible de normación quede inmediatamente inundado por la norma estatal. Si existen lagunas deben llenarse mediante la integración interna del mismo subsistema foral.
Véase la STSJPV de 19 de noviembre de 1999 (f.j. 2º).
- El ámbito de autonomía atribuible a las CC.AA. no es de superior intensidad que el que deriva de la aplicación del régimen de concierto, por más que los actos normativos emanen aquí de entes e instituciones no autonómicas en sentido estricto, por lo que las conclusiones generales de la doctrina constitucional son inicialmente extrapolables a este ámbito.
Véanse la STSJPV de 14 de enero de 2000 (f.j. 3º), la STSJPV de 26 de septiembre de 2002 (f.j. 6º), la STSJPV de 15 de diciembre de 2003 (f.j. 6º).
- La unidad de ordenamiento jurídico, claramente predicable del territorio común, tiene que ser atemperada al tratarse de los Territorios Históricos, por el indiscutible derecho a la diversidad que la Constitución reconoció en la

Disposición Adicional Primera.

Véase la STS de 5 de octubre de 2002 (f.j. 3º).

- De las leyes, no se deriva un pronunciamiento sobre la cotitularidad entre la Hacienda General del País Vasco y las Haciendas Forales respecto a los ingresos derivados del Concierto Económico.
Véase la STC 76/1988, de 26 de abril (f.j. 8º).
- No existe en la lógica del Concierto Económico actual algo equiparable al tradicional «encabezamiento» de los primitivos Conciertos decimonónicos que faculte para recaudar en función de figuras impositivas diversas.
Véase la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-66) (f.j. 2º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-77) (f.j. 2º).
- Existe una amplísima facultad foral de articular tributos de «estructura particular» y diferente a la figura de referencia en la concertación, por lo que si no bastaría con el mero nominalismo identificador, no puede caerse tampoco en el extremo de suponer que tal principio conlleva una práctica asimilación cuantitativa y cualitativa de los elementos esenciales de los tributos, o a aceptar tan sólo los márgenes limitados de regulación característicos de la tributación local.
Véase la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-66) (f.j. 2º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-77) (f.j. 2º).
- Los Territorios Históricos tienen, en el ámbito tributario, una potestad normativa de nuevo cuño, que expresamente se distingue de la mera potestad reglamentaria y que se expresa a través de las Normas Forales. Las Juntas Generales disfrutaban, a través de las Normas Forales, de la plena capacidad para realizar lo mismo que la Ley tributaria estatal, y, en tal sentido, resulta equiparable dicha capacidad normativa a la del legislador estatal, si bien con la puntualización de que la reserva de Ley en el ámbito estatal se convierte en reserva de Norma Foral en el ámbito del Territorio Histórico.
Véanse la STS de 3 de mayo de 2001 (f.j. 11º) y la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 9º).
El fundamento de la potestad normativa no se encuentra en relaciones de delegación legislativa por el Estado, sino en el principio de separación o autonomía de ordenamientos, por lo que las Normas Forales no están sometidas jerárquicamente a las leyes tributarias estatales.
Véanse la STSJPV de 10 de marzo de 1993 (f.j. 2º), la STSJPV de 25 de enero de 1996 (f.j. 3º), la STSJPV de 20 de marzo de 1996 (f.j. 3º) y la STSJPV de 10 de abril de 2003 (f.j. 4º).
- Si dentro del sistema tributario español coexisten diversos subsistemas tributarios, resulta evidente que la competencia para resolver los conflictos de normas entre ellos no puede quedar deferida a cada uno de los subsistemas, sino que debe ser tarea de los mecanismos comunes a todos ellos.
Véase la STSJPV de 27 de febrero de 2004 (TSJPV-111) (f.j. 3º).

- La autonomía normativa tributaria no es absoluta, sino que se encuentra constreñida por una serie de limitaciones, que se encuentran definidas tanto en la Constitución como, más específicamente, en los principios de armonización fiscal contenidos en la Ley del Concierto, y otras prescripciones legales.

Véanse la STS de 22 de octubre de 1998 (f.j. 2º), la STS de 20 de noviembre de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 18 de mayo de 1994 (f.j. 2º).

Para aducir la vulneración de los principios y criterios mencionados, se exige algo más que su enunciación apodíctica.

Véase la STS de 22 de enero de 2000 (f.j. 4º).

- Cuando las normas forales reproducen la normativa estatal, la infracción constitucional que pudiera imputarse a la norma foral ha de entenderse incluida en la norma estatal, por lo que es posible plantear una cuestión de inconstitucionalidad contra dicha norma foral.

Véase la STC 225/2004, de 23 de diciembre (f.j. 2º).

- No puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría convertir al legislador fiscal en mero amanuense —mejor en un mero copista— con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41-2 EAPV que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de «establecerlo» y de «regularlo» lo que es distinto del mero «mantenimiento» e implica, desde luego innovación (establecer) o modificación (regular).

Véanse la STS de 19 de julio de 1991 (f.j. 3º), las STS de 13 de octubre de 1998 (f.j. 5º), la STS de 22 de octubre de 1998 (f.j. 2º), la STS de 30 de octubre de 1999 (f.j. 3º), la STS de 14 de diciembre de 1999 (f.j. 2º), la STS de 22 de enero de 2000 (f.j. 4º), la STS de 3 de mayo de 2001 (f.j. 4º), la STS de 5 de octubre de 2002 (f.j. 3º), la STSJPV de 21 de octubre de 1993 (f.j. 2º), la STSJPV de 25 de enero de 1996 (f.j. 4º), la STSJPV de 5 de junio de 1997 (f.j. 3º), la STSJPV de 12 de febrero de 1998 (TSJPV-49) (f.j. 2º), la STSJPV de 24 de julio de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 3 de diciembre de 1999 (f.j. 3º), la STSJPV de 10 de abril de 2003 (f.j. 4º) y la STSJPV de 26 de diciembre de 2003 (f.j. 2º).

En otro sentido, se afirma que lo que el Concierto sustancialmente reconoce al País Vasco es el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio.

Véanse la STS de 20 de noviembre de 1999 (f.j. 4º), la STS de 4 de diciembre de 1999 (f.j. 2º).

Se matiza esta última afirmación, reconociendo asimismo facultades normativas propias.

Véanse la STS de 27 de noviembre de 1999 (f.j. 3º), la STS de 24 de enero de 2000 (f.j. 3º), la STS de 15 de abril de 2002 (f.j. 3º) y la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 7º).

A mayor abundamiento, la norma estatal constituye la norma básica del Derecho europeo por lo que cuando la norma foral se aparta de la norma estatal puede calificarse como “ayuda de Estado” y, en consecuencia, debe ser anulada.

Véase la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 16º).

- En el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, las normas forales no pueden modificar los preceptos de la Ley estatal de Haciendas Locales, al no existir previsión legal alguna que lo autorice en el Concierto Económico. Las normas forales no son leyes sino que se trata de normas reglamentarias que deben respetar el principio de jerarquía normativa.

Véase la STS de 15 de julio de 2003 (TS-80) (f.j. 5º).

- En la Ley de aprobación del Concierto Económico de 1981 se regulaban sólo los aspectos tributarios pero no se recogían normas sobre otras materias económico-financieras de las Entidades locales (así las de índole presupuestario y contable).

Véanse la STS de 25 de octubre de 1999 (f.j. 3º), la STS de 8 de abril de 2002 (f.j. 4º), la STS de 26 de abril de 2002 (f.j. 4º).

Aunque se llegase a admitir que el régimen de concierto se extiende a aspectos no tributarios, y en concreto, a los referentes a la emisión de Deuda pública, el silencio de la Ley del Concierto a este respecto supone la imposibilidad de que los Territorios Históricos invoquen dicha norma legal como norma de cobertura para el ejercicio de la citada competencia.

Véanse la STS de 10 de noviembre de 1999 (f.j. 4º), la STS de 24 de noviembre de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 21 de octubre de 1991 (f.j. 6º), la STSJPV de 4 de noviembre de 1991 (f.j. 6º).

- El Concierto Económico configura un ordenamiento tributario autónomo —y por tanto diferente al común—, si bien necesariamente armónico con él. Por tanto, los criterios armonizadores, establecidos en garantía de la unidad de mercado, no conllevan una intención uniformadora, sino que procuran precisamente la armonización de lo diverso.

Véanse la STSJPV de 6 de abril de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 17 de mayo de 1999 (f.j. 4º).

- Las reglas armonizadoras del Concierto indirectamente contribuyen a señalar o a hacer explícitas algunas de las facultades de los Territorios Históricos, a través de la técnica legislativa de indicar cuándo su ejercicio se entiende no armonizado con el sistema tributario común.

Véanse la STSJPV de 16 de marzo de 1995 (f.j. 5º), la STSJPV de 24 de julio de 1998 (f.j. 1º).

- Así como en los tributos concertados de normativa foral igual o similar a la normativa común, el principio de armonización tiene un carácter prevalente y trascendental, en cambio en los tributos concertados de normativa autónoma

es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones.

Véanse la STS de 12 de septiembre de 1996 (f.j. 3º), la STSJPV de 5 de marzo de 1999 (f.j. 4º) y la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-77) (f.j. 2º).

De ello ha de surgir una inicial presunción sobre la validez de tales regulaciones autónomas, cuando son puestas en contraste con las regulaciones comunes o estatales sobre la misma materia o tributo.

Véase la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-76) (f.j. 5º).

- Dentro de las competencias de revisión de los actos tributarios que corresponden a las Diputaciones Forales, no se comprende la revisión de los actos de las Corporaciones locales.
Véase la STS de 27 de marzo de 1996 (f.j. 3º).
- El ámbito de aplicación de las normas forales carece de función delimitadora porque se encuentra claramente supeditado a los criterios delimitadores plasmados en el Concierto Económico, cuya vigencia no puede evitarse en ningún caso.
Véase la STS de 23 de diciembre de 1996 (f.j. 2º).
- Los puntos de conexión del Concierto son constitucionales, aunque se atengan al domicilio fiscal o al lugar de realización del hecho imponible en territorio foral, porque son criterios generales que se aplican a las CCAA y el régimen tributario foral no puede ser de peor condición que el de las CCAA.
Véanse la STSJPV de 30 de septiembre de 1999 (f.j. 3º), la STSJPV de 28 de junio de 2002 (f.j. 9º).

El principio del domicilio o residencia habitual legitima un trato diferente de los sujetos pasivos a efectos tributarios, por lo que no es relevante que una empresa que recibe un trato diferenciado desde la norma fiscal se sitúe físicamente en el mismo ámbito de la norma fiscal o en localizaciones diferentes, ni tampoco es decisivo que el rendimiento gravado provenga de operaciones realizadas en uno u otro territorio. El hecho de que la actividad sujeta se desarrolle en Álava o en La Rioja es indiferente pues en cualquier caso la regulación fiscal puede resultar constitucional y legalmente legítima o no serlo.

Véanse la STSJPV de 30 de septiembre de 1999 (f.j. 6º), la STSJPV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 7º), la STSJPV de 21 de junio de 2002 (TSJPV-95) (f.j. 3º), la STSJPV de 28 de junio de 2002 (f.j. 12º), la STSJPV de 27 de febrero de 2004 (TSJPV-111) (f.j. 4º) y la STSJPV de 27 de febrero de 2004 (TSJPV-112) (f.j. 2º).

- La normativa foral puede en ocasiones incidir extramuros de la Comunidad, legítimamente, pues la privación de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldría necesariamente a privarlas, pura y simplemente, de toda capacidad de actuación.
Véanse la STSJPV de 26 de marzo de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 24 de julio

de 1998 (f.j. 1º), la STSJPV de 17 de mayo de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-76) (f.j. 5º), la STSJPV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 4º), la STSJPV de 3 de diciembre de 1999 (f.j. 2º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- El TEAC es incompetente para resolver recursos de alzada contra resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos Forales.
Véanse la RTEAC de 11 de noviembre de 1993 (cdo. 2º), la RTEAC de 4 de mayo de 1994 (cdo. 2º).
- La Diputación Foral, en la misma medida que los órganos recaudadores estatales, pueden embargar bienes en territorio común para el cobro de las deudas tributarias, y si lo consideran oportuno, pueden encomendar dicha labor al Ministerio de Economía y Hacienda, sin que suponga su incompetencia en caso contrario.
Véase la RTEAFB de 26 de abril de 2001 (f.j. 3º y 4º).

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: capacidad normativa de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos vascos y tributación de los no residentes en territorio español (consideraciones a propósito de la STC 96/2002)», *Quincena Fiscal*, 2002, núm. 11, págs. 9-33.
- BILBAO GARAY, JUAN MIGUEL, «Aplicación y efectos de la capacidad normativa del sistema de concierto en la Comunidad Autónoma Vasca», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 83-99.
- MORENO PORTELA, FRANCISCO JAVIER, «La capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco y la modificación del Concierto Económico», en AA.VV., *Foralismo, derechos históricos y democracia*, Fundación BBV, Bilbao, 1998, págs. 309-320.
- MORENO PORTELA, FRANCISCO JAVIER, «La capacidad normativa tributaria de los Territorios Históricos del País Vasco», *Ekonomiaz*, 1997, núm. 38, págs. 166-182.
- MORENO PORTELA, FRANCISCO JAVIER, «La utilización de la capacidad normativa por parte de los Territorios Históricos», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 101-104.

MUGURUZA ARRESE, JAVIER; ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Concierto Económico y la creación de un sistema fiscal propio de los Territorios Históricos vascos», *Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, 2003, núm. 1, págs. 31-41.

SERENA PUIG, JOSÉ MARÍA, «Reflexión sobre la capacidad normativa de las instituciones forales», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 113-117.

ZUBÍA, JOSÉ GUILLERMO, «Utilización de la capacidad normativa foral: características y valoración», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 61-67.

Artículo 1. Duración del Concierto Económico.

El presente Concierto Económico acordado entre el Estado y el País Vasco, conforme a lo dispuesto en su Estatuto de Autonomía, durará hasta el día 31 de diciembre del año 2001.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

CONCORDANCIAS

- Art. 41 y Disposición Transitoria Octava del Estatuto de Autonomía para el País Vasco.
- Art. 1º del Concierto Económico con la Provincia de Álava aprobado por RD 2948/1976, de 28 de noviembre, vigente al tiempo de aprobarse el presente. La fecha del 31 de diciembre del 2001 estaba prevista como fecha de expiración del Concierto con Álava, previsto para un plazo de 25 años.

BIBLIOGRAFÍA

PULIDO QUECEDO, MANUEL, «A vueltas con la prórroga del Concierto Vasco», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 2002, núm. 18, págs. 9-12.

RODRIGO RUIZ, MARCO ANTONIO, «Notas sobre el concierto económico de 2002 y sobre la prórroga del anterior concierto», *Nueva Fiscalidad*, 2003, núm. 8, págs. 72-119.

Artículo 2. Principios generales

Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

CONCORDANCIAS

- Artículos 2, 138.1, 156.1 y 158.2 de la Constitución española de 1978.
- Artículo 41.2, letras a y f, del Estatuto de Autonomía del País Vasco.
- Artículos 3 y 4 del Concierto Económico.
- Artículos 12, 13, 14, 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal.

ANTECEDENTES

Artículo 3. Principios generales.

Uno. El Sistema Tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- La autonomía de los Territorios Históricos está sometida a límites (solidaridad y coordinación con el Estado...), pero la acomodación a esos principios ha de lograrse a través de los mecanismos que señalan las leyes y no de forma unilateral e indirecta.
Véanse la STS de 28 de octubre de 1995 (f.j. 9º), la STS de 7 de abril de 1997 (f.j. 9º), la STSJPV de 21 de octubre de 1993 (f.j. 2º).
- El principio de solidaridad no está directamente concernido en la distorsión de la asignación de recursos y la deslocalización de empresas que los incentivos fiscales pueden generar.
Véanse la STSJPV de 30 de septiembre de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 28 de junio de 2002 (f.j. 10º).
No obstante, si bien la solidaridad no proscribe toda diferencia, impide notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras.
Véase la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 11º).
- El respeto del principio de solidaridad se debería lograr a través del Fondo de Compensación Interterritorial.
Véanse la STS de 28 de octubre de 1995 (f.j. 9º), la STS de 7 de abril de 1997 (f.j. 9º).
- Del principio de igualdad no se puede deducir sin matizaciones que a igual capacidad económica corresponde idéntico trato fiscal, pues si bien se debe respetar su núcleo esencial, la justificación del sistema tributario está en la solidaridad que, a diferencia de una indebida reducción a la mera igualdad formal, deja margen de discrecionalidad.
Véase la STSJPV de 17 de mayo de 1991 (f.j. 4º).
- El principio de igualdad no puede entenderse como un tratamiento legal e igual con abstracción de elementos diferenciados, ni como una monolítica uniformidad del ordenamiento que chocaría con la diversidad de competencias de las Comunidades Autónomas, y que en su virtud, puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del

territorio, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales.

Véanse la STS de 22 de enero de 2000 (f.j. 4º), la STS de 3 de mayo de 2001 (f.j. 4º), la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 10º), la STSJ PV de 10 de marzo de 1993 (f.j. 2º), la STSJ PV de 25 de enero de 1996 (f.j. 4º), la STSJ PV de 5 de junio de 1997 (f.j. 3º), la STSJ PV de 30 de septiembre de 1999 (f.j. 5º), la STSJ PV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 6º), la STSJ PV de 28 de junio de 2002 (f.j. 11º).

- La incorporación de un elemento restrictivo de acceso al beneficio fiscal (inversión superior a 2.500 millones de pesetas), cuya razón de ser no se justifica, de otro lado, en la propia disposición, comporta un factor de discriminación, no ya sólo para aquellas entidades que operen o realicen sus inversiones en activos fijos fuera del Territorio Foral, sino, incluso, para las que operando o invirtiendo en el mismo no alcancen, sin embargo, dicha cantidad, con infracción del principio de igualdad. Dichas medidas ninguna razón ofrecen en justificación del principio de proporcionalidad.

Véanse la STSJ PV de 29 de enero de 1999 (TSJPV-58) (f.j. 2º), la STSJ PV de 17 de mayo de 1999 (f.j. 5º y 6º).

- En una sentencia controvertida (seis votos a favor y seis en contra, decidido por el voto de calidad del Presidente) que se desvió de su objeto, contradice el principio de igualdad que en una parte del territorio, y para un sector o grupo de sujetos, se establezca un beneficio tributario sin una justificación plausible, como los que establecen las normas forales. Esta concepción del principio de igualdad es criticada en los votos particulares de la sentencia.

Véase, la STC 96/2002, de 25 de abril (f.j. 8º y 9º).

- La expresión «estructura general impositiva» no debe ser interpretada como sinónimo de idéntica estructura material o sustantiva de cada tributo en particular, que es un planteamiento que llevaría inexorablemente a la negación de una verdadera autonomía reguladora, sino que enlaza con una concepción de los Sistemas Tributarios Forales en que estos han de presentar en su conjunto, una fisonomía y configuración similares a la del Sistema Tributario Común, y ello supone coincidencia general en la clase de tributos establecidos y en la naturaleza mismos.

Véanse la STSJ PV de 12 de febrero de 1998 (TSJPV-49) (f.j. 6º), la STSJ PV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-67) (f.j. 2º), la STSJ PV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 3º).

- La afectación a la estructura general impositiva no es aplicable a cualquier divergencia normativa que surja en el contraste entre los subsistemas tributarios. Dicho principio impone que las características técnicas de los impuestos regulados en el País Vasco permitan su identificación, como tributos de la misma naturaleza, con los correlativos estatales que les sirven de referente a partir de una concertación de figuras impositivas ya preexistentes en el ámbito estatal.

Véanse la STSJ PV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-66) (f.j. 2º), la STSJ PV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-77) (f.j. 2º).

- Existe una amplísima facultad foral de articular tributos de «estructura particular» y diferente a la figura de referencia en la concertación, por lo que si no bastaría con el mero nominalismo identificador, no puede caerse tampoco en el extremo de suponer que tal principio conlleva una práctica asimilación cuantitativa y cualitativa de los elementos esenciales de los tributos, o a aceptar tan sólo los márgenes limitados de regulación característicos de la tributación local.

Véanse la STSJ PV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-66) (f.j. 2º), la STSJ PV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-77) (f.j. 2º).

- Para afectar a la estructura general impositiva, se debe tratar de un elemento que desnaturalice los impuestos a que se refiere o que suponga la pérdida de identidad de los mismos.

Véanse la STSJ PV de 25 de mayo de 1998 (f.j. 5º), la STSJ PV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-76) (f.j. 3º).

- El respeto a la estructura general impositiva del Estado ya comprende el de los principios rectores del deber fundamental de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución.

Véanse la STSJ PV de 30 de septiembre de 1999 (f.j. 6º), la STSJ PV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 6º).

- El establecimiento de una exención tributaria o de una deducción no hace entrar en conflicto la regulación del tributo con la estructura general impositiva de territorio común.

Véanse la STSJ PV de 10 de marzo de 1993 (f.j. 2º), la STSJ PV de 25 de enero de 1996 (f.j. 3º), la STSJ PV de 20 de marzo de 1996 (f.j. 3º), la STSJ PV de 12 de febrero de 1998 (TSJPV-49) (f.j. 6º), la STSJ PV de 25 de mayo de 1998 (f.j. 5º), la STSJ PV de 26 de septiembre de 2002 (f.j. 4º), la STSJ PV de 10 de abril de 2003 (f.j. 4º), la STSJ PV de 15 de diciembre de 2003 (f.j. 4º).

Tampoco la fijación de un método para evitar la doble imposición internacional distinto al establecido por el Estado, el establecimiento de un plazo de prescripción distinto o la omisión del gravamen único del territorio común en una actualización de balances.

Véanse la STSJ PV de 11 de mayo de 1998 (f.j. 4º), la STSJ PV de 21 de julio de 1998 (f.j. 2º), la STSJ PV de 30 de abril de 1999 (f.j. 2º) y la STSJ PV de 23 de diciembre de 2003 (TSJPV-105) (f.j. 2º).

- No parece posible entender incluido dentro de la denominada «estructura general impositiva» el régimen de reclamaciones contra los actos de gestión. Véanse la STS de 3 de abril de 1990 (f.j. 5º), la STS de 11 de abril de 1990 (f.j. 6º), la STS de 5 de octubre de 1990 (f.j. 6º).

- El sometimiento a retención nada tiene que ver con la estructura general impositiva pues ésta no se ve en absoluto alterada porque la retención exista o no ya que la retención funciona como una medida de control.
Véase la STSJ PV de 22 de enero de 1999 (f.j. 3º).
- El principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, por su abstracción y generalidad, cuenta con escaso potencial limitador material de la autonomía tributaria de los Territorios Históricos.
Véanse la STSJ PV de 11 de mayo de 1998 (f.j. 3º) y la STSJ PV de 25 de mayo de 1998 (f.j. 4º).
- No se contiene en la regla de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, un margen de decisión abierto al interprete para deducir en cada caso las concretas y puntuales coordinaciones normativas que se estimen de necesidad, sino que remite al contenido concreto de las reglas múltiples y variadas que se contienen principalmente en los artículos 2 y 3.
Véanse la STSJ PV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-66) (f.j. 3º), la STSJ PV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-77) (f.j. 3º).
- La competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico, está directamente confirmada por el principio de coordinación que presupone la diversidad y el contraste de las normas armonizadoras que exigen estricta igualdad.
Véanse la STSJ PV de 17 de mayo de 1991 (f.j. 3º), la STSJ PV de 21 de octubre de 1993 (f.j. 2º), la STSJ PV de 11 de mayo de 1994 (f.j. 3º), la STSJ PV de 16 de marzo de 1995 (f.j. 5º), la STSJ PV de 12 de abril de 1996 (f.j. 3º), la STSJ PV de 16 de enero de 1997 (f.j. 3º), la STSJ PV de 5 de junio de 1997 (f.j. 3º), la STSJ PV de 26 de marzo de 1998 (f.j. 2º), la STSJ PV de 24 de julio de 1998 (f.j. 1º), la STSJ PV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 4º), la STSJ PV de 3 de diciembre de 1999 (f.j. 2º).
- La autorización del Estado para la emisión de Deuda pública por las Diputaciones Forales cumple la función de coordinación con la Hacienda del Estado.
Véase la STS de 24 de noviembre de 1999 (f.j. 3º).
- Si se califica un mismo negocio de forma diferente por dos Administraciones y cada calificación atribuye la competencia para la exacción del IVA a una o a la otra, no existe descoordinación entre las Administraciones, puesto que sólo una de ellas es competente. En este caso, el contribuyente debe actuar de acuerdo con la calificación jurídica correcta si no quiere salir perjudicado.
Véanse la STS de 22 de abril de 2003 (f.j. 5º) y la STSJ PV de 27 de diciembre de 2004 (TSJPV-110) (f.j. 1º).
- La regulación de la actuación de la Inspección Tributaria, tanto de la Administración Central, como la perteneciente a la Hacienda Foral, está basada en el deber de colaboración entre ambas, por lo que podrán llevar a cabo actuaciones de obtención de información sobre sujetos que residan fuera

de su ámbito territorial.

Véanse la SAN de 2 de noviembre de 1994 (f.j. 6º), la SAN de 11 de julio de 1995 (f.j. 5º), la STSJPV de 16 de octubre de 1995 (f.j. 3º).

- Las normas forales que reproducen la normativa estatal pueden ser objeto de cuestión de inconstitucionalidad si les es imputable la infracción constitucional.

Véase la STC 225/2004, de 23 de diciembre (f.j. 2º).

- La Diputación Foral debe ejercer sus competencias en la debida armonía con la Administración Tributaria de territorio común y no con un aislamiento funcional, radicalmente contrario a los principios esenciales del Concierto Económico.

Véase la STS de 26 de septiembre de 2003 (f.j. 7º).

- La armonización fiscal interna por la que se regulen los elementos sustanciales de los distintos impuestos de manera uniforme, se realizará mediante Ley del Parlamento vasco.

Véanse la STC 76/1988, de 26 de abril (f.j. 12º).

Se establece un procedimiento de armonización por medio de informes, en su caso, del Órgano de Coordinación Tributaria, que suponen obligaciones formales o adjetivas de las Instituciones forales, pero no así un contenido predeterminado de sus disposiciones.

Véase la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-87) (f.j. 1º).

- La traslación del Derecho comunitario al Derecho interno no afecta a la distribución de competencias derivadas de la Constitución, por lo que en materia tributaria le corresponde a los Territorios Históricos dicha transposición.

Véanse la STC 96/2002, de 25 de abril (f.j. 10º), la STSJPV de 11 de mayo de 1994 (f.j. 2º y 3º).

- Para llevar a cabo la transposición del Derecho comunitario, los Territorios Históricos deben respetar las reglas de armonización del Concierto. Si se regula de manera distinta al Estado, se incumplen los principios de armonización y coordinación fiscal con el Estado.

Véase la STS de 4 de diciembre de 1999 (f.j. 6º y 7º).

En contra, la coordinación presupone la diversidad de regulaciones por lo que se podría regular de manera distinta al Estado.

Véanse la STSJPV de 11 de mayo de 1994 (f.j. 3º), la STSJPV de 26 de marzo de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 21 de julio de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 30 de abril de 1999 (f.j. 2º).

- El «fuero tributario» de los Territorios Históricos tiene que declinar y subordinarse a las normas reguladoras de la Comunidad Europea.

Véanse la STS de 12 de septiembre de 1996 (f.j. 3º), la STS de 13 de octubre de 1998 (f.j. 5º), la STS de 22 de octubre de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 12 de febrero de 1998 (TSJPV-49) (f.j. 8º).

La Norma Foral no puede vulnerar los principios contenidos en la Directiva Comunitaria.

Véase la STSJ PV de 26 de marzo de 1998 (f.j. 3º).

- Se está en presencia de un conflicto de derecho netamente interno y resoluble por el juego de las propias normas y principios constitucionales y de legalidad ordinaria, sin que quepa suscitar una cuestión como la de la definición de las «ayudas de Estado», que lo que pone en conflicto hipotético es a la normativa tributaria vasca con la igualdad de trato, la libre competencia y el derecho al libre establecimiento por parte de las empresas comunitarias, y no con los principios y derechos fundamentales que los ciudadanos españoles pueden oponer al contenido de tales regulaciones fiscales (aunque sean de contenido similar).

Véanse la STSJ PV de 30 de septiembre de 1999 (f.j. 2º), la STSJ PV de 28 de junio de 2002 (f.j. 8º).

- Varios incentivos fiscales se han calificado como «ayudas de Estado» por ser específicos al favorecer a determinadas empresas, pero no se ha cuestionado la competencia de los Territorios Históricos para adoptar medidas fiscales generales.

Véanse la STJCE de 11 de noviembre de 2004 (apdo. 3, 4 y 51), la STPICE de 6 de marzo de 2002 (TPICE-1) (apdo. 27, 41 y 50), la STPICE de 6 de marzo de 2002 (TPICE-3) (apdo. 147 y 160), la STPICE de 23 de octubre de 2002 (TPICE-4) (apdo. 57 y 69) y la STPICE de 23 de octubre de 2002 (TPICE-5) (apdo. 53).

En contra, la aplicación de normas fiscales a una región determinada (CAV) es un criterio de especificidad territorial que permitiría su calificación como «ayudas de Estado» y, por tanto, conllevaría su nulidad.

Véase la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 14º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- Varios incentivos fiscales se han calificado como «ayudas de Estado» por ser específicas al favorecer a determinadas empresas, pero no se ha cuestionado la competencia de los Territorios Históricos para adoptar medidas fiscales generales.

Véanse la DCE de 24 de febrero de 1999 (cdo. V.2.4), la DCE de 11 de julio de 2001 (DCE-7) (cdo. 66 y 84), la DCE de 11 de julio de 2001 (DCE-8) (cdo. 68), la DCE de 11 de julio de 2001 (DCE-9) (cdo. 66), la DCE de 11 de julio de 2001 (DCE-10) (cdo. 60), la DCE de 20 de diciembre de 2001 (DCE-11) (cdo. 65), la DCE de 20 de diciembre de 2001 (DCE-12) (cdo. 67), la DCE de 20 de diciembre de 2001 (DCE-13) (cdo. 69), la DCE de 22 de agosto de 2002 (cdo. 32).

Igualmente, respecto a las exportaciones de las acerías españolas en relación

con el Tratado CECA.

Véase la DCE de 31 de octubre de 2000 (cdo. 20 y 23).

- Los incentivos fiscales son contrarios al Derecho comunitario si no son aplicables a los no residentes en España que lo sean de la Unión Europea. Véase la DCE de 10 de mayo de 1993 (cdo. 4º).

BIBLIOGRAFÍA

- AIZEGA ZUBILLAGA, JOXE MARI, «Harmonizazio fiskala, estatuko laguntzak eta Daewoori emandako laguntzei buruzko Europar Batzordearen Erabakia», *Eleria*, 1999, núm. 4, págs. 53-63.
- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, «La coordinación de la actividad tributaria y financiera de la Hacienda vasca y la Hacienda del Estado en la nueva Ley 12/2002, de Concierto Económico», *Crónica Tributaria*, 2004, núm. 112, págs. 9-55.
- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, «La incidencia de los principios jurídicos del sistema concertado en distintos niveles institucionales: referencia a la problemática con la Unión Europea », *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 1999, núm. 254, págs. 933-1027.
- BILBAO GARAY, JUAN MIGUEL, «Encaje de la normativa tributaria del País Vasco en la legislación comunitaria a la luz de la Decisión de la Comisión de la CEE respecto a los incentivos fiscales a la inversión de 1988», *Zergak*, 1993, núm. 1, págs. 91-103.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico (I): principios generales y puntos de conexión en la imposición directa sobre las personas físicas», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 43-61.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto económico (I): principios generales y puntos de conexión en la imposición directa sobre las personas físicas», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. julio, págs. 11-27.
- ETXEBARRIA ETXEITA, IGNACIO JAVIER, «Las Leyes de armonización en la Constitución y en el ordenamiento de la CAPV. La ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1992, núm. 32, págs. 43-71.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «La libertad de establecimiento y la eficacia extraterritorial del régimen de Concierto o Convenio», *Quincena Fiscal*, 1995, núm. 16, págs. 5-8.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Las exigencias de la libertad de establecimiento y el régimen de Concierto», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 115-126.

- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Las exigencias de la libertad de establecimiento y el régimen de concierto», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. junio, págs. 11-17.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril de 2002 (I): extralimitación respecto al objeto del recurso y ruptura respecto de la doctrina anterior», *Quincena Fiscal*, 2002, núm. 10, págs. 5-9.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril de 2002 (II): ¿la necesidad de extender la normativa foral a las entidades domiciliadas en territorio común que operan en territorio foral a través de un establecimiento permanente?», *Quincena Fiscal*, 2002, núm. 11, págs. 5-8.
- FICHERA, FRANCO, «Aiuti fiscali e Paesi Baschi», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 269-295.
- GALLASTEGUI ZULAICA, MARÍA CARMEN, «La Unión Europea y las regiones: la importancia del Concierto Económico», *Notitia Vasconiae*, 2003, núm. 2, págs. 697-709.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, MANUEL, «Ayudas a la inversión en el País Vasco a la luz de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado (comentarios a dos sentencias del Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea, de 6 de marzo de 2002, dictadas en relación con determinadas ayudas a empresas situadas en el País Vasco)», *Revista de Información Fiscal*, 2003, núm. 55, págs. 85-120.
- GUEZURAGA UGALDE, ASIER, «Principio de armonización fiscal y límites de la competencia normativa de los Territorios Históricos Forales, el eterno debate: sentencia comentada STS 20 septiembre 2002», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2003, núm. 1, págs. 17-21.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «La Ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal de Euskadi», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1989, núm. 24, págs. 119-131.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, JUAN, «La interpretación de las Instituciones europeas», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 239-252.
- MARTÍNEZ BÁRBARA, GEMMA, «Del nuevo Concierto Económico y de sus normas generales», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 107-136.
- MARTÍNEZ BÁRBARA, GEMMA, «Del nuevo Concierto Económico y de sus normas generales», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. marzo, págs. 27-52.

- MUGURUZA ARRESE, JAVIER, «Los incentivos fiscales forales ante la Jurisdicción Comunitaria: qué ha pasado y qué podría llegar a pasar», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1999, núm. julio, págs. 7-12.
- OLMOS BARRIO, FERNANDO, «El Concierto Económico en el escenario europeo», en AA.VV., *Jornadas sobre la economía vasca hoy: Euskadi ante el futuro*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 1996, págs. 62-78.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO; RUBIO GUERRERO, JUAN JOSÉ, «Comentario a la decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993 relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco», *Actualidad Tributaria*, 1993, núm. 2, págs. 475-484.
- RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «Las Normas Forales de incentivos del año 1993 y la cuestión prejudicial interpuesta ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Zergak*, 1999, núm. 14, págs. 93-100.
- SAGGIO, «Conclusiones del Abogado General Sr. Saggio», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1999, núm. julio, págs. 187-194.
- URIOL EGIDO, CARMEN, «Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del TJCE: especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco», *Impuestos*, 2003, núm. 2, págs. 827-865.
- URREA CORRES, MARIOLA, «El ejercicio de la competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho Comunitario Europeo. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002 (asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00) Ramondín», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 2002, núm. 12, págs. 525-545.
- VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «Las decisiones de la Comisión Europea, su incidencia en el Concierto Económico y las soluciones adoptadas», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1995, núm. mar., págs. 37-40.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, *El sistema del Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao, 2000.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «La capacidad normativa de los Territorios Forales y los conflictos con el Estado y la Unión Europea», *Zergak*, 2000, núm. 16, págs. 71-84.

Artículo 3. Armonización fiscal

Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

- a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.
- b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.
- c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.
- d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.

CONCORDANCIAS

- Artículos 139.2 y 157.2 de la Constitución española de 1978.
- Artículo 2 y 42 del Concierto Económico
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

ANTECEDENTES

Artículo 4. Armonización fiscal.

Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

- a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.
- b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.
- c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.
- d) Utilizarán la misma clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios, profesionales, agrícolas, ganaderas y pesqueras que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 4. Armonización fiscal.

El Sistema Tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal:

(...)

Cuarta.

Uno. Se adoptará, respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos para el territorio común. A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que, en su caso, se creen en el Ministerio de Economía y Hacienda para el establecimiento de los mencionados criterios.

Dos. A efectos fiscales, se utilizará la misma clasificación de Actividades Económicas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas puedan llevar a cabo las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

(...)

(Redacción aprobada por la Ley 2/1990, de 8 de junio)

La Ley 2/1990, de 8 de junio, únicamente modificó la redacción de la Norma Cuarta. Esta redacción de la Norma Cuarta estuvo teóricamente vigente desde el 31-12-88, fecha de entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (BOE, núm. 313, de 30-12-88), reguladora de las Haciendas Locales. No obstante, la efectiva implantación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles se demoró hasta el 1 de enero de 1990.

Artículo 4. Armonización fiscal.

El Sistema Tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal:

Primera. Se aplicarán la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la presente Ley.

Segunda. No se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión.

Tercera. Se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común.

Cuarta: Se adoptarán, respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana, idéntica definición del hecho imponible y los mismos criterios valorativos de los bienes de tal naturaleza que los establecidos por el Estado. A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que se creen en el Ministerio de Hacienda para el establecimiento de dichos criterios. Asimismo, se utilizará, a efectos fiscales, la misma clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios y profesionales que en territorio común.

Quinta. Se aplicarán normas tributarias iguales a las del Estado, a las operaciones bancarias y de los mercados monetarios, así como a los demás medios de financiación de las empresas.

Sexta. Se someterán a igual tributación que en territorio común los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación, fusión y disolución de sociedades.

Séptima. No se concederán amnistías tributarias, cualquiera que sea su denominación, salvo que previamente se establezcan con carácter general mediante Ley votada en Cortes Generales.

Octava. No se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos.

Novena. Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios.

Diez. Se adoptarán los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en los Territorios Históricos las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.

Once. Las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Al dictar sus normas fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general.

Doce. La aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Respecto del primitivo texto de la Norma Sexta ha de hacerse notar que, aunque su redacción originaria nunca fue formalmente modificada, por virtud de las reformas introducidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre (BOE, núm. 301, de 17 de diciembre), de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, la transformación de sociedades dejó de estar sujeta, y se introdujeron como nuevas operaciones sujetas las aportaciones de socios para reponer pérdidas sociales y el traslado de la sede de dirección o del domicilio social al territorio español cuando concurren determinados requisitos, por lo que técnicamente aquel texto había quedado obsoleto bastante antes de su revisión.

JURISPRUDENCIA

- La autonomía normativa tributaria no es absoluta, sino que se encuentra constreñida por una serie de limitaciones, que se encuentran definidas tanto en la Constitución como, más específicamente, en los principios de armonización fiscal contenidos en la Ley del Concierto, y otras prescripciones

legales.

Véanse la STS de 22 de octubre de 1998 (f.j. 2º), la STS de 20 de noviembre de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 18 de mayo de 1994 (f.j. 2º).

Toda regulación tributaria foral debe quedar sujeta a los principios de armonización, aunque éstos no quedan concernidos por la inexistencia de un beneficio fiscal que no se ha regulado en un territorio foral, a diferencia de territorio común.

Véase la STSJPV de 27 de diciembre de 1996 (f.j. 3º).

- La norma de armonización del Concierto Económico tiene por objeto primero y primordial los ordenamientos tributarios, y no así las normas ejecutivas, delegadas o de desarrollo y las prácticas administrativas singulares que de las mismas se deriven.

Véase la STS de 14 de enero de 1999 (f.j. 2º).

- El Concierto Económico configura un ordenamiento tributario autónomo —y por tanto diferente al común—, si bien necesariamente armónico con él. Por tanto, los criterios armonizadores, establecidos en garantía de la unidad de mercado, no conllevan una intención uniformadora, sino que procuran precisamente la armonización de lo diverso.

Véanse la STSJPV de 6 de abril de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 17 de mayo de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-76) (f.j. 5º).

- Las reglas armonizadoras del Concierto indirectamente contribuyen a señalar o a hacer explícitas algunas de las facultades de los Territorios Históricos, a través de la técnica legislativa de indicar cuándo su ejercicio se entiende no armonizado con el sistema tributario común.

Véase la STSJPV de 16 de marzo de 1995 (f.j. 5º), la STSJPV de 24 de julio de 1998 (f.j. 1º).

- Así como en los tributos concertados de normativa foral igual o similar a la normativa común, el principio de armonización tiene un carácter prevalente y trascendental, en cambio en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones.

Véanse la STS de 12 de septiembre de 1996 (f.j. 3º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-76) (f.j. 5º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-77) (f.j. 2º).

- La LGT sólo es aplicable en el territorio foral en los aspectos señalados en el artículo 3 del Concierto Económico, pues en el territorio foral es de aplicación su propia Norma Foral General Tributaria.

Véase la STS de 15 de julio de 2003 (TS-79) (f.j. 4º).

- El Concierto no impone identidad mimética de regulación en el País Vasco y en territorio común de la totalidad de las materias recogidas en la Ley General Tributaria, sino sólo en cuanto a terminología y conceptos. Por consiguiente, los Territorios Históricos pueden regular los elementos de la deuda tributaria,

el plazo de prescripción, los pagos a cuenta, los recargos por declaración extemporánea o sanciones tributarias de forma diferente a la LGT. También pueden regular distintas condiciones de las licitaciones en subastas dentro del procedimiento de apremio. Igualmente, pueden regular los aplazamientos de las deudas tributarias de forma diferente a la regulación de territorio común o determinar un momento distinto para la finalización del procedimiento de inspección.

Véanse la STS de 30 de octubre de 1999 (f.j. 1º), la STS de 14 de diciembre de 1999 (f.j. 3º), la STS de 31 de enero de 2000 (f.j. 3º), la STSJPV de 21 de octubre de 1993 (f.j. 6º), la STSJPV de 13 de mayo de 1995 (f.j. 4º), la STSJPV de 18 de mayo de 1994 (f.j. 5º), la STSJPV de 16 de marzo de 1995 (f.j. 6º), la STSJPV de 20 de noviembre de 1995 (f.j. 4º), la STSJPV de 31 de diciembre de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 29 de enero de 1999 (TSJPV-59) (f.j. 2º), la STSJPV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 3º), la STSJPV de 14 de enero de 2000 (f.j. 3º), la STSJPV de 21 de junio de 2002 (TSJPV-95) (f.j. 2º), la STSJPV de 26 de septiembre de 2002 (f.j. 5º y 6º), la STSJPV de 15 de diciembre de 2003 (f.j. 6º), la STSJPV de 28 de noviembre de 2003 (f.j. 2º), la STSJPV de 23 de diciembre de 2003 (TSJPV-105) (f.j. 2º) y la STSJPV de 23 de diciembre de 2003 (TSJPV-106) (f.j. 3º).

Sin embargo, no pueden dictar providencias de embargo con anterioridad al vencimiento del plazo voluntario de ingreso porque contraría el sistema de recaudación general de la LGT.

Véanse la STS de 31 de enero de 2000 (f.j. 2º), la STSJPV de 13 de mayo de 1994 (f.j. 3º), la STSJPV de 20 de noviembre de 1995 (f.j. 3º).

- No debe confundirse el principio de equivalencia de estructuras impositivas, de significación más honda y materialmente relevante, con la simple armonización jurídica, terminológica y conceptual, que sobre la base de la Ley General Tributaria establece el artículo 3 del Concierto.

Véanse la STSJPV de 12 de febrero de 1998 (TSJPV-49) (f.j. 6º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-67) (f.j. 2º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-76) (f.j. 3º), la STSJPV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 3º).

- El interés de demora, por su finalidad y fundamento idénticos, debe ser uniforme en todo el Estado. Los Territorios Históricos no pueden modificarlo. Véanse la STS de 14 de diciembre de 1999 (f.j. 1º), la STS de 31 de enero de 2000 (f.j. 2º), la STSJPV de 13 de mayo de 1994 (f.j. 2º), la STSJPV de 18 de mayo de 1994 (f.j. 4º), la STSJPV de 16 de marzo de 1995 (f.j. 7º), la STSJPV de 20 de noviembre de 1995 (f.j. 2º), la STSJPV de 5 de julio de 1999 (f.j. 2º).
- La definición y conformación del hecho imponible no consiste solo en la determinación de los supuestos gravados y de los de no sujeción, sino también, en su caso, de los supuestos de exención y bonificación, sin perjuicio del texto de la LGT.

Véanse la STS de 20 de septiembre de 2002 (f.j. 3º), la STS de 1 de octubre de 2002 (f.j. 3º), la STS de 10 de octubre de 2002 (f.j. 1º), la STS de 28 de diciembre de 2002 (f.j. 3º), la STS de 27 de febrero de 2003 (f.j. 1º), la STS de 15 de marzo de 2003 (f.j. 2º) y la STS de 18 de junio de 2003 (f.j. 1º).

En contra: la STSJPV de 31 de enero de 1997 (TSJPV-41) (f.j. 2º), la STSJPV de 31 de enero de 1997 (TSJPV-42) (f.j. 3º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-65) (f.j. 2º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-69) (f.j. 2º), la STSJPV de 1 de junio de 1999 (f.j. 2º).

- Es dudoso que la reserva legal sobre bonificaciones de la LGT sea un principio general que se pueda entender incluido entre los conceptos a que se refiere el artículo 3 del Concierto Económico.

Véase la STSJPV de 4 de septiembre de 1995 (f.j. 4º).

- Las órdenes ministeriales interpretativas no son vinculantes en los territorios forales, puesto que el artículo 3 del Concierto Económico no las menciona. Véase la STS de 15 de julio de 2003 (TS-79) (f.j. 4º).

- El hecho de que en unos impuestos determinados una Norma Foral conceda bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en territorio común. La presión fiscal a considerar será la que afecta a todo un ejercicio y al conjunto de tributos.

Véanse la STS de 19 de julio de 1991 (f.j. 3º), la STSJPV de 12 de febrero de 1998 (TSJPV-49) (f.j. 5º), la STSJPV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 5º), la STSJPV de 21 de junio de 2002 (TSJPV-95) (f.j. 3º), la STSJPV de 26 de diciembre de 2003 (f.j. 2º), la STSJPV de 27 de febrero de 2004 (TSJPV-111) (f.j. 4º) y la STSJPV de 27 de febrero de 2004 (TSJPV-112) (f.j. 2º).

En contra, se vincula la presión efectiva global a la “equivalencia financiera”, es decir, a una contribución similar a las cargas generales del Estado por las comunidades forales y las de territorio común.

Véase la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 11º).

- El parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas que establece el principio de «presión fiscal efectiva global» no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos pasivos aislados en relación a un sólo tributo de los que integran el sistema.

Véanse la STSJPV de 6 de abril de 1999 (f.j. 2º), la STSJPV de 17 de mayo de 1999 (f.j. 3º), la STSJPV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 5º), la STSJPV de 21 de junio de 2002 (TSJPV-95) (f.j. 3º), la STSJPV de 26 de diciembre de 2003 (f.j. 2º), la STSJPV de 27 de febrero de 2004 (TSJPV-111) (f.j. 4º) y la STSJPV de 27 de febrero de 2004 (TSJPV-112) (f.j. 2º).

- La concesión de una bonificación superior a la estatal, puede ser compensada por la inexistencia de otras bonificaciones en éste o en otros impuestos, con una reducción o elevación de tipos incluso con una agravación de sanciones, y todo ello forma parte de la repercusión efectiva de los diversos gravámenes,

a efectos de apreciar la presión fiscal efectiva global.

Véanse la STS de 19 de julio de 1991 (f.j. 4º), la STSJ PV de 25 de enero de 1996 (f.j. 4º).

En contra de lo anterior, se afirma que la presión fiscal (concepto jurídico indeterminado) sólo será similar en todos los territorios con una total ausencia de progresividad de los impuestos directos —que implicaría incumplir el principio contenido en la Constitución—, por lo que el único dato fiable es atender a la estructura de la norma analizada.

Véase la STS de 22 de octubre de 1998 (f.j. 2º).

- La ilegalidad de unos incentivos fiscales forales declarada por la Comisión Europea pone de manifiesto que la presión tributaria efectiva global es inferior que en el Estado y que se menoscaba la competencia empresarial y el libre movimiento de capitales y mano de obra.

Véanse la STS de 7 de febrero de 1998 (f.j. 5º), la STS de 13 de octubre de 1998 (f.j. 6º), la STS de 22 de octubre de 1998 (f.j. 4º), la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 11º), la STSJ PV de 29 de enero de 1999 (TSJPV-58) (f.j. 3º).

La declaración de ilegalidad por la Comisión, respecto a otros incentivos fiscales de menor calado, demuestra la existencia de una auténtica discriminación de los incentivos analizados.

Véanse la STS de 22 de enero de 2000 (f.j. 5º), la STS de 3 de noviembre de 2004 (f.j. 3º), la STS de 17 de noviembre de 2004 (f.j. 3º) y la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 3º).

- Los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen por qué coincidir con los del resto de la Comunidad Autónoma o del Estado. Las incidencias diferentes que se produzcan en el mercado no son obstáculo para su legalidad, salvo que intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación o que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin perseguido, constitucionalmente lícito, sin que la unidad de mercado suponga uniformidad.

Véanse la STS de 5 de octubre de 2002 (f.j. 3º), la STSJ PV de 17 de mayo de 1991 (f.j. 3º), la STSJ PV de 11 de mayo de 1994 (f.j. 3º), la STSJ PV de 18 de mayo de 1994 (f.j. 3º), la STSJ PV de 16 de marzo de 1995 (f.j. 5º), la STSJ PV de 12 de abril de 1996 (f.j. 3º), la STSJ PV de 5 de junio de 1997 (f.j. 3º), la STSJ PV de 12 de febrero de 1998 (TSJPV-49) (f.j. 4º), la STSJ PV de 26 de marzo de 1998 (f.j. 2º), la STSJ PV de 21 de julio de 1998 (f.j. 3º), la STSJ PV de 24 de julio de 1998 (f.j. 1º), la STSJ PV de 29 de enero de 1999 (TSJPV-58) (f.j. 2º), la STSJ PV de 6 de abril de 1999 (f.j. 3º), la STSJ PV de 17 de mayo de 1999 (f.j. 4º), la STSJ PV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-66) (f.j. 5º), la STSJ PV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-67) (f.j. 3º), la STSJ PV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-68) (f.j. 3º), la STSJ PV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-70) (f.j. 3º), la STSJ PV de 12 de julio de 1999 (f.j. 3º), la

STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-76) (f.j. 5º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-77) (f.j. 4º), la STSJPV de 30 de septiembre de 1999 (f.j. 7º), la STSJPV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-79) (f.j. 3º), la STSJPV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 4º), la STSJPV de 3 de diciembre de 1999 (f.j. 2º y 4º), la STSJPV de 28 de junio de 2002 (f.j. 13º).

- Nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio, el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y contenido, de su indiscutible competencia, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisibile constricción de las potestades en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja del Estado.

Véanse la STSJPV de 17 de mayo de 1991 (f.j. 3º), la STSJPV de 21 de octubre de 1993 (f.j. 2º), la STSJPV de 18 de mayo de 1994 (f.j. 2º), la STSJPV de 16 de marzo de 1995 (f.j. 5º), la STSJPV de 12 de abril de 1996 (f.j. 3º), la STSJPV de 5 de junio de 1997 (f.j. 3º), la STSJPV de 26 de marzo de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-76) (f.j. 5º).

- La compatibilidad entre la unidad de mercado y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía debe buscarse en un equilibrio con las siguientes condiciones: la regulación se lleve a cabo dentro de su ámbito de competencia; esta regulación, en cuanto introduce un régimen diverso, resulte proporcionada al objeto legítimo que persigue; y que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles.

Véanse la STSJPV de 16 de marzo de 1995 (f.j. 5º), la STSJPV de 12 de abril de 1996 (f.j. 3º), la STSJPV de 5 de junio de 1997 (f.j. 3º), la STSJPV de 12 de febrero de 1998 (TSJPV-49) (f.j. 4º), la STSJPV de 26 de marzo de 1998 (f.j. 3º), la STSJPV de 21 de julio de 1998 (f.j. 3º), la STSJPV de 24 de julio de 1998 (f.j. 1º), la STSJPV de 29 de enero de 1999 (TSJPV-58) (f.j. 2º), la STSJPV de 6 de abril de 1999 (f.j. 3º), la STSJPV de 17 de mayo de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-66) (f.j. 5º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-67) (f.j. 3º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-68) (f.j. 3º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-70) (f.j. 3º), la STSJPV de 12 de julio de 1999 (f.j. 3º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-77) (f.j. 4º), la STSJPV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-79) (f.j. 3º), la STSJPV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 4º), la STSJPV de 3 de diciembre de 1999 (f.j. 2º y 4º).

- En una sentencia controvertida (seis votos a favor y seis en contra, decidido por el voto de calidad del Presidente) que se desvió de su objeto, el establecimiento de un beneficio fiscal en una parte concreta del territorio sin una justificación suficiente que lo legitime, como sucede con las normas forales, supone una quiebra de la unidad de mercado o del orden económico y vulnera la libre competencia empresarial al colocar a unos sujetos en una

clara situación de desventaja.

Véase la STC 96/2002, de 25 de abril (f.j. 12º).

- Para incidir en la libre competencia empresarial y en la quiebra de la unidad de mercado, debe tratarse de una falta de proporcionalidad y adecuación causal entre el fin perseguido y el incentivo establecido, por ejemplo, con drásticas reducciones de la carga impositiva u otras medidas llamativas en su entorno fiscal general.

Véanse la STSJPV de 24 de julio de 1998 (f.j. 3º), la STSJPV de 29 de enero de 1999 (TSJPV-58) (f.j. 2º), la STSJPV de 6 de abril de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 17 de mayo de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-67) (f.j. 3º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-76) (f.j. 5º), la STSJPV de 3 de diciembre de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 28 de junio de 2002 (f.j. 13º).

La desproporción y desajuste no deriva tanto del lugar concreto en que la inversión vaya a producirse, como en la excepción o quiebra del principio de generalidad, que no puede ser aplicado a fines no cualificados constitucionalmente por razones de justicia redistributiva o similares.

Véanse la STSJPV de 30 de septiembre de 1999 (f.j. 7º), la STSJPV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-80) (f.j. 6º), la STSJPV de 28 de junio de 2002 (f.j. 13º) y la STSJPV de 26 de diciembre de 2003 (f.j. 2º).

- No concurre una alteración en la posición jurídica fundamental de los sujetos, si no se afecta a la primaria obligación de contribuir, y se trata de un mayor estímulo normativo.

Véanse la STSJPV de 26 de septiembre de 2002 (f.j. 6º), la STSJPV de 15 de diciembre de 2003 (f.j. 6º).

- Una diferente regulación tributaria no altera la unidad de mercado ni la libre competencia.

Véase la STS de 3 de mayo de 2001 (f.j. 5º).

En la decisión de establecimiento de las empresas influyen factores de toda índole, no sólo los fiscales como la existencia de una diferencia de cinco puntos en cuanto al límite de las deducciones aplicables. No inciden en abstracto sobre el deber fundamental de contribuir ni sobre las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica.

Véanse la STSJPV de 21 de julio de 1998 (f.j. 3º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-67) (f.j. 3º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-76) (f.j. 5º), la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-77) (f.j. 4º) y la STSJPV de 26 de diciembre de 2003 (f.j. 2º).

Lo mismo se puede afirmar respecto al diferente plazo de prescripción.

Véase la STSJPV de 23 de diciembre de 2003 (TSJPV-105) (f.j. 2º).

- Las medidas tributarias autónomas no distorsionan la asignación de recursos o factores de producción si, por sí mismas, no influyen de algún modo en las decisiones u opciones de los agentes económicos sobre oferta y demanda de bienes y servicios, sea sobre la infrautilización o no de recursos y capacidades,

sobre la clase o cantidad de bienes a producir, sobre la inversión en métodos alternativos de producción, distribución de la oferta, etcétera.

Véanse la STSJPV de 6 de abril de 1999 (f.j. 3º), la STSJPV de 17 de mayo de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-68) (f.j. 3º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-70) (f.j. 3º), la STSJPV de 12 de julio de 1999 (f.j. 3º), la STSJPV de 7 de octubre de 1999 (TSJPV-79) (f.j. 3º).

- Si los incentivos fiscales en los impuestos personales se basan en el principio de territorialidad y afectan únicamente a residentes en el País Vasco, no se menoscaba la competencia empresarial ni el libre movimiento de capitales y mano de obra.
Véase la STS de 19 de julio de 1991 (f.j. 4º).
- El establecimiento de distintas reglas de valoración en el ITPAJD (salvo para operaciones societarias) no afecta a la competencia empresarial.
Véase la STS de 12 de septiembre de 1996 (f.j. 3º).
- La fijación o no de una retención no provoca un efecto discriminatorio para la libertad de circulación, porque se puede lograr un mismo grado de control tributario por otros medios.
Véase la STSJPV de 22 enero de 1999 (f.j. 4º).
- Los Territorios Históricos no pueden crear nuevas tarifas para actividades económicas que no estén en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.
Véanse la STS de 8 de marzo de 1997 (f.j. 2º), la STS de 14 de mayo de 1998 (f.j. 4º).
- Hay que descartar que cualquier diferencia que exista entre la normativa foral autónoma y la normativa común, que resulte más favorable para los sujetos pasivos forales, se considere sin más como un privilegio fiscal.
Véase la STS de 12 de septiembre de 1996 (f.j. 3º).
- Cuando se establece una exención no puede hablarse, sin más, de privilegios de carácter fiscal, que también están vedados al Estado porque serían anticonstitucionales, sino simplemente de una regulación general dentro del ámbito de competencia del Territorio Histórico.
Véanse la STSJPV de 17 de mayo de 1991 (f.j. 4º), la STSJPV de 18 de mayo de 1994 (f.j. 3º).
- La nota de generalidad de toda disposición excluye, por sí misma, la posibilidad de privilegios individuales, y los mecanismos institucionales —Fondo de Compensación Interterritorial y Cupo— la de privilegios económicos o sociales que supongan desequilibrios interterritoriales.
Véanse la STS de 30 de octubre de 1999 (f.j. 2º), la STS de 14 de diciembre de 1999 (f.j. 2º).
- La noción de privilegio no puede desligarse de la totalidad reguladora, y no de un simple conjunto de preceptos yuxtapuestos. Por tanto, se deben

contrastar las presiones fiscales efectivas, descartando que las facetas más generales de la ordenación de cada tributo (en tanto cubran los estándares de atención a la estructura general impositiva) puedan asimilarse a esporádicas o atípicas ayudas regionales.

Véanse la STSJ PV de 30 de septiembre de 1999 (f.j. 6º), la STSJ PV de 7 de octubre de 1999 (TSJ PV-80) (f.j. 6º), la STSJ PV de 28 de junio de 2002 (f.j. 12º).

- La norma prohibitiva de privilegios de carácter fiscal no sirve para comparar o confrontar los sistemas común y foral, sino que han de ser entendidas dentro de una lógica interior, en que los hipotéticos privilegiados lo sean algunos contribuyentes del País Vasco en relación con otros del mismo ámbito.
Véanse la STSJ PV de 14 de junio de 1996 (f.j. 3º), la STSJ PV de 27 de diciembre de 1996 (f.j. 3º), la STSJ PV de 16 de enero de 1997 (f.j. 3º).
- Hasta la Ley 38/1997, la posibilidad de condonar la deuda tributaria en territorio foral precisaba de una norma con rango de Ley votada en las Cortes Generales, no siendo equiparable una norma aprobada por el Pleno de las Juntas Generales.
Véase la STSJ PV de 31 de diciembre de 1998 (f.j. 3º).
- Es incuestionable la competencia del Territorio Histórico para actualizar balances de los activos fijos, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IRPF, sin que ello suponga menoscabo de la competencia estatal sobre legislación mercantil o contable.
Véanse la STS de 27 de diciembre de 1999 (f.j. 2º), la STS de 22 de enero de 2000 (f.j. 1º y 2º), la STS de 15 de julio de 2002 (f.j. 4º y 5º), la STS de 6 de febrero de 2003 (f.j. 4º), la STS de 29 de noviembre de 2004 (f.j. 4º), la STSJ PV de 21 de octubre de 1993 (f.j. 3º).
Sin embargo, no podían regular una actualización de balances de forma diferente al Estado por lo que afecta a los no residentes.
Véase la STSJ PV de 25 de mayo de 1998 (f.j. 1º).
- La actualización de balances de activos fijos no supone amnistía fiscal alguna, ni privilegio fiscal alguno.
Véanse la STS de 27 de diciembre de 1999 (f.j. 3º), la STS de 22 de enero de 2000 (f.j. 1º).
Sin embargo, la regularización de existencias es una modalidad de exteriorización de activos ocultos y supone un privilegio fiscal incompatible con el Concierto Económico (acrecentado si además se aplaza el pago de la deuda tributaria, sin intereses ni garantías).
Véase la STS de 27 de diciembre de 1999 (f.j. 4º).
- No parece que, a corto y medio plazo, pueda la actualización de balances de activos fijos implicar menoscabo de la competencia empresarial, porque su finalidad es mejorar la situación financiera de las empresas existentes.
Véanse la STS de 27 de diciembre de 1997 (f.j. 3º), la STS de 22 de enero de 2000 (f.j. 1º).

- Hasta la Ley 38/1997, la obligación de establecer las medidas fiscales de carácter excepcional o coyuntural que el Estado aplicaba en territorio común estaba ligada a acontecimientos o supuestos de hecho, sociales o económicos, de suyo excepcionales y fugazmente precederos, y no a categorías de sujetos, bienes o situaciones jurídicas constantes y permanentes.
Véanse la STSJPV de 14 de junio de 1996 (f.j. 3º), la STSJPV de 27 de diciembre de 1996 (f.j. 3º), la STSJPV de 16 de enero de 1997 (f.j. 3º), la STSJPV de 12 de febrero de 1998 (TSJPV-49) (f.j. 3º).

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV., *Los principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico*, Fundación BBV, Bilbao, 1997.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico (I): principios generales y puntos de conexión en la imposición directa sobre las personas físicas», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 43-61.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto económico (I): principios generales y puntos de conexión en la imposición directa sobre las personas físicas», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. julio, págs. 11-27.
- MARTÍNEZ BÁRBARA, GEMMA, «Del nuevo Concierto Económico y de sus normas generales», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 107-136.
- MARTÍNEZ BÁRBARA, GEMMA, «Del nuevo Concierto Económico y de sus normas generales», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. marzo, págs. 27-52.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «La presión fiscal efectiva (Análisis jurídico-económico)», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 169-177.

Artículo 4. Principio de colaboración

Uno. Las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria.

De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas instituciones.

Dos. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico.

Tres. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.

En particular, ambas Administraciones:

- a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.
- b) Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

CONCORDANCIAS

- Artículos 2, 62, 64 y 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 5. Principio de colaboración.

Uno. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.

En particular, ambas Administraciones:

a) Se facilitarán, a través de sus Centros de Proceso de Datos, toda la información que precisen.

A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria.

Anualmente se elaborará un Plan conjunto y coordinado de informática fiscal.

b) Los Servicios de Inspección prepararán planes de inspección conjunta sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, Entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Dos. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán al Ministerio de Economía y Hacienda, con la debida antelación a su entrada en vigor, las normas fiscales que dicten o sus proyectos respectivos.

De igual modo, el Ministerio de Economía y Hacienda practicará idéntica comunicación a dichas Instituciones.

Tres. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos Internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 5. Principio de colaboración.

Uno. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción. En particular, ambas Administraciones:

a) Se facilitarán, a través de sus Centros de Proceso de Datos, toda la información que precisen. A tal efecto se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.

b) Los Servicios de inspección prepararán planes de inspección conjunta sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Dos. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán al Ministerio de Hacienda, con la debida antelación a su entrada en vigor, las normas fiscales que dicten o sus proyectos respectivos. De igual modo, el Ministerio de Hacienda practicará idéntica comunicación a dichas Instituciones.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990)

Artículo 5. Principio de colaboración.

Uno. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción. En particular, ambas Administraciones:

a) Se facilitarán, a través de sus Centros de Proceso de Datos, toda la información que precisen. A tal efecto se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un Plan conjunto y coordinado de informática fiscal.

b) Los Servicios de Inspección prepararán planes de inspección conjunta sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sometidas a cifra relativa de negocios.

Dos. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán al Ministerio de Hacienda, con la debida antelación a su entrada en vigor, las normas fiscales que dicten o sus proyectos respectivos. De igual modo, el Ministerio de Hacienda practicará idéntica comunicación a dichas Instituciones.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- La regulación de la actuación de la Inspección Tributaria, tanto de la Administración Central, como la perteneciente a la Hacienda Foral, está basada en el deber de colaboración entre ambas, por lo que podrán llevar a cabo actuaciones de obtención de información sobre sujetos que residan fuera de su ámbito territorial.
Véanse la SAN de 2 de noviembre de 1994 (f.j. 6º), la SAN de 11 de julio de 1995 (f.j. 5º), la STSJPV de 16 de octubre de 1995 (f.j. 3º).
La Diputación Foral debe recabar la colaboración de la Administración Tributaria de territorio común para que ésta le facilite la información que precise, descargando así a las Entidades Gestoras de Anotaciones en cuenta de una carga inútil, dado que toda la información obra en el Banco de España y en el Ministerio de Hacienda.
Véase la STS de 26 de septiembre de 2003 (f.j. 7º).
- La coordinación y colaboración con el Estado prevista en el Concierto no es unidireccional.
Véase la STSJPV de 17 de mayo de 1991 (f.j. 8º).
- La Hacienda Foral puede solicitar el auxilio o cooperación de la Hacienda del Estado sin que quepa ningún reproche de incompetencia o de otro género de ilegalidad.
Véase la STSJPV de 29 de noviembre de 1996 (f.j. 1º).

Artículo 5. Competencias exclusivas del Estado

Constituirán competencias exclusivas del Estado las siguientes:

Primera. La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segunda. La alta inspección de la aplicación del presente Concierto Económico, a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación.

CONCORDANCIAS

- Artículo 41.2.b) del Estatuto de Autonomía del País Vasco.
La competencia exclusiva del Estado sobre los tributos que integran la Renta de Aduanas y los que se recaudan a través de los Monopolios Fiscales se recoge expresamente en el artículo 41.2.b) del Estatuto de Autonomía, aunque la desaparición de los monopolios fiscales ha vaciado de contenido a dicha referencia.
- Disposición transitoria octava del Estatuto de Autonomía del País Vasco.
La redacción del precepto incluye también entre las competencias exclusivas del Estado la imposición sobre alcoholes, respecto de la que únicamente se establece que «no se concertará» en el primer Concierto que se celebre con posterioridad a su aprobación. La exposición de motivos de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la CAPV, refiriéndose a la desaparición de los Monopolios Fiscales mediante los que se recaudaban los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y Tabaco, existentes al aprobarse el Concierto en 1981, dice: «... Se está pues, ante una segunda concertación circunscrita al ámbito específico de los Impuestos Especiales y articulada en el ámbito más amplio del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981. En este contexto de segunda concertación limitada y de plena integración de la potestad foral, resulta posible y necesario llevar a cabo, además, la concertación de la imposición especial sobre alcoholes...».
- Artículo 1 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 6. Competencias exclusivas del Estado.

Constituirán competencias exclusivas del Estado las siguientes:

Primera. La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos que actualmente se recaudan mediante monopolios fiscales, así como de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segunda. La regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o Entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español.

La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos a que se refiere el párrafo anterior corresponderá a la Diputación Foral competente conforme a lo previsto en el presente Concierto Económico.

En el ejercicio de las funciones a que se refiere el párrafo anterior, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deberán atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición, así como en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Tercera. La alta inspección de la aplicación del presente Concierto Económico, a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 6. Competencias exclusivas del Estado.

Constituirán competencias exclusivas del Estado las siguientes:

Primera. La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran la Renta de Aduanas, los que se recaudan actualmente a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes.

Segunda. La gestión, inspección, revisión y recaudación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español, con excepción de los supuestos contenidos en los artículos noveno, dos y trece del presente Concierto.

Tercera. La alta inspección de la aplicación del presente Concierto, a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 6. Competencias exclusivas del Estado.

Constituirán competencias exclusivas del Estado las siguientes:

Primera. La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran la Renta de Aduanas, los que se recaudan actualmente a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes.

Segunda. La gestión, inspección, revisión y recaudación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español, con excepción de los supuestos contenidos en los artículos noveno, dos, trece y dieciocho, primera, del presente Concierto.

Tercera. El régimen tributario de las asociaciones y uniones temporales de empresas y de las concentraciones de empresas, cuando superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetas a distinta legislación fiscal, sin perjuicio de que la distribución del beneficio de dichos agrupamientos de empresas se realice atendiendo al criterio de territorialidad y aplicando las mismas normas procedimentales que para la determinación de la cifra relativa.

Cuarta. El régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades, cuando éstos superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal, sin perjuicio de que la distribución del beneficio se realice atendiendo al criterio de importancia relativa del mismo en cada territorio y aplicando las mismas normas procedimentales que para la determinación de la cifra relativa.

Quinta. La alta inspección de la aplicación del presente Concierto, a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- A partir de la Ley 38/1997, los Territorios Históricos podían aplicar las normas forales a la tributación sobre la renta de no residentes, si éstos actuaban mediante establecimiento permanente y cumplían los mismos requisitos que los residentes para aplicarles la normativa foral, según el Concierto. La trasposición de dichos criterios a Normas Forales no vulnera el sistema de distribución de competencias.
Véanse la STSJPV de 26 de abril de 1999 (f.j. 2º) y la STSJPV de 25 de noviembre de 1999 (f.j. 4º).
Igualmente, la trasposición defectuosa, por exceso o por defecto, de los criterios del Concierto Económico supone su indebida aplicación y, por tanto, la nulidad de la normativa foral.
Véase la STSJPV de 26 de abril de 1999 (f.j. 3º y 4º).

- En contra del criterio anterior, a partir de la Ley 38/1997, la imposición sobre los no residentes quedaba fuera de la concertación y sólo se había procedido a la cesión de su gestión a las Diputaciones Forales (no ya a los Territorios Históricos). Es decir, que la exclusividad a favor del Estado privaba a los Territorios Históricos incluso de la facultad de adaptar a la normativa foral la disposición estatal, es decir, de foralizarla.
Véanse la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-85) (f.j. 3º), la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-86) (f.j. 2º), la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-88) (f.j. 4º).
Los Territorios Históricos no podían regular el régimen del retenedor no residente.
Véanse la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-87) (f.j. 1º), la STSJPV de 21 de enero de 2000 (f.j. 3º).
- A partir de la Ley 38/1997, la competencia normativa respecto a las entidades no residentes en territorio español recae en el Estado, configurándose para los territorios históricos una verdadera competencia tributaria de ejecución que no se limita a la mera gestión administrativa de tributos ajenos, sino que lo es por cuenta propia, al punto de que conduce en ocasiones a la eventual aplicación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades.
Véase la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-75) (f.j. 2º).
- A partir de la Ley 38/1997, los Territorios Históricos no tenían competencia para regular los tributos de los no residentes, aunque la regulación de régimen foral del IS haga envío a las especialidades tributarias que les hayan de ser aplicadas a los establecimientos permanentes residenciados en el País Vasco. Sin embargo, el IS no puede introducir de preceptos innovadores del régimen común que, o bien se refieran por indistinción a los no residentes sin establecimiento permanente (sobre los que ninguna competencia normativa propia asiste), o bien, aún respecto de los que emplean tal establecimiento, cuando no se justifiquen por la especialidad del régimen autónomo foral del IS, de forma tal que llevan a la creación de un régimen distinto que el común en fricción con la exclusividad del Estado (así ocurriría si se estableciese un tipo impositivo específico del 30% para los no residentes que operan mediante establecimiento permanente en territorio foral).
Véanse la STSJPV de 25 de noviembre de 1999 (f.j. 2º y 3º), la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-86) (f.j. 3º) y la STSJPV de 11 de febrero de 2000 (f.j. 3º).
- A partir de la Ley 38/1997, la competencia para la regulación del NIF de los no residentes le compete al Territorio Foral, por tratarse de una tributación concertada.
Véase la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-75) (f.j. 3º).
- La exclusividad del Estado para regular la tributación de los no residentes se limitaba a quienes no lo fueran según la normativa estatal, por lo que quedaban fuera los funcionarios en funciones diplomáticas o en organismos

internacionales.

Véanse la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-85) (f.j. 2º), la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-88) (f.j. 3º).

- En su redacción de 1981, el Concierto atribuía al Estado competencia exclusiva para regular el régimen tributario del beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstas superaban el ámbito del territorio del País Vasco o estaban sujetas a distinta legislación fiscal, por lo que los Territorios Históricos no podían regular ningún aspecto (tampoco los relativos a la gestión o recaudación).

Véanse la STS de 10 de julio de 1987 (f.j. 2º), la STS de 18 de septiembre de 1987 (f.j. 2º), la STS de 2 de noviembre de 1987 (f.j. 3º), la STS de 23 de enero de 1988 (f.j. 2º), la STS de 21 de mayo de 1988 (TS-6) (f.j. 1º, 2º y 4º), la STS de 21 de mayo de 1988 (TS-7) (f.j. 2º y 4º), la STS de 21 de mayo de 1988 (TS-8) (f.j. 1º), la STS de 27 de junio de 1988 (f.j. 2º), la STS de 17 de abril de 1989 (f.j. 2º), la STS de 13 de noviembre de 1989 (f.j. 2º), la STS de 20 de septiembre de 1991 (f.j. 2º), la STS de 16 de septiembre de 1993 (f.j. 2º), la STS de 6 de octubre de 1993 (f.j. 2º), la STS de 23 de noviembre de 1994 (TS-24) (f.j. 1º y 2º), la STS de 23 de noviembre de 1994 (TS-25) (f.j. 1º y 2º), la STS de 7 de diciembre de 1999 (f.j. 2º), la SATBilbao de 6 de noviembre de 1984 (cdo. 2º, 3º y 5º), la SATBilbao de 16 de noviembre de 1984 (cdo. 3º, 4º y 6º), la SAN de 18 de mayo de 1993 (f.j. 2º).

- En la redacción del Concierto de 1981, los Territorios Históricos no podían regular la actualización de balances cuando afectaba a los no residentes, porque la competencia exclusiva le correspondía al Estado.
Véase la STSJPV de 25 de mayo de 1998 (f.j. 1º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- Las salidas de bienes de áreas en régimen suspensivo del IVA, se asimilan a las importaciones, bajo competencia exclusiva del Estado.
Véase la RTEAC de 4 de junio de 2003 (f.j. 6º).

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV., «Competencia exclusiva del Estado para regular la tributación de no residentes, aun reconociéndose a las Diputaciones Forales vascas su gestión», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2000, núm. 1, págs. 1597 y ss.

ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: capacidad normativa de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos vascos y tributación de los no residentes en territorio español (consideraciones a propósito de la STC 96/2002)», *Quincena Fiscal*, 2002, núm. 11, págs. 9-33.

CAYERO, JOSÉ ANTONIO, «La alta inspección en el Concierto Económico», *Zergak*, 2001, núm. 19, págs. 77-96.

FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril de 2002 (I): extralimitación respecto al objeto del recurso y ruptura respecto de la doctrina anterior», *Quincena Fiscal*, 2002, núm. 10, págs. 5-9.

FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril de 2002 (II): ¿la necesidad de extender la normativa foral a las entidades domiciliadas en territorio común que operan en territorio foral a través de un establecimiento permanente?», *Quincena Fiscal*, 2002, núm. 11, págs. 5-8.

SECCIÓN 2.^a
Impuesto sobre la Renta de las Personas
Físicas

Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma.

Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.

CONCORDANCIAS

- Artículos 13, 24, 43 y 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 7. Normativa aplicable y puntos de conexión.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco. Conforme a la regla segunda del artículo 6º del presente Concierto Económico, los sujetos pasivos residentes en el extranjero tributarán por obligación real a la Diputación Foral competente por razón del territorio por las rentas obtenidas en dicho territorio.

Dos. A efectos de determinar la residencia habitual de una persona física en territorio vasco se estará a lo dispuesto en el artículo 36 del presente Concierto Económico.

Cuando los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable de acuerdo con las reglas de individualización del impuesto.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 7. Normativa aplicable y puntos de conexión.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma se exigirá por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco.

(...)

Tres. En el supuesto de que los miembros integrantes de una unidad familiar tuvieran domicilios o residencias distintas, se entenderá competente la Administración que corresponda a la residencia del marido, padre o, en su defecto, la madre.

Cuatro. Las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se regula en el artículo 39 de este Concierto.

Cinco. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario aplicable a las materias siguientes:

a) La regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas.

b) Los planes especiales y los coeficientes máximos y mínimos de amortización de los referidos activos.

c) La determinación y valoración de los signos, índices y módulos utilizados para la evaluación de los rendimientos sometidos a régimen de estimación objetiva singular, sin que su aplicación pueda suponer en conjunto una presión tributaria efectiva inferior a la existente en territorio de régimen común por este concepto.

d) La deducción por inversiones en activos fijos materiales por sujetos pasivos residentes en el País Vasco en cuanto se refieran a actividades empresariales con operaciones exclusivamente en dicho territorio, de modo idéntico a como se regule la referida deducción por inversiones en el Impuesto de Sociedades. A estos efectos se entenderá que una empresa individual residente en el País Vasco opera en territorio común cuando se dé alguna de las circunstancias previstas en la norma segunda del artículo 18 del presente Concierto.

e) Los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio. En uso de sus competencias de gestión, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán concretar las deducciones por donativos de específica aplicación al País Vasco, así como los gastos personales.

Seis. No obstante, las Diputaciones Forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto, aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Hasta la Ley 38/1997, la regulación del IRPF debía ser similar a la de territorio común, salvo algunos aspectos, recogidos en la redacción de 1981 del artículo 7.5 del Concierto.

Véanse la STSJPV de 26 de marzo de 1998 (f.j. 5º), la STSJPV de 27 de diciembre de 2000 (f.j. 2º), la STSJPV de 7 de noviembre de 2003 (f.j. 3º).

- Cuando las normas forales reproducen la normativa estatal, la infracción constitucional que pudiera imputarse a la norma foral ha de entenderse incluida en la norma estatal, por lo que es posible plantear una cuestión de inconstitucionalidad contra dicha norma foral.
Véase la STC 225/2004, de 23 de diciembre (f.j. 2º).
- La exclusividad del Estado para regular la tributación de los no residentes se limitaba a quienes no lo fueran según la normativa estatal, por lo que quedaban fuera los funcionarios en funciones diplomáticas o en organismos internacionales.
Véanse la STSJ PV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-85) (f.j. 2º), la STSJ PV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-88) (f.j. 3º).
- Hasta la Ley 38/1997, la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos no se podía separar de la establecida en el Impuesto sobre Sociedades, so pena de nulidad.
Véase la STSJ PV de 12 de febrero de 1998 (TSJPV-49) (f.j. 10º).
- Hasta la Ley 38/1997, los incentivos fiscales para fundaciones y asociaciones de utilidad pública no podían aplicarse a personas físicas sujetos pasivos del IRPF.
Véanse la STSJ PV de 5 de marzo de 1999 (f.j. 3º) y la STSJ PV de 27 de diciembre de 2000 (f.j. 2º).
- Hasta la Ley 38/1997, el impuesto debía aplicar las normas de territorio común y no podía equiparar la fiscalidad de las Entidades de Previsión Social Voluntaria con la de los Planes y Fondos de Pensiones, porque no lo había hecho el legislador estatal.
Véanse la STS de 27 de noviembre de 1999 (f.j. 9º), la STS de 24 de enero de 2000 (f.j. 5º), la STS de 15 de abril de 2002 (f.j. 5º).
En contra: la STSJ PV de 22 de abril de 1994 (TSJPV-14) (f.j. 3º), la STSJ PV de 9 de mayo de 1994 (f.j. 4º), la STSJ PV de 26 de enero de 1995 (f.j. 2º), la STSJ PV de 16 de marzo de 1995 (f.j. 4º).
Se matizaba, no obstante, que no podían equipararse las prestaciones de EPSVs en favor de los socios cooperativistas, por falta de analogía con las de la Seguridad Social.
Véase la STSJ PV de 9 de mayo de 1994 (f.j. 3º).
- Es incuestionable la competencia del Territorio Histórico para actualizar balances de los activos fijos, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IRPF, sin que ello suponga menoscabo de la competencia estatal sobre legislación mercantil o contable.
Véanse la STS de 27 de diciembre de 1999 (f.j. 2º), la STS de 22 de enero de 2000 (f.j. 1º y 2º), la STS de 15 de julio de 2002 (f.j. 4º y 5º), la STS de 29 de noviembre de 2004 (f.j. 4º), la STSJ PV de 21 de octubre de 1993 (f.j. 3º).
Sin embargo, no podían regular una actualización de balances de forma diferente al Estado por lo que afecta a los no residentes.
Véase la STSJ PV de 25 de mayo de 1998 (f.j. 1º).

BIBLIOGRAFÍA

- BOUSO HUERTA, JOSÉ LUIS, «Comentarios sobre la nueva concertación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 137-151.
- BOUSO HUERTA, JOSÉ LUIS, «Comentarios sobre la nueva concertación del IRPF e IP», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. agosto, págs. 47-59.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico (I): principios generales y puntos de conexión en la imposición directa sobre las personas físicas», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 43-61.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto económico (I): principios generales y puntos de conexión en la imposición directa sobre las personas físicas», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. julio, págs. 11-27.

Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

- a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.
En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.
- b) Los procedentes de pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas, Instituto Nacional de Empleo, Montepíos, Mutualidades, fondos de promoción de empleo, planes de pensiones, entidades de previsión social voluntaria así como las prestaciones pasivas de empresas y otras entidades, cuando el percceptor tenga su residencia habitual en el País Vasco.
- c) Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos, cuando la entidad pagadora tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del percceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales.

CONCORDANCIAS

- Artículos 14 a 17, 19, 43, 46 y 55 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 10. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.

Uno. Las retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán con arreglo a las siguientes normas:

Primera. Las retenciones en la fuente relativas a rendimientos de trabajo se exigirán de modo exclusivo por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los rendimientos procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco y los derivados de trabajos circunstanciales con duración inferior a seis meses, realizados en territorio común, siempre que sean abonados por empresas o Entidades que no operen en éste.

b) Las pensiones o haberes pasivos abonados por Entidades Locales del País Vasco y las que se satisfagan en el mismo por la Seguridad Social, Montepíos, Mutualidades, Empresas y demás Entidades que operen en dicho territorio.

c) Las retribuciones de cualquier naturaleza que perciban los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces en toda clase de Empresas, cuando el domicilio fiscal de la Entidad pagadora radique en el País Vasco.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de Entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio conforme a lo previsto en los artículos 19 y 20 para dicho Impuesto, aun cuando aquéllas gozaran de exención.

Segunda. Se exigirán por la Administración del Estado las siguientes retenciones:

a) Las relativas a las retribuciones que, con el carácter de activas o pasivas, perciban los funcionarios y empleados del Estado en el País Vasco y los funcionarios y los empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, de Organismos Estatales y Entidades Estatales Autónomas.

b) Las retenciones que correspondan a rendimientos del trabajo obtenidos en el País Vasco, derivados de trabajos circunstanciales con duración inferior a seis meses, siempre que sean abonados por Empresas y Entidades que no operen en aquél.

Dos. Los ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán por la Diputación Foral competente por razón del territorio o por la Administración del Estado de acuerdo con las normas establecidas en el número anterior.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 10. Retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo.

Las retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán con arreglo a las siguientes normas:

Primera. Las retenciones en la fuente relativas a rendimientos de trabajo se exigirán de modo exclusivo por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los rendimientos procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco y los derivados de trabajos circunstanciales con duración inferior a seis meses, realizados en territorio común, siempre que sean abonados por empresas o entidades que no operen en éste.

b) Las pensiones o haberes pasivos abonados por Entidades Locales del País Vasco y las que se satisfagan en el mismo por la Seguridad Social, Montepíos, Mutualidades, Empresas y demás Entidades que operen en dicho territorio.

c) Las retribuciones de cualquier naturaleza que perciban los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces en toda clase de Empresas, cuando el domicilio fiscal de la Entidad pagadora radique en el País Vasco. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de Entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio conforme a lo previsto en los artículos 19 y 20 para dicho Impuesto, aún cuando aquéllas gozaran de exención. Sin embargo, cuando se trate de Sociedades extranjeras que operen en España por medio de establecimiento permanente, la retención a que se refiere la presente norma será exaccionada en todo caso por el Estado.

Segunda. Se exigirán por la Administración del Estado las siguientes retenciones:

a) Las relativas a las atribuciones que, con el carácter de activas o pasivas, perciban los funcionarios y empleados del Estado en el País Vasco y los funcionarios y los empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, de Organismos estatales o Entidades estatales autónomas.

b) Las retenciones que correspondan a rendimientos del trabajo obtenidos en el País Vasco, derivados de trabajos circunstanciales con duración inferior a seis meses, siempre que sean abonados por empresas o entidades que no operen en aquél.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 10. Retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo.

Las retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán con arreglo a las siguientes normas:

Primera. Las retenciones en la fuente relativas a rendimientos de trabajo se exigirán de modo exclusivo por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los rendimientos procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco y los derivados de trabajos circunstanciales con duración inferior a seis meses, realizados en territorio común, siempre que sean abonados por empresas o entidades que no operen en éste.

b) Las pensiones o haberes pasivos abonados por Entidades Locales del País Vasco y las que se satisfagan en el mismo por la Seguridad Social, Montepíos, Mutualidades, empresas y demás Entidades que operen en dicho territorio.

c) Las retribuciones de cualquier naturaleza que perciban los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces en toda clase de Empresas, cuando el domicilio fiscal de la Entidad pagadora radique en el País Vasco. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de Entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, la retención corresponderá a ambas Administraciones, aplicando la cifra relativa de negocios para dicho Impuesto, aún cuando aquéllas gozaran de exención. Sin embargo, cuando se trate de Sociedades extranjeras que operen en España por medio de establecimiento permanente, la retención a que se refiere la presente norma será exaccionada en todo caso por el Estado.

Segunda. Se exigirán por la Administración del Estado las siguientes retenciones:

a) Las relativas a las atribuciones que, con el carácter de activas o pasivas, perciban los funcionarios y empleados del Estado en el País Vasco y los funcionarios y los empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, de Organismos estatales y Entidades estatales autónomas.

b) Las retenciones que correspondan a rendimientos del trabajo obtenidos en el País Vasco, derivados de trabajos circunstanciales con duración inferior a seis meses, siempre que sean abonados por empresas o entidades que no operen en aquél.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- A partir de la Ley 38/1997, los Territorios Históricos pueden establecer tipos de retención distintos a los de territorio común, sobre los rendimientos del trabajo.
Véanse la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-87) (f.j. 1º), la STSJPV de 21 de enero de 2000 (f.j. 3º).

- Las retenciones sobre los rendimientos del trabajo de miembros de las tripulaciones que trabajan en buques que realizan travesías internacionales, corresponden a la Diputación Foral si el pagador opera desde el País Vasco. Véanse la STS de 14 de noviembre de 1998 (f.j. 3º), la STSJPV de 27 de octubre de 1993 (f.j. 2º), la STSJPV de 9 de febrero de 1994 (f.j. 2º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- El ingreso de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo que corresponden a la Hacienda Foral se deben satisfacer a la Diputación Foral, siendo ineficaz el pago en otra Administración. Dicha obligación no puede quedar desvirtuada por los principios de coordinación, armonización y colaboración previstos en el Concierto.
Véase la RTEAFB de 30 de agosto de 1988 (TEAF-3) (cdo. 3º).

BIBLIOGRAFÍA

ESPAÑA GUZMÁN, J. LUIS, «Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo y Concierto Económico», *Zergak*, 2001, núm. 20, págs. 59-71.

Artículo 8. Pagos a cuenta por rendimientos de actividades económicas

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados de actividades económicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

En cualquier caso, se exigirán por la Administración del Estado o por las respectivas Diputaciones Forales cuando correspondan a rendimientos por ellas satisfechos.

En la exacción de estas retenciones e ingresos a cuenta, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Dos. Los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

CONCORDANCIAS

- Artículos 13, 17, 23 y 43 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 11. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de actividades profesionales, empresariales y por premios.

Uno. Las retenciones en la fuente correspondientes a rendimientos derivados de actividades profesionales se exigirán por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que la persona o Entidad obligada a retener esté domiciliada en territorio común o foral.

Dos. Las retenciones en la fuente correspondientes a rendimientos derivados de actividades agrícolas o ganaderas se exigirán por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que la persona o Entidad obligada a retener esté domiciliada en territorio común o foral.

(...)

Cuatro. Los ingresos a cuenta por rendimientos de actividades profesionales o empresariales o premios, en concepto de pago a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán por la Diputación Foral competente por razón del territorio o por la Administración del Estado de acuerdo con las normas establecidas en los números anteriores.

Cinco. En cualquier caso, las retenciones o los ingresos a cuenta especificados en los números anteriores de este artículo se exigirán por la Administración del Estado o por las respectivas Diputaciones Forales cuando correspondan a rendimientos por ellas satisfechos.

Seis. En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere este artículo, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 11. Retenciones en la fuente por rendimientos de actividades profesionales y artísticas.

Uno. Las retenciones en la fuente correspondientes a rendimientos derivados de actividades profesionales o artísticas se exigirán por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que la persona o entidad obligada a retener esté domiciliada en territorio común o foral. En cualquier caso, estas retenciones se exigirán por la Administración del Estado o por las respectivas Diputaciones Forales cuando correspondan a rendimientos por ellas satisfechos.

Dos. A estos efectos tendrán la consideración de rendimientos de actividades profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan, por parte del sujeto pasivo, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios.

En todo caso tendrán dicha consideración las siguientes actividades: expendedores de productos monopolizados, administradores de lotería, la propiedad intelectual o industrial cuando ésta pertenezca al autor, agentes libres o afectos de seguros, agentes comerciales, delegados del Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas y de los titulares de establecimientos de dicho Patronato y recaudadores de contribuciones y arbitrios.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Artículo 14. Pagos fraccionados.

Los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirán por la Administración que resulte competente, de acuerdo con las normas del artículo 7 anterior.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Por analogía con una sentencia sobre el Convenio navarro, la tributación por IRPF a un Territorio Histórico atrae también hacia el mismo órgano la obligación del contribuyente a satisfacer los pagos fraccionados relativos al mismo impuesto, dado su carácter accesorio respecto de la obligación principal.
Véase la STS de 15 de junio de 1993 (f.j. 2º).

Artículo 9. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente, de acuerdo con las siguientes normas:

Primera. Se exigirán por la Diputación Foral competente por razón del territorio las correspondientes a:

- a) Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares, cuando tales rendimientos sean satisfechos por entidades que tributen exclusivamente por el Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco.

Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales del País Vasco, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

- b) Intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos emitidos por la Comunidad Autónoma, Diputaciones Forales, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco, cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas. Los que correspondan a emisiones realizadas por el Estado, otras Comunidades Autónomas, Corporaciones de territorio común y demás Entes de sus Administraciones territoriales e institucionales, aun cuando se satisfagan en territorio vasco, serán exigidas por el Estado.
- c) Los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y entidades equiparadas a las mismas, así como de las efectuadas en cualquier otro establecimiento de crédito o institución financiera, cuando el perceptor del rendimiento tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.
- d) Los rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, cuando el beneficiario de los mismos o el

tomador del seguro en caso de rescate tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

- e) Las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, cuando el beneficiario de las mismas tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.
Cuando se trate de pensiones cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor y el pagador sea la Administración del Estado, la retención será exigida por ésta.
- f) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, cuando el sujeto pasivo no sea el autor y, en todo caso, los de la propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, cuando la persona o entidad que los satisfaga se halle domiciliada fiscalmente en el País Vasco.
- g) Los procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, cuando estén situados en territorio vasco.

Segunda. Cuando se trate de intereses de préstamos garantizados con hipoteca inmobiliaria, será competente para exigir la retención la Administración del territorio donde radiquen los bienes objeto de la garantía.

Quando los bienes hipotecados estuvieran situados en territorio común y vasco, corresponderá a ambas Administraciones exigir la retención, a cuyo fin se prorratearán los intereses proporcionalmente al valor de los bienes objeto de hipoteca, salvo en el supuesto de que hubiese especial asignación de garantía, en cuyo caso será esta cifra la que sirva de base para el prorrateo.

Tercera. Cuando se trate de intereses de préstamos garantizados con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, la retención se exigirá por la Administración del territorio donde la garantía se inscriba.

Cuarta. Cuando se trate de intereses de préstamos simples, del precio aplazado en la compraventa y otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, las retenciones se exigirán por la Administración del territorio donde se halle situado el establecimiento o tenga su residencia habitual o domicilio fiscal la entidad o persona obligada a retener.

Dos. En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere este artículo, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

CONCORDANCIAS

- Artículos 13, 15, 16, 43, 46 y 55 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 12. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario.

Uno. Las retenciones en la fuente relativas a rendimientos de capitales mobiliarios se exigirán por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente, de acuerdo con las siguientes normas:

Primera. Se exigirán por la Diputación Foral competente por razón de territorio las correspondientes a:

a) Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier Entidad, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares, cuando tales rendimientos sean satisfechos por Entidades que tributen exclusivamente en territorio vasco.

Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales del País Vasco, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en los artículos 19 y 20 de este Concierto Económico.

b) Intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos emitidos por la Comunidad Autónoma, las Diputaciones, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco, cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas y la condición del beneficiario. Los que correspondan a emisiones realizadas por el Estado, otras Comunidades Autónomas, Corporaciones de territorio común y demás Entes de sus Administraciones territoriales e institucionales, aun cuando se satisfagan en territorio vasco, serán exigidas por el Estado.

c) Los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas fiscalmente protegidas y Entidades equiparadas a las mismas, así como de las efectuadas en cualquier otro establecimiento de crédito o institución financiera, cuando tales operaciones se realicen en territorio vasco y se satisfagan por establecimientos situados en el mismo.

d) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando el sujeto pasivo no sea el autor y, en todo caso, los de la propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, cuando la persona o Entidad que los satisfaga se halle domiciliada fiscalmente en el País Vasco.

e) Las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, cuando el beneficiario de las mismas tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en territorio vasco.

Cuando se trate de pensiones cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor, será de aplicación lo establecido para pensiones y haberes pasivos a efectos de retenciones por rendimientos de trabajo. No obstante, cuando el pagador sea la Administración del Estado la retención será exigida por éste.

f) Los procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, cuando estén situados en territorio vasco.

Segunda. Cuando se trate de intereses de préstamos garantizados con hipoteca inmobiliaria, será competente para exigir la retención la Administración del territorio donde radiquen los bienes objeto de la garantía.

Cuando los bienes hipotecados estuvieran situados en territorio común y vasco, corresponderá a ambas Administraciones exigir la retención, a cuyo fin se prorratearán los intereses proporcionalmente al valor de los bienes objeto de hipoteca, salvo en el supuesto de que hubiese especial asignación de garantía, en cuyo caso será esta cifra la que sirva de base para el prorrateo.

Tercera. Cuando se trate de intereses de préstamos garantizados con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, la retención se exigirá por la Administración del territorio donde la garantía se inscriba.

Cuarta. Cuando se trate de intereses de préstamos simples, del precio aplazado en la compraventa y otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, la retención se exigirá por la Administración del territorio donde se halle situado el establecimiento o tenga su residencia habitual o domicilio fiscal la Entidad o persona obligada a retener.

Dos. Los ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario, en concepto de pago a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán por la Diputación Foral competente por razón del territorio o por la Administración del Estado de acuerdo con las normas establecidas en el número anterior.

Tres. En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere este artículo, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 12. Retenciones en la fuente por rendimientos del capital mobiliario.

Las retenciones en la fuente relativas a rendimientos de capitales mobiliarios se exigirán, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente, de acuerdo con las siguientes normas:

1. Se exigirán por la Diputación Foral competente por razón del territorio las correspondientes a:

a) Dividendos, participaciones en beneficios y demás rentas incluidas en los apartados a) y b) del artículo 17, dos de la Ley 44/1978, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares, cuando tales rendimientos sean satisfechos por Entidades que tributen exclusivamente en territorio vasco.

Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales del País Vasco, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en los artículos 19 y 20 de este Concierto. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la retención se exigirá únicamente por el Estado cuando los rendimientos que esta norma comprende sean satisfechos por la Banca oficial, Empresas concesionarias de Monopolios del Estado y Sociedades extranjeras, aunque realicen la operación en territorio vasco, sin perjuicio de que el importe de las retenciones que sean imputables al País Vasco se compensen a efectos del señalamiento del Cupo.

b) Intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos por la Comunidad Autónoma, las Diputaciones, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco, cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas y la condición del beneficiario. Los que correspondan a emisiones realizadas por el Estado, otras Comunidades Autónomas, Corporaciones de territorio común y demás Entes de sus Administraciones territoriales e institucionales, aún cuando se satisfagan en territorio vasco o sean de condición vasca los perceptores de dichas rentas, serán exigidas por el Estado. También se exigirán directamente por el Estado las retenciones que correspondan a intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares extranjeros.

c) Los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas fiscalmente protegidas y Entidades equiparadas a las mismas, así como de las efectuadas en cualquier otro establecimiento de crédito o Institución financiera, cuando tales operaciones se realicen en territorio vasco y se satisfagan por establecimientos situados en el mismo.

d) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando el sujeto pasivo no sea el autor y, en todo caso, los de la propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, cuando la persona o Entidad que los satisfaga se halle domiciliada fiscalmente en el País Vasco.

e) Las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, cuando el beneficiario de las mismas tenga su domicilio fiscal en territorio vasco. Cuando se trate de pensiones cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor, será de aplicación lo establecido para pensiones y haberes pasivos a efectos de retenciones por rendimiento de trabajo. No obstante, cuando el pagador sea la Administración del Estado la retención será exigida por éste.

f) Los procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, cuando estén situados en territorio vasco.

2. Cuando se trate de intereses de préstamos garantizados con hipoteca inmobiliaria, será competente para exigir la retención la Administración del territorio donde radiquen los bienes objeto de la garantía. Cuando los bienes hipotecados estuvieran situados en territorio común y concertado, corresponderá a ambas Administraciones exigir la retención, a cuyo fin se prorratearán los intereses proporcionalmente al valor de los bienes objeto de hipoteca, salvo en el supuesto de que hubiese especial asignación de garantía, en cuyo caso será esta cifra la que sirva de base para el prorrateo.

3. Cuando se trate de intereses de préstamos garantizados con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, la retención se exigirá por la Administración del territorio donde la garantía se inscriba.

4. Cuando se trate de intereses de préstamos simples, del precio aplazado en la compraventa y otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, la retención se exigirá por la Administración del territorio donde se halle situado el establecimiento o tenga su residencia habitual la entidad o persona obligada a retener.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 12. Retenciones en la fuente por rendimientos del capital mobiliario.

Las retenciones en la fuente relativas a rendimientos de capitales mobiliarios se exigirán, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente, de acuerdo con las siguientes normas:

1. Se exigirán por la Diputación Foral competente por razón del territorio las correspondientes a:

a) Dividendos, participaciones en beneficios y demás rentas incluidas en los apartados a) y b) del artículo diecisiete, dos, de la Ley 44/1978, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares cuando tales rendimientos sean satisfechos por Entidades que operen exclusivamente en territorio vasco. Cuando una Entidad operase en ambos territorios, común y vasco, tributará al Estado y a la Diputación Foral competente, atribuyéndose las retenciones a una y otra Administración en función de la cifra relativa de negocios señalada a efectos del Impuesto de Sociedades.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la retención se exigirá únicamente por el Estado cuando los rendimientos que esta norma comprende sean satisfechos por la Banca oficial, empresas concesionarias de monopolios del Estado y sociedades extranjeras, aunque realicen la operación en territorio vasco, sin perjuicio de que el importe de las retenciones que sean imputables al País Vasco se compensen a efectos del señalamiento del cupo.

b) Intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos por la Comunidad Autónoma, las Diputaciones, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco, cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas y la condición del beneficiario. Los que correspondan a emisiones realizadas por el Estado, otras Comunidades Autónomas, Corporaciones de territorio común y demás Entes de sus Administraciones territoriales e institucionales, aún cuando se satisfagan en territorio vasco o sean de condición vasca los perceptores de dichas rentas, serán exigidas por el Estado. También se exigirán directamente por el Estado las retenciones que correspondan a intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares extranjeros.

c) Los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas fiscalmente protegidas y Entidades equiparadas a las mismas, así como de las efectuadas en cualquier otro establecimiento de crédito o Institución financiera, cuando tales operaciones se realicen en territorio vasco y se satisfagan por establecimientos situados en el mismo.

d) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando el sujeto pasivo no sea el autor y, en todo caso, los de la propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, cuando la persona o Entidad que los satisfaga se halle domiciliada fiscalmente en el País Vasco.

e) Las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, cuando el beneficiario de las mismas tenga su domicilio fiscal en territorio vasco. Cuando se trate de pensiones cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor, será de aplicación lo establecido para pensiones y haberes pasivos a efectos de retenciones por rendimiento de trabajo. No obstante, cuando el pagador sea la Administración del Estado la retención será exigida por éste.

f) Los procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, cuando estén situados en territorio vasco.

2. Cuando se trate de intereses de préstamos garantizados con hipoteca inmobiliaria, será competente para exigir la retención la Administración del territorio donde radiquen los bienes objeto de la garantía. Cuando los bienes hipotecados estuvieran situados en territorio común y concertado, corresponderá a ambas Administraciones exigir la retención, a cuyo fin se prorratearán los intereses proporcionalmente al valor de los bienes objeto de hipoteca, salvo en el supuesto de que hubiese especial asignación de garantía, en cuyo caso será esta cifra la que sirva de base para el prorrateo.

3. Cuando se trate de intereses de préstamos garantizados con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, la retención se exigirá por la Administración del territorio donde la garantía se inscriba.

4. Cuando se trate de intereses de préstamos simples, del precio aplazado en la compraventa y otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, la retención se exigirá por la Administración del territorio donde se halle situado el establecimiento o tenga su residencia habitual la entidad o persona obligada a retener.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Si la deuda tributaria del IRPF le corresponde a la Diputación Foral, parece lógico que la retención a cuenta también le corresponda.
Véanse la STS de 22 de noviembre de 1999 (f.j. 2º), la STS de 25 de abril de 2000 (f.j. 2º) y la SAN de 28 de enero de 2003 (f.j. 6º).
- La aplicación de distintos tipos de retención sobre los rendimientos de capital mobiliario puede afectar de manera notable a los principios que rigen la armonización fiscal.
Véase la STSJPV de 22 de enero de 1999 (f.j. 3º).
- En su redacción originaria, la retención sobre rendimientos de capital mobiliario se practicaba en función de la situación del establecimiento obligado a retener. El establecimiento de hecho prevalecía sobre el domicilio fiscal o la sede social.
Véanse la STS de 22 de noviembre de 1999 (f.j. 2º), la STS de 25 de abril de 2000 (f.j. 2º), la STSJPV de 19 de octubre de 1993 (f.j. 3º), la STSJPV de 7 de abril de 1995 (f.j. 3º).
- No se puede excluir de retención los rendimientos de la Deuda Pública emitida por Entes ajenos al Tesoro Público, como es la Diputación Foral.
Véase la STS de 14 de enero de 1999 (f.j. 2º), la STSJPV de 21 de octubre de 1993 (f.j. 7º).

BIBLIOGRAFÍA

DIRECCIÓN GENERAL DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA, «Aplicación del Concierto Económico con el País Vasco a las retenciones del capital mobiliario en operaciones de seguro de prima única», *Impuestos*, 1991, núm. 2, págs. 354-359.

Artículo 10. Retenciones e ingresos a cuenta por determinadas ganancias patrimoniales

Uno. Las retenciones relativas a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el accionista o partícipe tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el pagador de los mismos tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en territorio común o vasco. En cualquier caso, se exigirán por la Administración del Estado o por las respectivas Diputaciones Forales cuando correspondan a premios por ellas satisfechos.

En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere este apartado, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

CONCORDANCIAS

- Artículos 13, 43 y 46 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 11. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de actividades profesionales, empresariales y por premios.

(...)

Tres. Las retenciones en la fuente correspondientes a premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, se exigirán por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el pagador de los mismos tenga su domicilio fiscal en territorio común o vasco.

Cuatro. Los ingresos a cuenta por rendimientos de actividades profesionales o empresariales o premios, en concepto de pago a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán por la Diputación Foral competente por razón del territorio o por la Administración del Estado de acuerdo con las normas establecidas en los números anteriores.

Cinco. En cualquier caso, las retenciones o los ingresos a cuenta especificados en los números anteriores de este artículo se exigirán por la Administración del Estado o por las respectivas Diputaciones Forales cuando correspondan a rendimientos por ellas satisfechos.

Seis. En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere este artículo, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 11. Otros pagos a cuenta

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta por cantidades abonadas a entidades y que, en virtud del régimen de imputación de rentas, deban imputarse a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el obligado a retener o ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

CONCORDANCIAS

- Artículos 13, 17, 43 y 46 del Concierto Económico.

JURISPRUDENCIA

- Los Territorios Históricos pueden establecer la retención sobre los rendimientos de capital inmobiliario con el alcance que tengan por conveniente.
Véase la STSJPV de 22 de enero de 1999 (f.j. 3º).

Artículo 12. Eficacia de los pagos a cuenta

A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichos pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado.

CONCORDANCIAS

- Artículos 17, 23, 46 y Disposición transitoria segunda del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 15. Eficacia de las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta de ambas Administraciones.

A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta que se le hayan practicado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichas retenciones, ingresos o pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 15. Eficacia de las retenciones de ambas Administraciones.

A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez las retenciones que se le hayan practicado en uno u otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichas retenciones se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra al percibo de la cantidad a que tuviera derecho.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Artículo 13. Entidades en régimen de imputación y atribución de rentas

Uno. A las entidades en régimen de imputación de rentas se les aplicarán las normas establecidas en la sección 3.^a de este capítulo. Para la exacción de las bases imputadas a sus socios, se tendrán en cuenta las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según el impuesto por el que tributen.

Dos. En los supuestos de atribución de rentas, la gestión e inspección de los entes sometidos a dicho régimen corresponderá a la Administración de su domicilio fiscal.

Para la exacción de la renta atribuida a sus socios, comuneros o partícipes, se aplicarán las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según el impuesto por el que tributen.

CONCORDANCIAS

- Artículos 6, 8, 9, 10, 11, 14 a 23, 43 y Disposición transitoria quinta del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 8. Entidades en régimen de imputación y atribución de rendimientos.

Uno. A las entidades en régimen de imputación de rendimientos se les aplicarán las normas establecidas en la Sección 4.^a de este Concierto.

Para la exacción de las bases imputadas a sus socios se tendrán en cuenta las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según que los mismos sean personas físicas o jurídicas.

Dos. En los supuestos de atribución de rentas o rendimientos, la gestión e inspección de los entes sometidos a dicho régimen corresponderá a la Administración de su domicilio fiscal.

Para la exacción de la renta atribuida a sus socios, comuneros o partícipes, se aplicarán las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según que aquellos sean personas físicas o jurídicas.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 8. Sociedades transparentes y otras entidades no sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Uno. En los regímenes de imputación de rendimientos y de transparencia fiscal, la competencia tributaria corresponderá a la Administración a la que cada socio, heredero, comunero o partícipe deba tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en atención al domicilio o residencia del sujeto pasivo o, en su caso, de la unidad familiar en la que esté integrado.

Dos. No obstante, tratándose de sociedades en régimen de transparencia fiscal, en todo caso, y de sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad jurídica que ejerzan actividades empresariales, profesionales o artísticas, a los exclusivos fines de determinar los rendimientos obtenidos por aquellas sociedades o derivados de las actividades indicadas y de fijar, en su caso, los beneficios fiscalmente imputables a cada socio o partícipe en su respectivo Impuesto sobre la Renta, conforme a lo dispuesto en el artículo doce, número cuatro, y en la Disposición adicional cuarta de la Ley 44/1978, la competencia quedará atribuida en la siguiente forma:

a) Corresponderá la fijación de tales rendimientos o beneficios fiscales a la Administración del Territorio en que la sociedad opere, o la actividad se ejerza, exclusivamente, según lo dispuesto en la norma segunda del artículo dieciocho de este Concierto, salvo que hubiere socios comuneros o partícipes que, tributando por Impuesto sobre la Renta a Administración distinta de la anterior, posean una participación en porcentaje superior al treinta por ciento sobre los resultados de esta sociedad o actividad.

b) Corresponderán las expresadas competencias a ambas Administraciones, en actuación inspectora conjunta, cuando concurra la circunstancia prevista en el inciso final del anterior párrafo y también siempre que la sociedad opere, o la actividad se ejerza en ambos territorios, común y vasco, conforme a lo prevenido en la norma segunda del artículo dieciocho antes referido.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

SECCIÓN 3.^a

Impuesto sobre Sociedades

Artículo 14. Normativa aplicable

Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.

Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere el apartado uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. En el supuesto de inicio de la actividad, se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en el primer ejercicio y si éste fuese inferior a un año, el volumen de operaciones será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. Hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones en este ejercicio, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad.

CONCORDANCIAS

- Artículos 7, 13, 16, 19 a 21, 43, 47 y 66, Disposición adicional sexta y transitoria primera del Concierto Económico

ANTECEDENTES

Artículo 17. Normativa aplicable.

Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para las Entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, con arreglo a los criterios que se señalan en el artículo siguiente, y un tributo concertado de normativa común en los demás casos.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las Entidades que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. Sin embargo, las Entidades que teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco realicen en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 18, 19 y 20 siguientes, quedarán sometidas a la normativa del Estado.

Tres. A los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de Entidades residentes en el extranjero les serán de aplicación las reglas contenidas en los apartados uno y dos anteriores.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 17. Normativa aplicable.

Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, con arreglo a los criterios que se señalan en el artículo siguiente y un tributo concertado de normativa común en los demás casos.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal.

Sin embargo, las entidades que teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco realicen en territorio de régimen común el setenta y cinco por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 18, 19 y 20 siguientes, quedarán sometidas a la normativa del Estado.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 17. Normativa aplicable.

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para aquellas sociedades que operen exclusivamente en Territorio vasco y un tributo concertado de normativa común en los demás casos.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma, siendo indiscutible la competencia del Territorio Histórico para establecer y regular su régimen jurídico. Por tanto, es difícil aceptar como punto de partida, la mera comparación de diferencias impositivas entre el régimen común y el foral, sin perjuicio, en todo caso, de la observancia de los criterios de armonización.
Véanse la STSJ PV de 12 de febrero de 1998 (TSJPV-49) (f.j. 2º), la STSJ PV de 3 de diciembre de 1999 (f.j. 3º).
En contra, se estima que la norma estatal es la norma básica de Derecho comunitario y si la norma foral se aparta de la estatal será calificada como “ayuda de Estado” y, en consecuencia, se anulará.
Véase la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 16º).
- Los Territorios Históricos pueden fijar un tipo de gravamen distinto el estatal. Véase la STSJ PV de 6 de abril de 1999 (f.j. 4º), la STSJ PV de 17 de mayo de 1999 (f.j. 4º).
En contra, véase la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 16º).
- Los Territorios Históricos pueden regular un tratamiento de la doble imposición internacional distinto al Estado, si lo permite el Derecho comunitario.
Véanse la STSJ PV de 21 de julio de 1998 (f.j. 2º), la STSJ PV de 30 de abril de 1999 (f.j. 2º).
- Los Territorios Históricos pueden establecer sus reglas de valoración en este impuesto.
Véase la STS de 12 de septiembre de 1996 (f.j. 3º).
En contra, véase la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 16º).
- A partir de la Ley 38/1997, se configura el Impuesto sobre Sociedades como una manifestación de poder compartido, pues si el contribuyente es un no residente, es decir, un sujeto por obligación real de contribuir, su regulación fiscal les está vedada a los sistemas tributarios forales, salvo que actúen mediante establecimiento permanente y cumplan ciertos requisitos.
Véase la STSJ PV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-75) (f.j. 2º).
- A partir de la Ley 38/1997, los Territorios Históricos no tenían competencia para regular los tributos de los no residentes, aunque la regulación de régimen foral del IS haga envío a las especialidades tributarias que les hayan de ser aplicadas a los establecimientos permanentes residenciados en el País Vasco. Sin embargo, el IS no puede introducir de preceptos innovadores del régimen común que, o bien se refieran por indistinción a los no residentes sin establecimiento permanente (sobre los que ninguna competencia normativa propia asiste), o bien, aún respecto de los que emplean tal establecimiento, cuando no se justifiquen por la especialidad del régimen autónomo foral del

IS, de forma tal que llevan a la creación de un régimen distinto que el común en fricción con la exclusividad del Estado (así ocurriría si se estableciese un tipo impositivo específico del 30% para los no residentes que operan mediante establecimiento permanente en territorio foral).

Véanse la STSJ PV de 25 de noviembre de 1999 (f.j. 2º y 3º), la STSJ PV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-86) (f.j. 3º) y la STSJ PV de 11 de febrero de 2000 (f.j. 3º).

- Es incuestionable la competencia del Territorio Histórico para actualizar balances de los activos fijos, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IRPF, sin que ello suponga menoscabo de la competencia estatal sobre legislación mercantil o contable.

Véanse la STS de 27 de diciembre de 1999 (f.j. 2º), la STS de 22 de enero de 2000 (f.j. 1º y 2º), la STS de 15 de julio de 2002 (f.j. 4º y 5º), la STS de 6 de febrero de 2003 (f.j. 4º), la STS de 29 de noviembre de 2004 (f.j. 4º), la STSJ PV de 21 de octubre de 1993 (f.j. 3º).

BIBLIOGRAFÍA

DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico (II): la imposición directa sobre las personas y entidades no residentes y sobre las sociedades», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 63-80.

DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico (II): la imposición directa sobre las personas y entidades no residentes y sobre las sociedades», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. marzo, págs. 11-26.

LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «Modificación del Concierto Económico en relación con la concertación del Impuesto sobre Sociedades», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1990, núm. 28, págs. 127-156.

PÉREZ-SIERRA ARECHABALA, IGNACIO, *El Impuesto sobre Sociedades en el Concierto Económico*, Tesis doctoral. Universidad del País Vasco, Bilbao, 2000.

VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «Una primera aproximación a la concertación del Impuesto sobre Sociedades contenida en el nuevo Concierto Económico», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 153-179.

VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «Una primera aproximación a la concertación del Impuesto sobre Sociedades contenida en el nuevo Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. diciembre, págs. 11-35.

Artículo 15. Exacción del Impuesto

Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 6 millones de euros.

Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 6 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

CONCORDANCIAS

- Artículos 7, 9, 13, 16, 18, 20, 22, 23, 43 y 66, Disposición adicional sexta y transitoria primera del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 18. Exacción del impuesto.

Uno. Corresponde a las Diputaciones Forales del País Vasco la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:

- a) Los que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 500 millones de pesetas.
- b) Los que operen exclusivamente en territorio vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 500 millones de pesetas, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

Dos. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 500 millones de pesetas, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19 y 20 siguientes.

(...)

Cuatro. A los efectos de lo dispuesto en los apartados anteriores, en el supuesto de inicio en el ejercicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 500 millones de pesetas, se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en dicho ejercicio.

Si el ejercicio de inicio de la actividad fuese inferior a un año, para el cómputo de la cifra anterior las operaciones realizadas se elevarán al año.

Hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio del inicio de la actividad.

Cinco. Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 18. Exacción del impuesto.

Uno. Corresponde a las Diputaciones Forales del País Vasco la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:

a) Los que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 300 millones de pesetas.

b) Los que operen exclusivamente en territorio vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 300 millones de pesetas, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

Dos. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 300 millones de pesetas, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19 y 20 siguientes.

Tres. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, tributarán exclusivamente a la Administración del Estado, aún cuando operen en territorio vasco la Banca oficial estatal, las Sociedades concesionarias de Monopolios del Estado y las Entidades extranjeras, sin perjuicio de que el importe de la cuota del Impuesto que sea imputable al País Vasco se compense a efectos del señalamiento del Cupo.

Cuatro. A los efectos de lo dispuesto en los números 1 y 2 anteriores, en el supuesto de inicio en el ejercicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 300 millones de pesetas se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en dicho ejercicio. Si el ejercicio de inicio de la actividad fuese inferior a un año, para el cómputo de la cifra anterior las operaciones realizadas se elevarán al año. Hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones a que se refiere el párrafo anterior, se tomará como tales a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad.

Cinco. Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 18.- Administración competente para la exacción del Impuesto.

La exacción del Impuesto sobre Sociedades se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Las sociedades que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales, y las que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Cuando una sociedad opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones con arreglo a la cifra relativa de negocios que se señale al efecto.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, la Banca Oficial Estatal, las sociedades concesionarias de monopolios del Estado y las entidades extranjeras tributarán exclusivamente a la Administración del Estado, aún cuando operasen en territorio vasco, sin perjuicio de que el importe de la cuota del impuesto que sea imputable al País Vasco se compense a efectos de señalamiento del Cupo.

Segunda. Se entenderá que una sociedad, cualquiera que sea la naturaleza de sus negocios o actividades, opera exclusivamente en territorio vasco o común cuando en uno u otro radique la totalidad de sus instalaciones. A estos efectos, tendrán la consideración de instalaciones las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, almacenes y tiendas; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a doce meses; agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de las sociedades, y minas, canteras, pozos de petróleo o de gas, explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. No tendrán la expresada consideración los agentes comerciales, viajeros y demás personas no empleadas en la Sociedad, o entidades jurídicas, en su caso, que se limiten a realizar las funciones propias de su condición sin disponer de facultades para contratar en nombre y por cuenta de la Sociedad comitente.

Tercera. Asimismo, se entenderá que una sociedad o entidad dedicada a negocios comerciales, de servicios o de ejecución de obras, opera en territorio vasco y común cuando las ventas, servicios o suministros que realice y las obras que ejecute en el otro territorio excedan del treinta y cinco por ciento, en conjunto, del total de dichas operaciones.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Artículo 16. Lugar de realización de las operaciones

Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

- a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.
- b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

2.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

3.º Las entregas de bienes inmuebles cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

B) Prestaciones de servicios:

1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúen desde dicho territorio.

2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

3.º Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 32 del presente Concerto Económico.

C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio vasco:

1.º Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales

no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.

2.º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

3.º Los arrendamientos de medios de transporte.

D) Las operaciones que, con arreglo a los criterios establecidos en este artículo, se consideren realizadas en el extranjero, se atribuirán a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.

E) Las entidades que no realicen las operaciones previstas en el párrafo segundo del apartado dos del artículo 14 tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco.

CONCORDANCIAS

- Artículos 7, 9, 13 a 15, 17, 18, 20, 22, 23, 32 y 43 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 19. Operaciones en uno y otro territorio.

A los efectos de lo previsto en el artículo anterior se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 20, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 20. Lugar de realización de las operaciones.

Se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes.

1º. Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio vasco.

Cuando el mismo sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en territorio vasco y común, si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en el País Vasco.

2º. Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

3º. Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

4º. Las demás entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

5º. Las entregas de bienes inmuebles, incluidos los derechos reales sobre los mismos, cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

B) Prestaciones de servicios:

1º. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2º. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

3º. Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 31 del presente Concierto Económico.

C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que a continuación se especifican cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio vasco:

1º. Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.

2º. Los servicios de transporte, incluso de mudanza, remolque y grúa.

3º. Los arrendamientos de medios de transporte.

D) Las operaciones que con arreglo a los criterios establecidos en este artículo se consideren realizadas en el extranjero se atribuirán, en su caso, a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.

E) Las Entidades que no realicen las operaciones previstas en el artículo 19 tributarán a las Diputaciones Forales del País Vasco cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 20. Lugar de realización de las operaciones.

Se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes.

1.º Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio vasco. Cuando el mismo sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en territorio vasco y común, si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en el País Vasco.

2.º Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. Correlativamente no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

3.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

4.º Las demás entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

5.º Las entregas de bienes inmuebles, incluidos los derechos reales sobre los mismos, cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

B) Prestaciones de servicios:

1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles cuando dichos bienes no radiquen en territorio vasco.

C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que a continuación se especifican cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio vasco:

1.º Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca, de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.

2.º Los servicios de transporte, incluso de mudanza, remolque y grúa.

3.º Los arrendamientos de medios de transporte.

D) Las operaciones que con arreglo a los criterios establecidos en este artículo se consideren realizadas en el extranjero se atribuirán, en su caso, a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.

E) Las Entidades que no realicen las operaciones previstas en el artículo 19 tributarán a las Diputaciones Forales del País Vasco cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Los artículos 19 a 23 establecen el sistema de tributación del Impuesto sobre Sociedades en proporción al «volumen de operaciones», introducido por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, por la que se modifica parcialmente el Concierto Económico, de aplicación para los devengos producidos hasta el 31 de diciembre de 1990, en sustitución del anterior régimen de «cifra relativa de negocios».

Artículo 19. Determinación de la cifra relativa de negocios.

Para determinar la cifra relativa de negocios se procederá en la forma siguiente, según los tipos de sociedades que se señalan:

Uno. En las empresas fabriles e industriales se asignará una cifra de negocios del sesenta y cinco por ciento a la fabricación, distribuyéndose la misma en proporción al valor contable de las instalaciones e inmovilizaciones fabriles que posean en cada territorio. El treinta y cinco por ciento restante se repartirá entre las ventas, proporcionalmente a las efectuadas en territorio común y vasco. Las exportaciones al extranjero se imputarán al territorio donde radique la fábrica, y si la sociedad dispusiere de instalaciones e inmovilizaciones fabriles en ambos territorios, se fijará la cifra relativa de las exportaciones en proporción a los valores contables de tales instalaciones e inmovilizaciones existentes en uno y otro territorio que hubiesen intervenido en el proceso de fabricación de los productos exportados. Las explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas serán consideradas, a estos efectos, como industriales.

Dos. En las empresas comerciales, de servicios, de instalación, montaje, construcción o ejecución de obras y demás no especificadas en otros apartados de este artículo, se atribuirá una cifra de negocios del treinta y cinco por ciento al territorio en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, repartiéndose el restante sesenta y cinco por ciento en proporción a las ventas, ingresos o volumen de obras efectuadas en uno y otro territorio. Las exportaciones se imputarán al territorio donde radique dicha gestión y dirección.

Tres. En las empresas de producción y distribución de energía eléctrica, se atribuirá una cifra de negocios del veinticinco por ciento al territorio en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; del cuarenta por ciento en función del valor de las instalaciones en cada territorio y del treinta y cinco por ciento restante en proporción a las ventas o ingresos.

Cuatro. En las Entidades bancarias, Cajas de Ahorro, Cooperativas de crédito, Entidades de financiación, Empresas de arrendamiento financiero y demás Entidades e Instituciones de carácter financiero o crediticio, la cifra relativa se asignará en proporción al importe del promedio de las operaciones activas y pasivas que realicen en cada territorio, común o vasco. A estos efectos se computarán los saldos medios en el trienio, determinados año por año, de las siguientes cuentas de pasivo: Cuentas corrientes a la vista, cuentas de ahorro, imposiciones a plazo, efectos y demás obligaciones a pagar, acreedores en moneda extranjera y otras operaciones con clientes. Igualmente se computarán los saldos medios del último trienio, determinados año por año, de las cuentas de inversión crediticia en forma de efectos comerciales y financieros, créditos o préstamos y otras operaciones con clientes, tanto en pesetas como en moneda extranjera.

Cinco. En las entidades a que se refiere el presente número se imputará una cifra de negocios del treinta y cinco por ciento al territorio donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y el porcentaje restante se distribuirá con arreglo a los siguientes criterios:

A) Sociedades y Mutuas de Seguros, Entidades de capitalización y similares: Proporcionalmente al importe de las primas recaudadas en cada territorio, en función del domicilio del asegurado, cuando se trate de seguros de personas, embarcaciones, vehículos y aeronaves, y atendiendo al territorio de radicación de los bienes, en el caso de los restantes seguros de cosas.

B) Sociedades y fondos de inversión mobiliaria:

a) Sociedades de inversión mobiliaria y sociedades de cartera cuyas acciones sean nominativas, y fondos de inversión mobiliaria: En proporción al número de acciones o participaciones atribuibles, en la fecha del devengo del impuesto, a uno u otro territorio, en razón del domicilio fiscal de los accionistas o partícipes.

b) Sociedades de inversión mobiliaria cuyas acciones sean al portador: En proporción a los volúmenes de contratación de títulos que las mismas hubiesen efectuado en las Bolsas y Bolsines oficiales de uno u otro territorio.

c) Sociedades de garantía recíproca: En proporción a los saldos medios del último trienio, determinados año por año, de los riesgos vivos que resulten imputables a uno u otro territorio en función del domicilio fiscal de los socios garantizados por aquéllas.

Seis. En las empresas pesqueras la cifra de negocios se asignará en función de los siguientes porcentajes: Un veinte por ciento al territorio en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; un cuarenta por ciento, de acuerdo con el volumen de operaciones que corresponda a los desembarcos de capturas en cada uno de los territorios y el restante cuarenta por ciento, según el valor contable de los buques que estén matriculados en cada territorio. Las exportaciones se imputarán al territorio en que radiquen la gestión y dirección antes indicadas.

Siete. En las entidades de navegación marítima y aérea se determinará la cifra relativa de negocios con arreglo a los mismos criterios y porcentajes aplicables a las empresas pesqueras, sustituyendo la referencia a desembarcos de las capturas por la de pasajes, fletes y arrendamientos.

Ocho. En las empresas explotadoras de vías de peaje, la cifra relativa de negocios se fijará atendiendo exclusivamente al volumen de facturación que corresponda a los tramos de vías radicantes en cada territorio.

Nueve. En el supuesto de que se trate de establecer la cifra correspondiente a sociedades que realicen dos o más actividades comprendidas en diferentes grupos de los apartados precedentes, se determinará previamente el porcentaje que corresponda a cada actividad en proporción al volumen total de operaciones, procediéndose respecto de cada una de ellas a fijar la cifra relativa conforme a las normas establecidas al efecto.

Artículo 20. Procedimiento para la asignación de la cifra relativa.

La asignación de la cifra relativa de negocios correspondiente a cada sociedad, se llevará a cabo conforme al siguiente procedimiento:

Uno. Se fijará en virtud de acuerdo entre el Órgano competente de la Comunidad Autónoma, integrado por un representante del Gobierno Vasco y uno por cada una de las Diputaciones Forales, que en lo sucesivo se denominará Órgano de Relación, y la Delegación de Hacienda Especial en el País Vasco, previo expediente que se instruirá trienalmente para cada empresa.

Dos. Instruidos los respectivos expedientes por la Delegación de Hacienda o el Órgano de Relación, en los que se harán constar los resultados de los informes técnicos emitidos, se formulará la correspondiente propuesta de cifra relativa, dando traslado a la otra Administración, en forma resumida, de los antecedentes y dictámenes que se hayan tenido en cuenta para efectuar la misma. Dicha propuesta podrá ser aceptada por la autoridad que la reciba, circunstancia que pondrá en conocimiento de aquella que la formula en plazo no superior a treinta días, en cuyo caso la cifra acordada será la que rija en el trienio para la empresa de que se trate.

Tres. En el supuesto de que la propuesta cursada no sea aceptada en sus propios términos por el Órgano de Relación o por la Delegación de Hacienda, la receptora vendrá obligada a formular la correspondiente contrapropuesta en el plazo de dos meses, con expresión somera y concreta de los antecedentes y dictámenes de la cifra relativa de negocios que, a su juicio, deba fijarse. Si la indicada contrapropuesta fuese aceptada en su integridad, se comunicará tal circunstancia al Organismo que la hubiese efectuado. En caso contrario, y por conducto de la Delegación de Hacienda Especial, se elevarán, en plazo de quince días, todas las actuaciones a la Junta Arbitral, pudiendo quien haya formulado la contrapropuesta dirigirse a la expresada Junta, exponiendo los hechos y fundamentos que estime pertinentes en apoyo de la misma, lo que realizará en plazo no superior a un mes desde la fecha en que se originó la discrepancia.

Artículo 21. Vigencia de la cifra relativa asignada.

La cifra relativa de negocios regirá durante un trienio, salvo en caso de revisión por iniciativa de la Administración del Estado o a solicitud del Órgano de Relación o de la sociedad interesada, cuando la variación de la cifra correspondiente exceda del veinticinco por ciento o cuando así lo acuerden ambas Administraciones en atención a la naturaleza de la actividad desarrollada por la empresa o al volumen de operaciones realizado por ésta.

Artículo 23. Infracciones tributarias en materia de cifra relativa.

El incumplimiento de la obligación de ingreso, en cualquiera de las dos Administraciones, de la deuda tributaria por Impuesto sobre Sociedades que a la misma correspondiere por cifra relativa, ya sea por retenciones a cuenta o por cuota diferencial, será sancionado, en la forma y cuantía legalmente procedentes, por la Administración que hubiere resultado perjudicada, sin que constituya excusa alguna para el sujeto pasivo el hecho de haber verificado el ingreso de aquella cuota a la otra Administración.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Artículo 17. Pagos a cuenta del Impuesto

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades corresponderán a una u otra Administración, conforme a los criterios establecidos a tal efecto en el presente Concierto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 12 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración.

Dos. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones ingresarán el pago fraccionado del impuesto en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación del Impuesto.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la sección 2.^a del capítulo III del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

- a) Fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores.
- b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

Tres. El pago fraccionado efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la parte de la cuota que corresponda a ésta.

CONCORDANCIAS

- Artículos 7, 8, 11, 12, 13, 16, 23, 46, 47, 64, 66 y Disposición transitoria segunda del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

<p style="text-align: center;">Artículo 23. Pago a cuenta del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.</p>

<p>Uno. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones ingresarán en las mismas el pago a cuenta del Impuesto cuando aquél sea exigible, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante los períodos impositivos que en cada caso procedan.</p>
--

<p>Dos. El pago a cuenta efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la parte de la cuota que le corresponda.</p>

Artículo 24. Retenciones en la fuente e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Serán de aplicación a las retenciones en la fuente e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades los criterios establecidos a tal efecto en el presente Concierto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 25. Retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Será de aplicación a las retenciones en la fuente en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, lo establecido a tal efecto en el presente Concierto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Los Territorios Históricos pueden establecer la retención sobre los rendimientos de capital inmobiliario con el alcance que tengan por conveniente.
Véase la STSJPV de 22 de enero de 1999 (f.j. 3º).
- En su redacción de 1981, la retención del Impuesto sobre Sociedades debía realizarse en la Administración del territorio donde tuviera su residencia habitual la entidad obligada a retener.
Véase la SAN de 31 de enero de 1995 (f.j. 6º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- Las retenciones practicadas a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, cuando la entidad interesada tenga su domicilio fiscal o residencia habitual en territorio sujeto al Concierto Económico, se exigirán por la Administración tributaria del País Vasco, siendo, en consecuencia, los órganos competentes de dicha Administración a quienes corresponde el conocimiento de la impugnación de la misma.
Véase la RTEAC de 31 de mayo de 1995 (cdo. 3º).
- Los pagos a cuenta en función de la cifra relativa de negocios, realizados a cada Administración, se minoraban del impuesto total a ingresar a dicha Administración.
Véanse la RTEAFB de 10 de noviembre de 1988 (TEAF-5) (cdo. 3º), la RTEAFB de 3 de octubre de 1989 (cdo. 3º).
- Si una sociedad tenía alguna instalación en varios territorios, tributaba según la cifra relativa de negocios a cada uno de ellos, y también realizaba el pago a cuenta en los mismos.

Véase la RTEAFB de 10 de noviembre de 1988 (TEAF-6) (cdo. 3º y 5º).
De su propia publicidad, se puede presumir la existencia de una instalación en territorio foral.

Véase la RTEAFB de 10 de julio de 1991 (cdo. 3º).

Artículo 18. Gestión del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones

En los casos de tributación a ambas Administraciones se aplicarán las siguientes reglas:

Primera. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada período impositivo.

Segunda. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán ante las mismas, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, las declaraciones-liquidaciones procedentes en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones.

Tercera. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda.

CONCORDANCIAS

- Artículos 13, 15, 16, 46 y 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 21. Gestión del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.

En relación con la gestión del Impuesto, en los casos de tributación a ambas Administraciones, se aplicarán las siguientes reglas:

1.^a El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizadas en uno y otro territorio, en cada período impositivo, de acuerdo con lo establecido en los artículos 19 y 20 precedentes.

2.^a Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Diputación Foral de cada uno de los territorios en que operen, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones.

3.^a Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 22. Declaración e inspección de las sociedades en régimen de cifra relativa de negocios.

Uno. Los sujetos pasivos que se hallen sometidos a tributación en territorio común y vasco presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda a su domicilio fiscal y en la Diputación Foral de cada uno de los territorios en que opere, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes, haciendo constar en ellos la última cifra relativa de negocios asignada o, en su defecto, la que por aplicación de las normas del presente Concierto deba corresponder a cada uno de los territorios, a tenor de la cual realizarán los ingresos que procedan.

Dos. En el caso de que aún no hubiese recaído acuerdo respecto a la cifra a aplicar al contribuyente de que se trate, la cuota a ingresar tendrá el carácter de a cuenta de la liquidación definitiva que se practique una vez determinada la cifra relativa de negocios y realizada la comprobación inspectora.

(...)

Artículo 24. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades en régimen de cifra relativa.

La liquidación del Impuesto correspondiente a las Sociedades en régimen de cifra relativa de negocios se practicará en la misma forma que si se tratara de sociedades no sometidas a este régimen hasta llegar a la determinación de la cuota a ingresar o a devolver, resultante de practicar, en su caso, sobre la cuota íntegra del Impuesto todas las deducciones y bonificaciones previstas en los artículos veinticuatro, veinticinco y veintiséis de la Ley 61/1978, de veintisiete de diciembre. La referida cuota, positiva o negativa, se distribuirá entre ambas Administraciones mediante la aplicación de los respectivos porcentajes de cifra relativa de negocios a los efectos del ingreso, o devolución, en su caso, de la parte correspondiente a cada una de las dos Administraciones.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Una sociedad está obligada a presentar en la Delegación de Hacienda y en la Diputación Foral de cada uno de los territorios en los que opere, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes. Véase la STSJ PV de 18 de abril de 1997 (f.j. 3º).
- El pago del impuesto realizado a la Hacienda de territorio común no tiene efectos liberatorios si el pago se debió realizar a la Hacienda foral competente. Véase la STSJ PV de 9 de octubre de 2001 (f.j. 2º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- El pago del impuesto realizado a la Hacienda de territorio común no tiene efectos liberatorios si el pago se debió realizar a la Hacienda foral competente.

Véanse la RTEAFB de 10 de junio de 1988 (TEAF-1) (cdo. 2º), la RTEAFB de 25 de octubre de 2002 (f.j. 3º).

- En el sistema de cifra relativa de negocios, la reclamación ante una Administración no interrumpía la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos frente al resto de Administraciones.
Véase la RTEAFG de 11 de diciembre de 1996 (f.j. 5º).

BIBLIOGRAFÍA

GUTIÉRREZ PÉREZ, TERESA, «Las consultas no vinculantes: Impuesto sobre Sociedades: tributación conjunta al Estado y País Vasco: entidades aseguradoras», *Impuestos*, 1993, núm. 1, págs. 343-345.

Artículo 19. Inspección del Impuesto

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

Dos. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones.

Si, como consecuencia de las actuaciones inspectoras, resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tres. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuatro. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones.

CONCORDANCIAS

- Artículos 7, 13, 14, 45, 46, 64 y 66, Disposición adicional sexta y transitoria primera del Concerto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 22. Inspección.

La Inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

1.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por la Inspección de los tributos de cada una de ellas.

2.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la inspección será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizará la situación tributaria del sujeto pasivo, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a cada una de las Administraciones competentes.

Segunda. Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio vasco, la inspección será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

En el caso de que el sujeto pasivo realice en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 18, 19 y 20 anteriores, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Tercera. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente de acuerdo con lo previsto en las reglas anteriores.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan.

Cuarta. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Quinta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 22. Declaración e inspección de las sociedades en régimen de cifra relativa de negocios.

(...)

Tres. La comprobación e investigación de las sociedades que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales se llevará a cabo por las Inspecciones de los Tributos de éstas o por la del Órgano de Relación, si así se estableciese por Ley del Parlamento Vasco; y, recíprocamente, por la del Estado, tratándose de sociedades que deban ser gravadas únicamente por el mismo. La competencia para la comprobación e investigación de las sociedades que, por actuar en ambos territorios, estén sometidas al régimen de cifra relativa de negocios, corresponderá a las dos Administraciones. Respecto de estas empresas, se elaborará anualmente un plan de actuación inspectora al objeto de llevar a cabo la comprobación conjunta de aquellas que se determinen, debiendo, en otro caso, darse traslado mutuo de las actas que se levanten. No obstante, cuando la cifra relativa de negocios exceda del veinte por ciento en uno de los territorios, al Inspector correspondiente, al citar al sujeto pasivo no incluido en el plan de actuación a que se refiere el párrafo anterior, lo pondrá en conocimiento de los Servicios de Inspección de la otra Administración, con quince días de antelación, al objeto de que pueda comparecer en el lugar y fecha expresados, para realizar una comprobación conjunta.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Resulta incuestionable la competencia de la Hacienda Foral para realizar las labores de comprobación e investigación que considere oportunas respecto de los hechos imposables relativos a los tributos concertados en el ámbito de su territorio, y nada empuja a ello el hecho de que la Hacienda del Estado, a su vez, haya iniciado en territorio sometido a régimen común actividades de inspección respecto de los mismos hechos imposables.
Véase la STSJ PV de 7 de abril de 1994 (f.j. 2º).
- A partir de la Ley 27/1990, la inspección de las sociedades que operan en territorio común y foral le corresponde a la Administración Foral si el sujeto pasivo tiene su domicilio en territorio vasco. Hasta entonces, les correspondía a ambas Administraciones (común y foral) conjuntamente, sin perjuicio de la formal autonomía de unas y otras.
Véanse la STSJ PV de 30 de abril de 2002 (f.j. 2º) y la STSJ PV de 10 de enero de 2003 (f.j. 2º).
- La extensión de la actividad inspectora del Estado indiscriminadamente a todas las operaciones realizadas en todo el territorio del Estado está viciada de nulidad de pleno Derecho por falta de competencia, respecto a las efectuadas en territorio de régimen foral.
Véase la SAN de 28 de enero de 2003 (f.j. 6º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- En el sistema de cifra relativa de negocios, hasta que todas las Inspecciones de las Administraciones implicadas no hubiesen actuado para establecer una cifra definitiva, la liquidación subsiguiente siempre tenía el carácter de provisional. Véase la RTEAC de 21 de noviembre de 1989 (cdo. 3º).

Artículo 20. Agrupaciones de interés económico, uniones temporales de empresas y grupos fiscales

Uno. El régimen tributario de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, corresponderá al País Vasco cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sujetas a normativa foral.

Estas entidades imputarán a sus socios la parte correspondiente del importe de las operaciones realizadas en uno y otro territorio, que será tenida en cuenta por éstos para determinar la proporción de sus operaciones.

Dos. 1. Los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual.

A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa.

En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

2. Para la aplicación del régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales se seguirán las reglas siguientes:

Primera. Las sociedades integrantes del grupo presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere este Concierto, la declaración establecida para el régimen de tributación individual.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad dominante presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo fiscal.

Segunda. El grupo fiscal tributará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.

CONCORDANCIAS

- Artículos 13 a 16 y Disposiciones transitorias quinta y sexta del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 25. Régimen tributario de las Agrupaciones, Uniones Temporales y Grupos de Sociedades.

Uno. El régimen tributario de las agrupaciones de interés económico, uniones temporales de empresas y de las concentraciones de empresas, cuando superen el ámbito territorial del País Vasco, corresponderá al Estado, sin perjuicio de que la distribución del beneficio de dichos agrupamientos de empresas se realice con arreglo a los criterios señalados en el presente Concierto Económico a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Dos. 1. Para determinar el régimen de tributación consolidada de los grupos de sociedades se aplicarán las siguientes reglas:

Primera. Los grupos de sociedades estarán sometidos al régimen de tributación foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual. A estos efectos la sociedad dominante podrá excluir del grupo a las dependientes que estuvieran sujetas a normativa común, las cuáles tributarán individualmente a todos los efectos conforme a lo señalado en los artículos anteriores.

En todo caso, se aplicara idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo de sociedades, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

Segunda. En los demás casos, incluyendo los supuestos en los que los grupos de sociedades a que se refiere la regla anterior no excluyan las sociedades dependientes, que estuvieran sujetas a normativa común, el régimen de tributación consolidada será el correspondiente al de la Administración del Estado.

2. Para la aplicación del régimen de tributación consolidada de los grupos de sociedades se seguirán las reglas siguientes:

Primera. Las sociedades integrantes del grupo presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere este Concierto, la declaración establecida para el régimen de tributación independiente.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad dominante presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo de sociedades.

Segunda. El grupo consolidado tributará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 25. Régimen tributario de las Agrupaciones, Uniones Temporales y Grupos de Sociedades.

Uno. El régimen tributario de las Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas y de las concentraciones de empresas, cuando superen el ámbito territorial del País Vasco, corresponderá al Estado, sin perjuicio de que la distribución del beneficio de dichos agrupamientos de empresas se realice con arreglo a los criterios señalados en el presente Concierto a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Dos. El régimen de tributación consolidada de los grupos de sociedades, de los cuales formen parte entidades sujetas a tributación en territorio común y vasco, corresponderá a la Administración del Estado, y se ajustará a las reglas siguientes:

1.^a Las sociedades integrantes del grupo presentarán de conformidad con las normas generales a que se refiere este Concierto, la declaración establecida para el régimen de tributación independiente. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad dominante presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo de sociedades.

2.^a El grupo consolidado tributará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio. A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo efectúen en el mismo antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

El régimen de las agrupaciones de empresas era una competencia exclusiva del Estado en la primitiva redacción del artículo 6, reglas tercera y cuarta, anterior a la reforma de la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, en vigor hasta el 27 de diciembre de 1990.

JURISPRUDENCIA

- En su redacción originaria, el Concierto atribuía al Estado competencia exclusiva para regular el régimen tributario del beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstas superaban el ámbito del territorio del País Vasco o estaban sujetas a distinta legislación fiscal, por lo que los Territorios Históricos no podían regular ningún aspecto (tampoco los relativos a la gestión o recaudación).

Véanse la STS de 10 de julio de 1987 (f.j. 2º), la STS de 18 de septiembre de 1987 (f.j. 2º), la STS de 2 de noviembre de 1987 (f.j. 3º), la STS de 23 de enero de 1988 (f.j. 2º), la STS de 21 de mayo de 1988 (TS-6) (f.j. 1º, 2º y 4º), la STS de 21 de mayo de 1988 (TS-7) (f.j. 2º y 4º), la STS de 21 de mayo de 1988 (TS-8) (f.j. 1º), la STS de 27 de junio de 1988 (f.j. 2º), la STS de 17 de abril de 1989 (f.j. 2º), la STS de 13 de noviembre de 1989 (f.j. 2º), la STS de 20 de septiembre de 1991 (f.j. 2º), la STS de 16 de septiembre de 1993 (f.j. 2º), la STS de 6 de octubre de 1993 (f.j. 2º), la STS de 23 de noviembre de 1994 (TS-24) (f.j. 1º y 2º), la STS de 23 de noviembre de 1994

(TS-25) (f.j. 1º y 2º), la STS de 7 de diciembre de 1999 (f.j. 2º), la SATBilbao de 6 de noviembre de 1984 (cdo. 2º, 3º y 5º), la SATBilbao de 16 de noviembre de 1984 (cdo. 3º, 4º y 6º), la SAN de 18 de mayo de 1993 (f.j. 2º).

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, IÑAKI, «Los grupos fiscales y el Concierto Económico: algunas cuestiones polémicas (I)», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2004, núm. septiembre, págs. 17-24.

ALONSO ARCE, IÑAKI, «Los grupos fiscales y el Concierto Económico: algunas cuestiones polémicas (y II)», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2004, núm. octubre/noviembre, págs. 13-19.

SECCIÓN 4.^a

Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Artículo 21. Normativa aplicable

Uno. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero les será de aplicación la normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.

Cuando el contribuyente ejercite la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional, será tenida en cuenta la normativa de la Diputación Foral competente por razón del territorio, siempre y cuando los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España.

En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución, ésta será satisfecha por dicha Diputación Foral con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español.

Dos. Se entenderá que una persona física o una entidad opera mediante establecimiento permanente cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

CONCORDANCIAS

- Artículo 13, 14, 43 y 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 9. Rentas obtenidas en territorio vasco por residentes en el extranjero.

Uno. Se considerarán rentas obtenidas o producidas en territorio vasco por residentes en el extranjero las siguientes:

a) Los rendimientos, cualquiera que sea su clase, obtenidos mediante establecimientos permanentes, conforme a las reglas contenidas en el artículo 18 del presente Concierto Económico.

Se entenderá que una Entidad opera mediante establecimiento permanente cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

(...)

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

JURISPRUDENCIA

- A partir de la Ley 38/1997, los Territorios Históricos podían aplicar las normas forales a la tributación sobre la renta de no residentes, si éstos actuaban mediante establecimiento permanente y cumplían los mismos requisitos que los residentes para aplicarles la normativa foral, según el Concierto. La trasposición de dichos criterios a Normas Forales no vulnera el sistema de distribución de competencias.
Véanse la STSJ PV de 26 de abril de 1999 (f.j. 2º) y la STSJ PV de 25 de noviembre de 1999 (f.j. 4º).
Igualmente, la trasposición defectuosa, por exceso o por defecto, de los criterios del Concierto Económico supone su indebida aplicación y, por tanto, la nulidad de la normativa foral.
Véase la STSJ PV de 26 de abril de 1999 (f.j. 3º y 4º).
- En contra del criterio anterior, a partir de la Ley 38/1997, la imposición sobre los no residentes quedaba fuera de la concertación y sólo se había procedido a la cesión de su gestión a las Diputaciones Forales (no ya a los Territorios Históricos). Es decir, que la exclusividad a favor del Estado privaba a los Territorios Históricos incluso de la facultad de adaptar a la normativa foral la disposición estatal, es decir, de foralizarla.
Véanse la STSJ PV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-85) (f.j. 3º), la STSJ PV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-86) (f.j. 2º), la STSJ PV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-88) (f.j. 4º).
Los Territorios Históricos no podían regular el régimen del retenedor no residente.

Véanse la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-87) (f.j. 1º), la STSJPV de 21 de enero de 2000 (f.j. 3º).

- A partir de la Ley 38/1997, la competencia normativa respecto a las entidades no residentes en territorio español recae en el Estado, configurándose para los territorios históricos una verdadera competencia tributaria de ejecución que no se limita a la mera gestión administrativa de tributos ajenos, sino que lo es por cuenta propia, al punto de que conduce en ocasiones a la eventual aplicación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades.
Véase la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-75) (f.j. 2º).
- A partir de la Ley 38/1997, los Territorios Históricos no tenían competencia para regular los tributos de los no residentes, aunque la regulación de régimen foral del IS haga envío a las especialidades tributarias que les hayan de ser aplicadas a los establecimientos permanentes residenciados en el País Vasco. Sin embargo, el IS no puede introducir de preceptos innovadores del régimen común que, o bien se refieran por indistinción a los no residentes sin establecimiento permanente (sobre los que ninguna competencia normativa propia asiste), o bien, aún respecto de los que emplean tal establecimiento, cuando no se justifiquen por la especialidad del régimen autónomo foral del IS, de forma tal que llevan a la creación de un régimen distinto que el común en fricción con la exclusividad del Estado (así ocurriría si se estableciese un tipo impositivo específico del 30% para los no residentes que operan mediante establecimiento permanente en territorio foral).
Véanse la STSJPV de 25 de noviembre de 1999 (f.j. 2º y 3º), la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-86) (f.j. 3º) y la STSJPV de 11 de febrero de 2000 (f.j. 3º).
- A partir de la Ley 38/1997, la competencia para la regulación del NIF de los no residentes le compete al Territorio Foral, por tratarse de una tributación concertada.
Véase la STSJPV de 27 de septiembre de 1999 (TSJPV-75) (f.j. 3º).
- La exclusividad del Estado para regular la tributación de los no residentes se limitaba a quienes no lo fueran según la normativa estatal, por lo que quedaban fuera los funcionarios en funciones diplomáticas o en organismos internacionales.
Véanse la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-85) (f.j. 2º), la STSJPV de 20 de enero de 2000 (TSJPV-88) (f.j. 3º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- Una certificación de la Embajada de España en Moscú que acredita la ausencia durante un plazo superior a tres años impide que el contribuyente sea considerado residente habitual en el Territorio Histórico.
Véase la RTEAFB de 25 de enero de 1995 (cdo. 2º).

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV., «Competencia exclusiva del Estado para regular la tributación de no residentes, aun reconociéndose a las Diputaciones Forales vascas su gestión», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2000, núm. 1, págs. 1597 y ss.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: capacidad normativa de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos vascos y tributación de los no residentes en territorio español (consideraciones a propósito de la STC 96/2002)», *Quincena Fiscal*, 2002, núm. 11, págs. 9-33.
- ANDÍA ORTIZ, ALFONSO, «La evolución del Concierto Económico a través del Impuesto sobre la Renta de No Residentes», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 181-190.
- ANDÍA ORTIZ, ALFONSO, «La evolución del Concierto Económico a través del Impuesto sobre la Renta de No Residentes», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. agosto, págs. 38-46.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico (II): la imposición directa sobre las personas y entidades no residentes y sobre las sociedades», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 63-80.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico (II): la imposición directa sobre las personas y entidades no residentes y sobre las sociedades», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. marzo, págs. 11-26.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril de 2002 (I): extralimitación respecto al objeto del recurso y ruptura respecto de la doctrina anterior», *Quincena Fiscal*, 2002, núm. 10, págs. 5-9.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril de 2002 (II): ¿la necesidad de extender la normativa foral a las entidades domiciliadas en territorio común que operan en territorio foral a través de un establecimiento permanente?», *Quincena Fiscal*, 2002, núm. 11, págs. 5-8.

Artículo 22. Exacción del Impuesto

Uno. Cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a una u otra Administración o a ambas conjuntamente, en los términos especificados en el artículo 15 anterior.

Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios:

- a) Los rendimientos de explotaciones económicas, cuando las actividades se realicen en territorio vasco.
- b) Los rendimientos derivados de prestaciones de servicios, tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales, cuando la prestación se realice o se utilice en territorio vasco. Se entenderán utilizadas en territorio vasco las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en territorio vasco o se refieran a bienes situados en el mismo.
Se atenderá al lugar de la utilización del servicio cuando éste no coincida con el de su realización.
- c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio vasco.
- d) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio vasco de artistas o deportistas o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.
- e) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades públicas vascas, así como los derivados de la participación en fondos propios de entidades privadas en la cuantía prevista en el apartado cuatro de este artículo.
- f) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario:
 - a') Satisfechos por personas físicas con residencia habitual en el País Vasco o entidades públicas vascas, así como los satisfechos por entidades privadas o establecimientos permanentes en la cuantía prevista en el apartado cuatro de este artículo.
 - b') Cuando retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio vasco.

Quando estos criterios no coincidan, se atenderá al lugar de utilización del capital cuya prestación se retribuye.

- g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio vasco o de derechos relativos a los mismos.

- h) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio vasco.
- i) Las ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos por personas o entidades públicas vascas, así como las derivadas de valores emitidos por entidades privadas en la cuantía prevista en el apartado cuatro de este artículo.
- j) Las ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles situados en territorio vasco o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio. En particular, se consideran incluidas en esta letra:
 - a') Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido, principalmente, por bienes inmuebles situados en territorio vasco.
 - b') Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio vasco.
- k) Las ganancias patrimoniales derivadas de otros bienes muebles situados en territorio vasco o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

Tres. Cuando con arreglo a los criterios señalados en el apartado anterior, una renta se pudiera entender obtenida simultáneamente en ambos territorios, su exacción corresponderá a los Territorios Históricos cuando el pagador, si es persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco; si fuera persona jurídica o establecimiento permanente, se atenderá a lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

Cuatro. En los supuestos a que se refieren las letras e), f) e i) del apartado dos anterior, así como en el supuesto previsto en el apartado tres, las rentas satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio vasco en la cuantía siguiente:

- a) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco la totalidad de las rentas que satisfagan;
- b) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones la parte de las rentas que satisfagan en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco.

No obstante, en los supuestos a que se refiere esta letra, la Administración competente para la exacción de la totalidad de los rendimientos será la del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de esta última.

Asimismo, las devoluciones que proceda practicar a los no residentes serán a cargo de la Administración del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente al volumen de operaciones de la entidad pagadora realizado en el territorio de esta última.

Cinco. El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades no residentes corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el bien inmueble esté situado en territorio vasco.

CONCORDANCIAS

- Artículo 13, 15, 16, 23, 43 y 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 9. Rentas obtenidas en territorio vasco por residentes en el extranjero.

Uno. Se considerarán rentas obtenidas o producidas en territorio vasco por residentes en el extranjero las siguientes:

a) Los rendimientos, cualquiera que sea su clase, obtenidos mediante establecimientos permanentes, conforme a las reglas contenidas en el artículo 18 del presente Concierto Económico. (...)

b) Los rendimientos de explotaciones económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades se realicen en territorio vasco. No obstante, no se considerarán obtenidos o producidos en territorio vasco los rendimientos derivados de la instalación o montaje en el País Vasco, de maquinaria o instalaciones importadas cuando dicha instalación o montaje se realicen por el proveedor de la referida maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20 por 100 del precio de adquisición de los elementos importados.

c) Los rendimientos derivados de prestaciones de servicios tales como, la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales, cuando la prestación se realice o se utilice en territorio vasco. Se entenderán utilizadas en territorio vasco las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en territorio vasco o se refieran a bienes situados en el mismo.

Se atenderá al lugar de la utilización del servicio cuando éste no coincida con el de su realización.

d) Los rendimientos del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio vasco.

e) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal, en territorio vasco, de artistas o deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aún cuando se atribuyan a persona o Entidad distinta del artista o deportista.

f) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de Entidades públicas vascas, así como los derivados de la participación en fondos propios de Entidades privadas en la cuantía prevista en el apartado tres de este artículo.

g) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario:

Satisfechos por personas o Entidades públicas vascas, así como los satisfechos por Entidades privadas o establecimientos permanentes en la cuantía prevista en el apartado tres de este artículo.

Cuando retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio vasco.

Cuando estos criterios no coincidan se atenderá al lugar de utilización del capital cuya prestación se retribuye.

h) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio vasco o de derechos relativos a los mismos.

i) Los incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos por personas o Entidades públicas vascas, así como los derivados de valores emitidos por Entidades privadas en la cuantía prevista en el apartado tres de este artículo.

j) Los incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles situados en territorio vasco o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio. En particular se consideran incluidos en esta letra:

1. Los incrementos de patrimonio derivados de derechos o participaciones en una Entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio vasco.

2. Los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de derechos o participaciones en una Entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio vasco.

k) Los incrementos de patrimonio derivados de otros bienes muebles situados en territorio vasco o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

Dos. Cuando con arreglo a los criterios señalados en el apartado anterior una renta se pudiera entender obtenida simultáneamente en ambos territorios, su tributación corresponderá a los Territorios Históricos cuando el pagador, si es persona física tenga su domicilio fiscal en el País Vasco; si fuera persona jurídica o establecimiento permanente se atenderá a lo dispuesto en el apartado tres de este artículo.

Tres. En los supuestos a que se refieren las letras f), g) e i) del apartado uno anterior, así como en el supuesto previsto en el apartado dos, las rentas satisfechas por Entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio vasco en la cuantía siguiente:

a) Cuando se trate de Entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco, la totalidad de las rentas que satisfagan;

b) Cuando se trate de Entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones, la parte de las rentas que satisfagan en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco.

No obstante lo dispuesto en el apartado uno del artículo 7º, en los supuestos a que se refiere esta letra la Administración competente para la exacción de la totalidad de los rendimientos será la del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, Entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de ésta última.

Asimismo, las devoluciones que proceda practicar a los no residentes serán a cargo de la Administración del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, Entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente al volumen de operaciones de la Entidad pagadora realizado en el territorio de esta última.

Artículo 18. Exacción del impuesto.

(...)

Tres. Tratándose de Entidades no residentes en territorio español la exacción del Impuesto sobre Sociedades se ajustará a las siguientes reglas de competencia:

a) Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas dichas rentas conforme al artículo 9º del presente Concierto Económico.

b) Cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a una u otra Administración, o a ambas conjuntamente, conforme a las normas de concertación del Impuesto contenidas en los apartados anteriores. A tal fin, se entiende por domicilio fiscal de un establecimiento permanente el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

c) La exacción del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no residentes corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que el bien inmueble gravado radique en territorio común o vasco.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 9. No residentes en territorio español.

Uno. El Impuesto será exigido por la Administración del Estado cuando se trate de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en el País Vasco por personas no residentes en territorio español.

Dos. No obstante, la exacción del Impuesto corresponderá a las Diputaciones Forales cuando el perceptor de los rendimientos o incrementos antes mencionados sea un residente en el extranjero que conserve la condición política de vasco con arreglo al artículo 7º del Estatuto de Autonomía.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Artículo 23. Pagos a cuenta

Uno. Los pagos fraccionados que realicen los establecimientos permanentes y las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto que se les practiquen por las rentas que perciban, se exigirán de acuerdo con las reglas establecidas en las secciones 2.^a y 3.^a anteriores.

Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos a los que se refieren las letras e), f) e i) del apartado dos y en el supuesto previsto en el apartado tres, ambos del artículo anterior, se exigirán por las Diputaciones Forales en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco correspondiente al obligado a retener, aplicando las reglas especificadas en la sección 3.^a anterior.

Tres. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 12 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración.

CONCORDANCIAS

- Artículo 8, 12, 13, 15, 16, 17 y 22 y Disposición transitoria segunda del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 13. Retenciones y pagos a cuenta a no residentes.

Las retenciones y pagos a cuenta sobre rendimientos percibidos por personas que no tengan su residencia habitual en territorio español, se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidos los correspondientes rendimientos conforme a lo previsto en el artículo 9º del presente Concierto Económico.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos a los que se refieren las letras f), g) e i) del apartado uno, así como en el supuesto previsto en el apartado dos del artículo 9º anterior se exigirán por las Diputaciones Forales en la cuantía siguiente:

a) Cuando se trate de Entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco, la totalidad de las retenciones y pagos a cuenta que practiquen;

b) Cuando se trate de Entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones, la parte de las retenciones y pagos a cuenta que practiquen en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 13. Retenciones a no residentes.

No obstante lo establecido en los artículos anteriores, las retenciones sobre rendimientos percibidos por personas que no tengan su residencia habitual en territorio español corresponderán a la Administración del Estado, cualquiera que sea la naturaleza de tales rendimientos, con excepción de los comprendidos en las letras a) y b) de la norma primera del artículo precedente, en que seguirán siendo aplicables las reglas de competencia allí expuestas, y de los obtenidos en el País Vasco por aquellos que conserven su condición política de vascos, de acuerdo con el artículo 7.º del Estatuto de Autonomía.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

SECCIÓN 5.^a

Impuesto sobre el Patrimonio

Artículo 24. Normativa aplicable y exacción del Impuesto

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo concertado de normativa autónoma.

Se exigirá por la Diputación Foral competente por razón del territorio o por el Estado, según que el contribuyente esté sujeto por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a una u otra Administración, con independencia del territorio donde radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación.

Tratándose de sujetos pasivos por obligación real de contribuir, la exacción del Impuesto corresponderá a las Diputaciones Forales cuando el mayor valor de los bienes y derechos radique en territorio vasco. A estos efectos, se entenderá que radican en territorio vasco los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio.

Cuando el no residente que hubiera tenido en el País Vasco su última residencia opte por tributar conforme a la obligación personal, podrá tributar en territorio común o foral conforme a su respectiva normativa.

CONCORDANCIAS

- Artículos 6, 43 y 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 16. Normativa aplicable y puntos de conexión.

El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Se exigirá por la Diputación Foral competente de los Territorios Históricos o por el Estado, según que el contribuyente del mismo esté sujeto por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a una u otra Administración, con independencia del territorio donde radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación. Tratándose de sujetos pasivos por obligación real de contribuir, la exacción del Impuesto corresponderá a las Diputaciones Forales cuando la totalidad de los bienes y derechos radiquen en territorio vasco. A estos efectos, se entenderá que radican en territorio vasco los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 16. Normativa aplicable y puntos de conexión.

El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, se exigirá por la Diputación Foral competente de los Territorios Históricos o por el Estado, según que el contribuyente del mismo esté sujeto por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a una u otra Administración, con independencia del territorio donde radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación. No obstante, las Diputaciones Forales exigirán este Impuesto, durante la vigencia del presente Concierto, aplicando las normas reguladoras del mismo vigentes en territorio común, excepto en lo relativo a los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- En su redacción originaria, el impuesto se debía exigir aplicando la normativa de territorio común, también respecto de las reglas de valoración de los bienes.
Véase la STS 12 de septiembre de 1996 (f.j. 2º).
- En su redacción originaria, el impuesto se debía exigir aplicando la normativa de territorio común, también respecto de la imposibilidad de declarar exentos los derechos consolidados en una Entidad de Previsión Social Voluntaria.
Véase la STS de 20 de noviembre de 1999 (f.j. 6º).
En contra: la STSJPV de 22 de abril de 1994 (TSJPV-13) (f.j. 3º), la STSJPV de 19 de mayo de 1994 (f.j. 3º).
- Desde 1997 hasta 2002, el residente en Bizkaia que pasara a tener residencia en otro país podía optar por seguir tributando por obligación personal, aunque debía aplicar normativa estatal y tributar al Estado si la totalidad de los bienes y derechos gravados no radicaban en Bizkaia.
Véase la STSJPV de 27 de febrero de 2004 (TSJPV-111) (f.j. 3º).

BIBLIOGRAFÍA

BOUSO HUERTA, JOSÉ LUIS, «Comentarios sobre la nueva concertación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 137-151.

BOUSO HUERTA, JOSÉ LUIS, «Comentarios sobre la nueva concertación del IRPF e IP», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. agosto, págs. 47-59.

SECCIÓN 6.^a

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Artículo 25. Normativa aplicable y exacción del Impuesto

Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.

Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

- a) En las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.
- b) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco. A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- c) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.
- d) En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él.

Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía.

Tres. Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario bienes o derechos y, por aplicación de los criterios especificados en el apartado uno anterior, el rendimiento deba entenderse producido en territorio común y vasco, corresponderá a cada uno de ellos la cuota que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

Cuatro. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al País Vasco la cuota que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

CONCORDANCIAS

- Artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco.
- Artículos 43 y 66 del Concierto Económico.
- Artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

ANTECEDENTES

Artículo 26. Puntos de conexión.

Uno. La exacción de este Impuesto, con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos:

a) En las sucesiones, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco.

b) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco. A estos efectos tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. En el resto de donaciones, cuando el donatario tenga su residencia habitual en dicho territorio.

c) En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con Entidades extranjeras que operen en él.

Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y b) del número anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7º.2 del Estatuto de Autonomía.

Tres. Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario, bienes o derechos y por aplicación del apartado anterior el rendimiento debe entenderse producido en territorio común y vasco, corresponderá a cada uno de ellos el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

Cuatro. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al País Vasco el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio, que según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

Cinco. Para determinar la residencia habitual de los sujetos pasivos, se estará a lo dispuesto en el artículo 36 del presente Concierto Económico.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 26. Puntos de conexión.

Uno. La exacción de este impuesto, con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos:

a) En las sucesiones, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco.

b) En las donaciones de bienes inmuebles cuando éstos radiquen en territorio vasco, y en las de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en dicho territorio.

c) El gravamen complementario para las adquisiciones «mortis causa» superiores a diez millones de pesetas, será exigible por una u otra Administración con arreglo a las normas precedentes.

d) El Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, cuando éstas tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

Dos. Las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de diez años de antelación a la fecha del devengo del impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo séptimo, dos, del Estatuto de Autonomía.

Tres. Para determinar la residencia habitual de los sujetos pasivos, se estará a lo dispuesto en el artículo séptimo, dos, anterior.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Respecto de esta redacción originaria es de hacer notar que la tarifa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobada en territorio de régimen común por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE, núm. 303, de 19 de diciembre), con efectos desde el 1 de enero de 1988, ya había suprimido el gravamen complementario para las adquisiciones *mortis causa* superiores a diez millones de pesetas y que en virtud de lo establecido en la Disposición Final Primera, apartado 3, de dicha Ley, en territorio de régimen común también dejó de aplicarse el Impuesto sobre Bienes de las Personas Jurídicas desde el 1 de enero de 1988.

JURISPRUDENCIA

- Respecto a la exención general en este impuesto, no puede hablarse, sin más, de privilegios de carácter fiscal, que también están vedados al Estado porque serían anticonstitucionales, sino simplemente de una regulación general

dentro del ámbito de competencia del Territorio Histórico.
Véase la STSJPV de 18 de mayo de 1994 (f.j. 3º).

- La acreditación de la residencia habitual en un Territorio Histórico puede llevarse a cabo mediante la formalización de las declaraciones del IRPF en los cuatro periodos impositivos anteriores al devengo del impuesto.
Véase la STSJPV de 21 de diciembre de 1994 (TSJPV-21) (f.j. 3º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- La Diputación Foral no es competente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si el causante era residente habitual de Gran Bretaña.
Véase la RTEAFB de 10 de noviembre de 1988 (TEAF-8) (cdo. 2º).

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 191-209.

ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. septiembre, págs. 11-27.

IRASTORZA LETAMENDIA, LUIS JAVIER, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico. Cuestiones a tener presentes en el próximo Concierto», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 177-189.

IRASTORZA LETAMENDIA, LUIS JAVIER, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico. Cuestiones a tener presentes en el próximo Concierto», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. agosto, págs. 11-18.

SECCIÓN 7.^a

Impuesto sobre el Valor Añadido

Artículo 26. Normativa aplicable.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

CONCORDANCIAS

- Artículos 53 y 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 27. Normativa de los impuestos indirectos

(...)

Dos. El Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

(Redacción aprobada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre)

Artículo 27. Normativa de los impuestos indirectos.

Los impuestos indirectos, incluido el recargo provincial sobre el Impuesto de Tráfico de Empresas, se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos y tarifas que los establecidos en cada momento por el Estado.

(...)

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- En los tributos de normativa común, los Territorios Históricos deben transponer todas las modificaciones que vaya introduciendo el Estado. Véase la STS de 26 de marzo de 1997 (f.j. 4º).

BIBLIOGRAFÍA

- BOTELLA GARCÍA LASTRA, CARMEN, «La adaptación del concierto económico con el País Vasco y del convenio económico con Navarra a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la Ley de los Impuestos Especiales», *Cuadernos de Formación*, 1993, núm. 22.
- DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. núm. 16: El Concierto Económico y el IVA*, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1985.
- DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES, *Armonización del concierto económico con el País Vasco con motivo de la implantación del IVA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- LARREA ANGULO, PEDRO, «La adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido», *Ekonomiaz*, 1987, núm. 5-6, págs. 289-295.
- MONES FARRÉ, MARÍA ANTONIA, *La adaptación del Concierto Económico con el País Vasco y Navarra al IVA*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.
- ONDARRA ERDOCIA, JESÚS, *Convenio Económico. IVA. Concierto Económico*, IVAP, Bilbao, 2000.
- PÉREZ DELGADO, ANTONIO, «El Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales en el nuevo Concierto Económico», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 211-235.
- PÉREZ DELGADO, ANTONIO, «El impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales en el nuevo Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. septiembre, págs. 28-48.
- PÉREZ HERRERO, LUIS, «El IVA y los conciertos económicos con el País Vasco y el convenio con Navarra», *Crónica Tributaria*, 1986, núm. 56, págs. 115-126.

Artículo 27. Exacción del Impuesto

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales, y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros tributarán, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 6 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados siguientes de este artículo, en los términos especificados en el apartado uno anterior.

Cinco. La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas por particulares o por personas o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponderá a la Administración del territorio común o vasco en el que dichos medios de transporte se matriculen definitivamente.

Seis. La exacción del Impuesto se exigirá por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el sujeto pasivo esté domiciliado en territorio común o foral, en los siguientes supuestos:

- a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquél, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia.

CONCORDANCIAS

- Artículos 28, 29, 43 y 66, Disposición adicional sexta y transitoria primera del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 28. Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia se ajustará a las siguientes normas:

(...)

Tres. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de 500 millones de pesetas tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

A efectos de esta norma se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 500 millones de pesetas, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año.

(...)

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 28. Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia se ajustará a las siguientes normas:

Uno. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Dos. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes.

Tres. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de 300 millones de pesetas tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

A efectos de esta norma se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 300 millones de pesetas, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año.

Cuatro. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión que se establecen, realice en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.

(...)

Seis. En orden a la exacción del Impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias se aplicarán las reglas siguientes:

a) La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a una sola Administración, corresponderá a dicha Administración.

b) La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones, corresponderá a una u otra en la misma proporción que la resultante de aplicar lo dispuesto en el apartado uno del artículo siguiente.

c) Los criterios establecidos en las reglas a) y b) anteriores también serán de aplicación en relación con los transportes intracomunitarios de bienes, los servicios accesorios a los mismos y los servicios de mediación en los anteriores, cuyo destinatario hubiese comunicado al prestador de los servicios un número de identificación atribuido en España, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o por personas o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponderá a la Administración del territorio común o vasco en el que dichos medios de transporte se matriculen definitivamente.

Siete. Sin perjuicio de lo dispuesto en la norma seis anterior, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común, y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes:

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquél, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia.

Ocho. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto para empresarios o profesionales, cuando estos últimos adquieran la consideración de sujetos pasivos respecto de aquéllas, tributarán en los términos que resulten de aplicar las reglas a) y b) de la norma seis anterior.

(Redacción aprobada por la Ley 11/1993, de 13 de diciembre)

Artículo 28. Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia se ajustará a las siguientes normas:

Uno. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Dos. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes.

Tres. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de 300 millones de pesetas, tributarán, en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté en el País Vasco.

Cuatro. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión que se establecen, realice en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.

(...)

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 28. Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia se ajustará a las siguientes normas:

Uno. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Dos. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes.

Tres. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de doscientos millones de pesetas tributarán, en todo caso y cualesquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté en el País Vasco.

Cuatro. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión que se establecen, realice en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.

(...)

(Redacción aprobada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre)

La redacción originaria hace referencia al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y al Impuesto sobre el Lujo, que fueron sustituidos por el Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, hasta la entrada de España en las Comunidades Europeas el 1 de enero de 1986 no se introdujo el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 28. Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas.

Corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio la exacción del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y su recargo provincial en los supuestos siguientes:

Uno. En las operaciones por las que los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas transmitan o entreguen por precio, bienes, mercancías o productos de su fabricación, industria o comercio, cuando tales bienes, mercancías o productos salgan, con destino a sus respectivos adquirentes, de fábricas, talleres o almacenes situados en territorio vasco.

Dos. En las entregas de bienes, mercancías o productos que los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas efectúen para destinarlos al comercio en sus establecimientos abiertos al público, cuando se entreguen desde fábricas, talleres, locales o almacenes situados en territorio vasco.

Tres. En las ejecuciones de obras relativas a inmuebles, cuando el solar o la edificación estén situados en territorio vasco.

En las ejecuciones de obra consistentes en instalaciones industriales, cuando los trabajos de preparación y fabricación de las mismas se realicen en territorio vasco, con independencia de su lugar de destino o inmovilización. En las demás ejecuciones de obra, cuando se realicen en territorio vasco.

Cuatro. En los arrendamientos de bienes inmuebles, cuando los mismos se encuentren ubicados en territorio vasco, y en los bienes de otra naturaleza cuando su entrega se hubiere efectuado desde establecimientos situados en ese mismo territorio.

Cinco. En las operaciones y servicios prestados por Entidades bancarias, Cajas de Ahorro, Cooperativas de crédito y demás Entidades o Instituciones financieras o crediticias, cuando tales operaciones o servicios se formalicen o presten en territorio vasco.

Seis. En los servicios de hostelería, restaurante, acampamento, espectáculos públicos, arrendamientos y prestaciones de servicios no especificados, cuando se presten o realicen en territorio vasco.

Siete. En las operaciones de seguro y capitalización, tratándose de seguros de personas, embarcaciones, vehículos y aeronaves, cuando el asegurado tuviera su domicilio en territorio vasco y en el caso de seguros de bienes de otra naturaleza, cuando los mismos radiquen en dicho territorio.

Ocho. En los servicios de transporte terrestre, aéreo, marítimo y fluvial, cuando el mismo se inicie en territorio vasco, aunque se extienda a otros territorios.

Nueve. En los servicios de publicidad, tratándose de medios, cuando la manifestación de la publicidad tenga lugar en el País Vasco, y en el caso de agencias, cuando éstas operen o estén establecidas en dicho territorio y en el mismo se encuentre domiciliado el cliente.

Diez. En los suministros de electricidad, cuando el consumo se efectúe en territorio vasco.

Once. En las empresas explotadoras de vías de peaje, por la parte de facturación que corresponda a los tramos de vías radicantes en territorio vasco.

Doce. En la aplicación que, a su producción o comercio al por mayor, realicen los industriales, fabricantes o comerciantes mayoristas de los bienes, mercancías o productos que sean objeto de su actividad o comercio, cuando la fábrica, industria o almacén que realice la aplicación radique en territorio vasco.

Trece. En las transmisiones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco.

Catorce. Si el Gobierno, haciendo uso de lo preceptuado en el artículo catorce del Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, de 29 de diciembre de 1966, acordase que el impuesto correspondiente a dos o más operaciones gravadas dentro de un ciclo de producción o distribución de determinados bienes, mercancías o productos, se acumule y se exija al obligado pago en la última de las operaciones que a efectos tributarios se consideran integradas, se adoptarán las medidas adecuadas por ambas Administraciones con objeto de acomodar la aplicación del impuesto a la nueva situación creada.

Artículo 29. Impuesto sobre el Lujo.

Uno. El Impuesto sobre el Lujo se exigirá por la Diputación Foral competente por razón del territorio:

A) Cuando se trate de hechos imponible cuyo devengo se produzca en origen y se realicen en su ámbito espacial.

En las importaciones, cuando en dicho ámbito espacial tenga su domicilio fiscal el importador, sin perjuicio de que el impuesto se liquide en la Aduana.

B) Cuando se trate de hechos imponible cuyo devengo se produzca en destino, en los siguientes casos:

a) Las adquisiciones de vehículos nuevos o usados, aviones de turismo y embarcaciones de recreo, enumerados en el título III del Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, cuando el adquirente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

b) Las restantes adquisiciones, cuando el sujeto pasivo sustituto del contribuyente realice la venta en el territorio de la Comunidad Autónoma, salvo que la puesta a disposición del producto vendido se efectúe desde un establecimiento permanente, en cuyo caso se entenderá realizada desde el citado establecimiento.

c) Las importaciones de bienes para uso y consumo propio y particular del importador, cuya residencia habitual esté en el País Vasco, sin perjuicio de que el impuesto se liquide en la Aduana.

C) En el concepto de tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves, cuando los sujetos pasivos tengan su residencia habitual en el País Vasco.

A los efectos de los apartados B) y C), la residencia habitual se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo séptimo, dos, del presente Concierto.

Dos. El gravamen sobre la adquisición de tabaco, en razón de su régimen de monopolio, se liquidará e ingresará directamente en el Tesoro del Estado, de conformidad con las disposiciones en vigor.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- En el IVA, los Territorios Históricos no pueden imponer obligaciones formales (alta en el censo...) a quien no se encuentra sujeto a la competencia de exacción de la Diputación Foral, aunque se pueda presumir la habitualidad de la actividad económica en dicho territorio. Véase la STSJPV de 21 de mayo de 1993 (f.j. 2º).
- En el Impuesto sobre el Lujo, al ser un impuesto real, el punto de conexión debía ser el de territorialidad y no el principio de residencia efectiva, tal y como establece el artículo 9 de la LOFCA. Por consiguiente, en la adquisición de un vehículo prevalecía el lugar de compra sobre la residencia del comprador, contra la dicción literal del Concierto. Véanse la STS de 2 de junio de 1990 (f.j. 3º), la STS de 30 de octubre de 1990 (f.j. 2º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- En el Impuesto sobre el Lujo, la residencia habitual del sujeto pasivo en Cantabria suponía la incompetencia de la Diputación Foral para exaccionarlo. Véase la RTEAFB de 30 de agosto de 1988 (TEAF-4) (cdo. 4º).
- En el IGTE, la Diputación Foral no era competente en las ejecuciones de obras sobre inmuebles sitios fuera del Territorio Histórico. Véase la RTEAFB de 10 de noviembre (TEAF-9) (cdo. 2º).

Artículo 28. Lugar de realización de las operaciones

Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común, y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

c) Si se trata de bienes que deben ser objeto de expedición o transporte iniciado en otro Estado miembro, y se cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido para la aplicación del régimen de ventas a distancia, la entrega se entenderá realizada en el País Vasco cuando finalice en dicho territorio el referido transporte.

2.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

3.º Las entregas de bienes inmuebles, cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

B) Prestaciones de servicios:

1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

3.º Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 32 del presente Concierto Económico.

C) No obstante lo dispuesto en las letras anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común, y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes:

- 1.ª Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación, que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.
- 2.ª Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.
- 3.ª Los arrendamientos de medios de transporte.

Dos. Las entidades que no realicen las operaciones previstas en este artículo, tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco.

CONCORDANCIAS

- Artículos 27, 32 y 43 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 28. Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

Cinco. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

B) Prestaciones de servicios.

1º. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2º. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

3º. Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 31 del presente Concierto Económico.

(...)

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 28. Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

Cinco. A los efectos de este Concierto Económico se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes.

a) Las entregas de bienes muebles corporales se entenderán realizadas en territorio vasco cuando desde dicho territorio, se realice la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

1. Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

2. Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

b) Las entregas de bienes inmuebles, cuando los bienes entregados estén situados en territorio vasco.

c) Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando los centros generadores de la misma radiquen en territorio vasco.

B) Prestaciones de servicios.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

C) No obstante lo dispuesto en las letras anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco en las operaciones siguientes:

1.^a Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.

2.^a Los servicios de transportes, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

3.^a Los arrendamientos de medios de transporte.

(Redacción aprobada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre)

Artículo 29. Gestión e inspección del Impuesto

Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la sección 2.^a del capítulo III del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

- a) Fusión, escisión y aportación de activos.
- b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa, cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

Tres. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

- b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tercera. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

Siete. Las declaraciones recapitulativas de entregas y adquisiciones intracomunitarias se presentarán ante la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para la comprobación e investigación de los sujetos pasivos.

CONCORDANCIAS

- Artículos 27, 43, 45 a 47, 64 y 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 29. Gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

Dicho resultado comprenderá el Impuesto correspondiente a las operaciones intracomunitarias.

Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión Coordinadora prevista en el artículo 40 del presente Concierto Económico, una proporción provisional distinta de la anterior en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión y aportación de activos.

b) Inicio o cese de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

(...)

Seis. Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en cada período de liquidación con arreglo a lo establecido en el número anterior por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor.

Corresponderá a cada una de las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, realizar las devoluciones procedentes, en la parte proporcional respectiva.

(...)

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 29. Gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

Dicho resultado comprenderá el impuesto correspondiente a las operaciones intracomunitarias.

Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente.

La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

(...)

Ocho. Las declaraciones recapitulativas de entregas y adquisiciones intracomunitarias se presentarán ante la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para la comprobación e investigación de los sujetos pasivos.

(Redacción aprobada por la Ley 11/1993, de 13 de diciembre)

Artículo 29. Gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente.

La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural de ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

Tres. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

Cuatro. Los sujetos pasivos que se hallen sometidos a tributación en los territorios común y vasco presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Diputación Foral de cada uno de los territorios en que operen, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y, en su caso, las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constará, en todo caso, las proporciones provisional o definitivamente aplicables y las cuotas o devoluciones que resulten frente a las diferentes Administraciones.

Cinco. En el supuesto de que el importe de las cuotas impositivas devengadas en cada período de liquidación supere la cuantía de las cuotas deducibles durante el mismo período, los sujetos pasivos deberán efectuar el ingreso de las cuotas resultantes a cada una de las Diputaciones Forales o a la Delegación de Hacienda que corresponda, en la proporción resultante.

Seis. Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en cada período de liquidación con arreglo a lo establecido en el número anterior por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor.

Corresponderá a cada una de las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Delegación de Hacienda realizar las devoluciones procedentes, en la parte proporcional respectiva.

Siete. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las Inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común:

La comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco:

La comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso en que el sujeto pasivo realice en el territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Tercera. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

(Redacción aprobada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre)

JURISPRUDENCIA

- Si se califica un mismo negocio de forma diferente por dos Administraciones y cada calificación atribuye la competencia para la exacción del IVA a una o a la otra, no existe descoordinación entre las Administraciones, puesto que sólo una de ellas es competente. En este caso, el contribuyente debe actuar de acuerdo con la calificación jurídica correcta si no quiere salir perjudicado. Véanse la STS de 22 de abril de 2003 (f.j. 5º) y la STSJPV de 27 de diciembre de 2004 (TSJPV-110) (f.j. 1º).
- Si tras una comprobación de la Inspección Foral se modifican el porcentaje atribuible a territorio común y foral, resultando un saldo a favor de la Hacienda Foral, el sujeto pasivo se debe atener al nuevo porcentaje y satisfacer la deuda corregida a la Hacienda Foral. Véase la STSJPV de 21 de diciembre de 1994 (TSJPV-22) (f.j. 2º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- El porcentaje de tributación en territorio vasco determinado por la Hacienda Foral competente tiene validez para la Administración del Estado. Véanse la RTEAC de 17 de marzo de 1992 (cdo. 5º), la RTEAC de 21 de octubre de 1992 (cdo. 5º).
- Si el sujeto pasivo no realiza más del 75% de sus operaciones en territorio común, las declaraciones presentadas ante la Hacienda Foral son válidas y tienen plena eficacia ante la Administración fiscal del Estado. Véanse la RTEAC de 4 de noviembre de 1992 (cdo. 4º), la RTEAC de 2 de diciembre de 1992 (cdo. 4º).
- Mientras la Inspección del Estado, competente en este caso, no proceda a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, las Administraciones forales deben aceptar los datos declarados por el sujeto pasivo y proceder a las devoluciones correspondientes en el IVA. Véase la RTEAFB de 13 de septiembre de 2000 (f.j. 5º).

- No puede admitirse la rectificación de la declaración liquidación del IVA del ejercicio 1997 presentada a la Diputación Foral, sin la previa rectificación ante la Administración del Estado, por ser dicha Administración la competente para la comprobación e investigación del impuesto.
Véase la RTEAFB de 23 de enero de 2002 (f.j. 4º).

SECCIÓN 8.^a
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y
Actos Jurídicos Documentados

Artículo 30. Normativa aplicable

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tendrá el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común, en cuyo caso las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

CONCORDANCIAS

- Artículo 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 27. Normativa de los impuestos indirectos

(...)

Tres. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrá el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común.

(Redacción aprobada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre)

Artículo 27. Normativa de los impuestos indirectos.

Los impuestos indirectos, incluido el recargo provincial sobre el Impuesto de Tráfico de Empresas, se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengos, bases, tipos y tarifas que los establecidos en cada momento por el Estado.

Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo precedente, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que tendrá carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Los Territorios Históricos tienen plena e indiscutida competencia para modificar el gravamen gradual de los documentos notariales en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Véanse la STS de 28 de octubre de 1995 (f.j. 6º), la STS de 7 de abril de 1997 (f.j. 6º).

- Los Territorios Históricos pueden establecer sus propias reglas de valoración en este impuesto, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que las suplan.

Véase la STS de 12 de septiembre de 1996 (f.j. 4º).

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 191-209.

ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. septiembre, págs. 11-27.

Artículo 31. Exacción del Impuesto

La exacción del Impuesto corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos:

Uno. En las transmisiones onerosas y arrendamientos de bienes inmuebles y en la constitución y cesión onerosa de derechos reales, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando éstos radiquen en territorio vasco.

En los supuestos previstos en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, cuando radiquen en territorio vasco los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten.

Dos. En las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución y cesión onerosa de derechos sobre los mismos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco y siendo persona jurídica tenga en él su domicilio fiscal.

No obstante lo anterior, se establecen las dos salvedades siguientes:

- a) En la transmisión de acciones, derechos de suscripción, obligaciones y títulos análogos y demás valores, así como participaciones sociales, se atenderá al lugar de formalización de la operación.
- b) En la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento o se refiera a buques, embarcaciones o aeronaves, se tomará en consideración el territorio donde tales actos hayan de ser inscritos.

Tres. En la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, cuando el prestatario, afianzado, arrendatario o pensionista, siendo persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco o, siendo persona jurídica tenga en él su domicilio fiscal.

Sin embargo, si se trata de préstamos con garantía real, cuando los bienes inmuebles hipotecados radiquen en territorio vasco o sean inscribibles en éste las correspondientes hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento.

Si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitios en territorio común y foral o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en ambos territorios, tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes.

Cuatro. En las concesiones administrativas de bienes, cuando éstos radiquen en el País Vasco y en las ejecuciones de obra o explotaciones de servicios, cuando se ejecuten o presten en el País Vasco. Estas mismas reglas serán aplicables cuando se trate de actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas.

Tratándose de concesiones de explotación de bienes que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto en proporción a la extensión que ocupen en el territorio vasco.

Tratándose de concesiones de ejecución de obras que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto en proporción al importe estimado de las obras a realizar en territorio vasco.

Tratándose de concesiones de explotación de servicios que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto en función de la media aritmética de los porcentajes que representen su población y su superficie sobre el total de las Comunidades implicadas.

Tratándose de concesiones mixtas que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto mediante la aplicación de los criterios recogidos en los tres párrafos anteriores a la parte correspondiente de la concesión.

En el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial del País Vasco, la inspección del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el domicilio fiscal de la entidad concesionaria radique en el mismo.

Cinco. En las operaciones societarias, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que la entidad tenga en el País Vasco su domicilio fiscal.
- b) Que la entidad tenga en el País Vasco su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.
- c) Que la entidad realice en el País Vasco operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situadas en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.

Seis. En las escrituras, actas y testimonios notariales, cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, cuando radique en el País Vasco el Registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.

Siete. En las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen funciones de giro así como en los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos, cuando su libramiento o emisión tenga lugar en el País Vasco; si el libramiento se hubiera producido en el extranjero, cuando su primer tenedor tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en dicho territorio.

Ocho. En las anotaciones preventivas, cuando se practiquen en los Registros públicos sitios en el País Vasco.

CONCORDANCIAS

- Artículos 43 y 66 del Concierto Económico.
- Artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

ANTECEDENTES

Artículo 30. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos:

1. En las transmisiones onerosas y arrendamientos de bienes inmuebles y en la constitución y cesión onerosa de derechos reales, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando éstos radiquen en territorio vasco. A estos efectos tendrán la consideración de transmisión de bienes inmuebles las transmisiones a título oneroso de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

2. En las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución y cesión onerosa de derechos sobre los mismos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco y siendo persona jurídica tenga en él su domicilio fiscal.

No obstante lo anterior, se establecen las dos salvedades siguientes:

a) En las transmisiones de valores, se atenderá al lugar de formalización de la operación.

b) En la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento o se refiera a buques o aeronaves, se tomará en consideración el territorio donde tales actos hayan de ser inscritos.

3. En la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, cuando el prestatario, arrendatario, afianzado o pensionista, siendo persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco o, siendo persona jurídica tenga en él su domicilio fiscal.

4. En las concesiones administrativas de bienes cuando éstos radiquen en el País Vasco, y en las ejecuciones de obra o explotaciones de servicios cuando se ejecuten o presten en el País Vasco.

5. En las operaciones societarias, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que la Entidad tenga en el País Vasco su domicilio fiscal.

b) Que la Entidad tenga en el País Vasco su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración Tributaria de un Estado miembro de la Comunidad Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un Impuesto similar.

c) Que la Entidad realice en el País Vasco operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situadas en el ámbito territorial de otra Administración Tributaria de un Estado miembro de la Comunidad Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un Impuesto similar.

6. En las escrituras, actas y testimonios notariales, cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, cuando radique en territorio vasco el Registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.

7. En las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen funciones de giro así como en los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos, cuando su libramiento tenga lugar en el País Vasco; si el libramiento se hubiera producido en el extranjero, cuando su primer tenedor tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en dicho territorio.

8. En las anotaciones preventivas, cuando se practiquen en los Registros Públicos sitos en el País Vasco. Si una misma anotación afecta a bienes sitos en el País Vasco y en territorio común, se satisfará el Impuesto a la Administración en la que tenga su jurisdicción la autoridad que la ordene.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 30. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos:

1. En las transmisiones onerosas de bienes inmuebles y en la constitución y cesión onerosas de derechos de toda clase, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando radiquen en territorio de la Comunidad Autónoma.

2. En las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución y cesión onerosa de derechos sobre los mismos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco y, siendo persona jurídica, tenga en él su domicilio fiscal.

No obstante lo anterior, se establecen las dos salvedades siguientes:

a) En la transmisión de acciones, derechos de suscripción, participaciones sociales, obligaciones y títulos análogos se atenderá al lugar de formalización de la operación.

b) En la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento se tomará en consideración el territorio donde se inscriba la garantía.

3. En la constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, cuando el prestatario, arrendatario, afianzado o pensionista, siendo persona física tenga su residencia habitual en el País Vasco o, siendo persona jurídica, tenga en él su domicilio fiscal.

Sin embargo, cuando se trate de préstamos con garantía real, la exacción del impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente cuando los inmuebles hipotecados radiquen en su territorio o en éste sean inscribibles las correspondientes hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento.

Si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre inmuebles sitios en más de un territorio, o bien, con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en varios territorios, el rendimiento corresponderá a cada Administración en proporción a las responsabilidades que cubran los bienes de cada territorio objeto de garantía y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes.

4. En las concesiones administrativas de bienes, cuando éstos radiquen en el País Vasco, y en las de explotación de servicios, cuando el concesionario tenga su residencia habitual o su domicilio fiscal en dicho territorio, según se trate de personas físicas o jurídicas.

5. En el supuesto de constitución de sociedades y en el de fusión con extinción de las sociedades integradas y creación de nueva sociedad, cuando el domicilio social del ente recién creado radique en territorio vasco.

6. En los supuestos de aumento y disminución del capital, fusión por absorción, transformación y disolución de sociedades, cuando la sociedad transformada, modificada, absorbente o disuelta tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

(...)

Artículo 31. Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio la exacción del gravamen sobre los Actos Jurídicos Documentados en los siguientes casos:

1. En las escrituras, actas y testimonios notariales, cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco.

2. En las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, cuando su libramiento tenga lugar en el País Vasco, y si aquéllas se hubieren expedido en el extranjero, cuando su primer tenedor tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en dicho territorio.

3. En los resguardos o certificados de depósito transmisibles, cuando el domicilio fiscal de la sociedad que hubiere expedido los referidos títulos radique en territorio vasco.

4. En los actos jurídicos documentados de naturaleza jurisdiccional o administrativa, cuando el órgano arbitral, jurisdiccional, registral o administrativo ante quien se produzcan, o del cual procedan, los actos jurídicos sometidos a gravamen tenga su sede en territorio vasco; y en los escritos, instancias y recursos que los interesados dirijan a las Administraciones Públicas, cuando los mismos se expidan desde territorio vasco.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Ha dejado de estar sujeta la transformación de sociedades, y se han introducido como nuevas operaciones sujetas las aportaciones de socios para reponer pérdidas sociales y el traslado de la sede de dirección o del domicilio social al Territorio Histórico correspondiente cuando concurren determinados requisitos, en congruencia con las modificaciones introducidas en la legislación común por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre (BOE, núm. 301, de 17 de diciembre), de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

Se declaran sujetos al Impuesto, también los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos, cuando concurren determinados requisitos, en congruencia con las modificaciones introducidas en la legislación común por la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre régimen fiscal de determinados activos financieros (BOE, núm. 129, de 30 de mayo).

No están sujetos al Impuesto los actos de naturaleza judicial o administrativa, excepción hecha de determinadas pólizas intervenidas por fedatarios mercantiles y anotaciones preventivas, ni los escritos, instancias y recursos dirigidos a las Administraciones Públicas, en congruencia con las modificaciones introducidas en la legislación común por la Ley 25/1986, de 24 de diciembre, de supresión de Tasas Judiciales (BOE, núm. 313, de 31 de diciembre) y por el RDL 1/1986, de 14 de marzo, de medidas urgentes administrativas, financieras, fiscales y laborales (BOE, núm. 73, de 26 de marzo).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- En ningún caso es competente la Diputación Foral para comprobar el valor de inmuebles sitos en Madrid o Barcelona.
Véase la RTEAFB de 10 de junio de 1988 (TEAF-2) (cdo. 2º).
- La Diputación Foral es competente para exigir el impuesto en las adjudicaciones judiciales de inmuebles radicados en el Territorio Histórico, sin que los pagos realizados a otra Administración distinta produzcan efecto liberatorio.
Véase la RTEAFB de 20 de febrero de 2001 (f.j. 3º y 4º).
- Los contribuyentes obligados a otorgar escrituras en territorio común no tienen derecho a una indemnización aunque posteriormente se haya declarado la nulidad del artículo 142 del Reglamento notarial que les obligaba.
Véase la STS de 29 de abril de 2004 (f.j. 2º).

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 191-209.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. septiembre, págs. 11-27.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «El gravamen proporcional de los actos jurídicos documentados en los regímenes de Concierto y Convenio», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1993, núm. 223, págs. 15-41.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «El gravamen proporcional de los Actos Jurídicos Documentados en los regímenes de Concierto y Convenio», *Impuestos*, 1993, núm. 1, págs. 367-389.
- MEZQUITA DEL CACHO, JOSÉ LUIS, «Las diferencias forales de fiscalidad sobre Actos Jurídicos Documentados y la libre elección de Notario», *Quincena Fiscal*, 1993, núm. 21, págs. 13-28.

SECCIÓN 9.^a

Impuesto sobre las Primas de Seguro

Artículo 32. Normativa aplicable y exacción del Impuesto

Uno. El Impuesto sobre las Primas de Seguro es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. La exacción del Impuesto corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales cuando la localización del riesgo o del compromiso, en las operaciones de seguro y capitalización, se produzca en territorio vasco.

Tres. A estos efectos, se entenderá que la localización del riesgo se produce en territorio vasco, de acuerdo con las reglas siguientes:

Primera. En el caso de que el seguro se refiera a inmuebles, cuando los bienes radiquen en dicho territorio.

La misma regla se aplicará cuando el seguro se refiera a bienes inmuebles y a su contenido, si este último está cubierto por la misma póliza de seguro. Si el seguro se refiere exclusivamente a bienes muebles que se encuentran en un inmueble, con excepción de los bienes en tránsito comercial, cuando el bien inmueble en el que se encuentran los bienes radique en dicho territorio.

Cuando en un mismo seguro se cubra el riesgo de inmuebles ubicados en territorio común y vasco, se localizará en cada uno de ellos en función del valor de los inmuebles radicados en uno y otro territorio.

Segunda. En el caso de que el seguro se refiera a vehículos de cualquier naturaleza, cuando la persona o entidad a cuyo nombre se encuentre matriculado tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

Tercera. En el caso de que el seguro se refiera a riesgos que sobrevengan durante un viaje o fuera de la residencia habitual del tomador del seguro, y su duración sea inferior o igual a cuatro meses, cuando se produzca en territorio vasco la firma del contrato por parte del tomador del seguro.

Cuarta. En todos los casos no explícitamente contemplados en las reglas anteriores, cuando el tomador del seguro, si es persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco y, en otro caso, cuando el domicilio social o sucursal a que se refiere el contrato se encuentre en dicho territorio.

Cuatro. Se entenderá que la localización del compromiso se produce en territorio vasco cuando, en el caso de seguros sobre la vida, el contratante del seguro tenga en el mismo su residencia habitual, si es una persona física, o su domicilio social o una sucursal, caso de que el contrato se refiera a esta última, si es una persona jurídica.

Cinco. En defecto de normas específicas de localización de acuerdo con los números anteriores, se entienden realizadas en territorio vasco las operaciones de seguro y capitalización cuando el contratante sea un empresario o profesional que concierte las operaciones en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y radique en dicho territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o en su defecto, el lugar de su domicilio.

CONCORDANCIAS

- Artículos 16, 28, 43 y 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 31. Impuesto sobre las Primas de Seguros.

Uno. Corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre las Primas de Seguros cuando la localización del riesgo o del compromiso, en las operaciones de seguro y capitalización, se produzca en territorio vasco.

Dos. A estos efectos, se entenderá que la localización del riesgo se produce en territorio vasco, de acuerdo con las reglas siguientes:

Primera. En el caso de que el seguro se refiera a inmuebles, cuando los bienes radiquen en dicho territorio. La misma regla se aplicará cuando el seguro se refiera a bienes inmuebles y a su contenido, si este último está cubierto por la misma póliza de seguro. Si el seguro se refiere exclusivamente a bienes muebles que se encuentran en un inmueble, con excepción de los bienes en tránsito comercial, cuando el bien inmueble en el que se encuentran los bienes radique en dicho territorio.

Segunda. En el caso de que el seguro se refiera a vehículos de cualquier naturaleza, cuando la matriculación del vehículo se hubiera producido en territorio vasco.

Tercera. En el caso de que el seguro se refiera a riesgos que sobrevengan durante un viaje o fuera del domicilio habitual del tomador del seguro, y su duración sea inferior o igual a cuatro meses, cuando se produzca en territorio vasco la firma del contrato por parte del tomador del seguro.

Cuarta. En todos los casos no explícitamente contemplados en las reglas anteriores, cuando el tomador del seguro tenga su residencia habitual en el País Vasco, o, si fuera una persona jurídica, cuando el domicilio social o sucursal de la misma a que se refiere el contrato se encuentre en dicho territorio.

Tres. En el caso de seguros sobre la vida, se entenderá que la localización del compromiso se produce en territorio vasco, cuando el tomador del seguro tenga en el mismo su residencia habitual, si es una persona física, o su domicilio social o una sucursal, caso de que el contrato se refiera a ésta última, si es una persona jurídica.

Cuatro. En defecto de normas específicas de localización de acuerdo con los números anteriores, se entienden realizadas en territorio vasco las operaciones de seguro y capitalización cuando el contratante sea un empresario o profesional que concierte las operaciones en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y radique en dicho territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio.

Cinco. En la exacción del Impuesto las Diputaciones Forales del País Vasco aplicarán las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, corresponderá a las Diputaciones Forales aprobar los modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

SECCIÓN 10.^a

Impuestos Especiales

Artículo 33. Normativa aplicable y exacción de los impuestos

Uno. Los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo de los mismos se produzca en el País Vasco.

Las devoluciones de los Impuestos Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución. El control de los establecimientos situados en el País Vasco así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

Tres. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco.

No obstante lo dispuesto en el apartado uno, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 10 por 100 de los tipos establecidos en cada momento por el Estado.

La matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su residencia habitual.

CONCORDANCIAS

- Artículos 43, 54, 64, 66 y Disposición transitoria séptima del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 27. Normativa de los impuestos indirectos.

(...)

Cuatro. En la exacción de los Impuestos Especiales las Diputaciones Forales del País Vasco aplicarán las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, sin perjuicio de las excepciones previstas en el artículo 32 del presente Concierto Económico.

Artículo 32. Impuestos Especiales.

Uno. Los Impuestos Especiales de fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo de los mismos se produzca en el País Vasco.

Las devoluciones de los Impuestos Especiales de fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución.

El control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como el régimen de autorización de los mismos, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales. No obstante, la autorización de los depósitos fiscales se realizará por la Administración del Estado, previo acuerdo preceptivo de la Comisión Mixta de Cupo.

Dos. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco, aplicando las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

La matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su domicilio fiscal.

Tres. Corresponderá a las Diputaciones Forales aprobar los modelos de declaración e ingreso de los Impuestos Especiales y señalar los plazos de ingreso, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 32. Impuestos Especiales

Los Impuestos Especiales, excepto los que gravan los alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas y el petróleo, sus derivados y similares, se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales con arreglo a las siguientes normas:

Uno. Corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales la exacción del impuesto sobre el uso del teléfono en el País Vasco. El impuesto será liquidado y recaudado por la Compañía Telefónica en la forma dispuesta en el artículo 44 del texto refundido de 2 de marzo de 1967, y ésta ingresará directamente su rendimiento en la Diputación Foral competente.

Dos. El impuesto sobre bebidas refrescantes se exigirá en el País Vasco por las respectivas Diputaciones Forales cuando la venta o entrega por el fabricante salga con destino a los adquirentes de fábricas, talleres o almacenes sitos en territorio del País Vasco.

Tres. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco, aplicando las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

Corresponderá a las Diputaciones Forales aprobar los modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su domicilio fiscal.

(Redacción aprobada por la Ley 11/1993, de 13 de diciembre)

Artículo 32. Impuestos Especiales

Los Impuestos Especiales, excepto los que gravan los alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas y el petróleo, sus derivados y similares, se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales con arreglo a las siguientes normas:

Uno. Corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales la exacción del impuesto sobre el uso del teléfono en el País Vasco. El impuesto será liquidado y recaudado por la Compañía Telefónica en la forma dispuesta en el artículo 44 del Texto Refundido de 2 de marzo de 1967, y ésta ingresará directamente su rendimiento en la Diputación Foral competente.

Dos. El impuesto sobre bebidas refrescantes se exigirá en el País Vasco por las respectivas Diputaciones Forales cuando la venta o entrega por el fabricante salga con destino a los adquirentes de fábricas, talleres o almacenes sitos en territorio del País Vasco.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

La Disposición Final 2.^a, apartado o), de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA (BOE, núm. 190, de 9 de agosto), declaró derogados, con efectos desde el 1 de enero de 1986, y sin perjuicio del derecho de la Hacienda Pública a exigir las deudas tributarias devengadas con anterioridad a aquella fecha, los artículos 43 a 47, ambos inclusive, del Decreto 511/1967, de 2 de marzo, y demás disposiciones reguladoras del Impuesto sobre el Uso del Teléfono (BOE, núm. 68, de 21 de marzo).

La Disposición Final 2.^a, apartado c), de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA (BOE, núm. 190, de 9 de agosto), declaró derogadas, con efectos desde el 1 de enero de 1986, y sin perjuicio del derecho de la Hacienda Pública a exigir las deudas tributarias devengadas con anterioridad a aquella fecha, las normas reguladoras del Impuesto Especial sobre Bebidas Refrescantes, contenidas en la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales, y demás disposiciones complementarias relativas al mismo Impuesto (BOE, núm. 292, de 6 de diciembre).

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «La recaudación de Impuestos Especiales. Vizcaya (1876-1937)», *Zergak*, 1998, núm. 11, págs. 67-97.
- BOTELLA GARCÍA LASTRA, CARMEN, «La adaptación del concierto económico con el País Vasco y del convenio económico con Navarra a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la Ley de los Impuestos Especiales», *Cuadernos de Formación*, 1993, núm. 22.
- PÉREZ DELGADO, ANTONIO, «El Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales en el nuevo Concierto Económico», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 211-235.
- PÉREZ DELGADO, ANTONIO, «El impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales en el nuevo Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. septiembre, págs. 28-48.
- PÉREZ SAN MILLÁN, FEDERICO; RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, CELESTINO, «El principio de neutralidad financiera en la concertación de los impuestos especiales de fabricación con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Hacienda Española Pública*, 1998, núm. 147, págs. 141-169.

SECCIÓN 11.^a
Impuesto sobre las Ventas Minoristas de
Determinados Hidrocarburos

Artículo 34. Normativa aplicable y exacción del Impuesto

Uno. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán establecer los tipos de gravamen del Impuesto dentro de los límites vigentes en cada momento en territorio común.

Asimismo, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. Corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en los siguientes casos:

a) Ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor situados en territorio vasco, con excepción de los suministros que se efectúen a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos fuera de dicho territorio. Correlativamente, corresponderá a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto por los suministros que se efectúen desde territorio común a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos en el País Vasco.

b) Importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto, cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en el País Vasco.

CONCORDANCIAS

- Artículo 66 del Concierto Económico.

SECCIÓN 12.^a

Otros impuestos indirectos

Artículo 35. Normativa aplicable

Los demás impuestos indirectos se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado.

ANTECEDENTES

Artículo 27. Normativa de los impuestos indirectos.

Uno. Los impuestos indirectos se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado, sin perjuicio de lo dispuesto en los números siguientes.

(...)

(Redacción aprobada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre)

Artículo 27. Normativa de los impuestos indirectos.

Los impuestos indirectos, incluido el recargo provincial sobre el Impuesto de Tráfico de Empresas, se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos y tarifas que los establecidos en cada momento por el Estado.

Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo precedente, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que tendrá carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

SECCIÓN 13.^a

Tributos sobre el Juego

Artículo 36. Normativa aplicable

Los tributos que recaen sobre el juego tienen el carácter de tributos concertados de normativa autónoma, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco.

Se aplicará la misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y sujeto pasivo.

CONCORDANCIAS

- Artículo 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 33. Normativa aplicable y punto de conexión.

La Tasa Fiscal sobre el juego es un tributo concertado de normativa autónoma. Se aplicará la normativa de régimen común en lo que se refiere a hecho imponible y sujeto pasivo. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando su autorización, celebración, u organización se realice en el País Vasco.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

JURISPRUDENCIA

- Con la redacción del Concierto de 1981, la Diputación Foral tenía que aplicar, en la Tasa Fiscal sobre el Juego, las normas de territorio común y modificar su normativa, si la de territorio común era modificada.
Véanse la STS de 7 de febrero de 2000 (f.j. 2º), la STSJPV de 16 de marzo de 1994 (f.j. 3º), la STSJPV de 2 de febrero de 1995 (f.j. 3º), la STSJPV de 10 de marzo de 1997 (f.j. 3º y 5º), la STSJPV de 14 de marzo de 1997 (f.j. 2º), la STSJPV de 21 de junio de 2002 (TSJPV-96) (f.j. 3º).
- La CAV puede establecer un recargo sobre la Tasa Fiscal sobre el Juego por tratarse de un tributo no propio de la Comunidad.
Véase la STSJPV de 25 de febrero de 2004 (f.j. 2º).

Artículo 37. Exacción de los tributos

Uno. La Tasa sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el hecho imponible se realice en el País Vasco.

Dos. La Tasa Fiscal sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón de territorio, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco.

CONCORDANCIAS

- Artículo 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 33. Normativa aplicable y punto de conexión.

La Tasa Fiscal sobre el juego es un tributo concertado de normativa autónoma. Se aplicará la normativa de régimen común en lo que se refiere a hecho imponible y sujeto pasivo. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando su autorización, celebración, u organización se realice en el País Vasco.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 33. Competencia para su exacción.

(...)

2. La gestión, inspección, revisión y recaudación de la Tasa sobre el Juego en el territorio vasco corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales, aplicando la misma normativa tributaria que en territorio común.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

SECCIÓN 14.^a

Tasas

Artículo 38. Competencia para la exacción de las tasas

Corresponderá a las Diputaciones Forales la exacción de las tasas exigibles por la utilización o aprovechamiento especial de su propio dominio público, por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público efectuadas por las mismas.

CONCORDANCIAS

- Artículo 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 34. Competencia para su exacción.

Uno. Las tasas y precios públicos serán exigidos por las respectivas Diputaciones Forales cuando se devenguen con ocasión de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados por las mismas.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las exacciones reguladoras de precios que afecten a bienes o productos almacenados en el País Vasco, corresponderá al Estado la competencia para su establecimiento y regulación, y a la Diputación Foral correspondiente la gestión, inspección, recaudación y revisión de las mismas, salvo que tales exacciones se destinen a financiar órganos o servicios no transferidos a la Comunidad Autónoma.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Art. 34. Competencia para su exacción.

Uno. Las Tasas y Precios Públicos regulados en la Ley de 13 de abril de 1989 serán exigidos por las respectivas Diputaciones Forales cuando se devenguen con ocasión de la realización de servicios cuya transferencia haya sido realizada a la Comunidad Autónoma o se destinen a financiar órganos o servicios transferidos a la misma.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las exacciones reguladoras de precios que afecten a bienes o productos almacenados en el País Vasco, corresponderá al Estado la competencia para su establecimiento y regulación, y a la Diputación Foral correspondiente la gestión, inspección, recaudación y revisión de las mismas, salvo que tales exacciones se destinen a financiar órganos o servicios no transferidos a la Comunidad Autónoma.

(Redacción aprobada por la Ley 2/1990, de 8 de junio)

Artículo 33. Competencia para su exacción.

1. Las Tasas fiscales serán exigidas por la Administración del Estado, salvo aquellas que correspondan a la prestación de servicios cuya competencia haya sido transferida al País Vasco.

(...)

Artículo 34. Competencia para su exacción.

Uno. Las Tasas y exacciones parafiscales reguladas en la Ley de veintiséis de diciembre de mil novecientos cincuenta y ocho serán exigidas por las respectivas Diputaciones Forales cuando se devenguen con ocasión de la realización de servicios cuya transferencia haya sido realizada a la Comunidad Autónoma o se destinen a financiar órganos o servicios transferidos a la misma.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las exacciones reguladoras de precios que afecten a bienes o productos almacenados en el País Vasco, corresponderá al Estado la competencia para su establecimiento y regulación, y a la Diputación Foral correspondiente la gestión, inspección, recaudación y revisión de las mismas, salvo que tales exacciones se destinen a financiar órganos o servicios no transferidos a la Comunidad Autónoma.

Tres. A los efectos previstos en los apartados anteriores, en la Ley de Cupo se concretarán las competencias del País Vasco en relación a todas y cada una de las tasas y exacciones parafiscales y exacciones reguladoras de precios.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

SECCIÓN 15.^a

Haciendas Locales

Artículo 39. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos y gravará los bienes de naturaleza rústica y urbana sitos en su respectivo Territorio Histórico.

CONCORDANCIAS

- Artículo 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 41. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, y gravará los bienes de naturaleza rústica y urbana sitos en su respectivo Territorio Histórico.

(Redacción aprobada por la Ley 2/1990, de 8 de junio)

Vigente desde el 31-12-88, fecha de entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (BOE, núm. 313, de 30 de diciembre), reguladora de las Haciendas Locales. No obstante téngase en cuenta que la efectiva implantación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles se demoró hasta el 1 de enero de 1990.

Artículo 41. Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

Uno. La Contribución Territorial Rústica y Pecuaria se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos y se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración existentes con las Corporaciones Locales o de las que, en lo sucesivo, se consideren oportunas.

Dos. Corresponderá la exacción de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos:

- a) Cuando afecte a inmuebles y actividades agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, sujetas a imposición, sitas en su respectivo territorio histórico.
- b) Cuando, tratándose de la actividad ganadera independiente, el ganado pade o se alimente exclusivamente en territorio foral, cualquiera que sea la condición de la persona que la ejerza.
- c) Cuando, tratándose de la actividad ganadera trashumante o trasterminante, en su territorio se halle normalmente establecida la base del ganado. Si dicha base no pudiera determinarse claramente, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la misma radica en territorio común.

Artículo 42. Contribución Territorial Urbana.

Uno. La Contribución Territorial Urbana se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos y se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración existentes con las Corporaciones Locales o de las que, en lo sucesivo, se consideren oportunas.

Dos. Corresponderá la exacción de la Contribución Territorial Urbana a las Diputaciones Forales cuando se trate de bienes calificados tributariamente de tal naturaleza que estén ubicados en su respectivo territorio.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Si el Estado aplica una exención no recogida en la normativa foral del impuesto, dicha exención no se puede aplicar supletoriamente en el Territorio Histórico.
Véase la STSJPV de 19 de noviembre de 1999 (f.j. 2º).
- Hasta la Ley 38/1997 los Territorios Históricos tenían que aplicar idéntica definición del hecho imponible y criterios de valoración de los bienes inmuebles que en territorio común, por lo que si el Estado subía un 5% los valores catastrales, los Territorios Históricos no podían subir más.
Véanse la STS de 17 de noviembre de 2000 (f.j. 2º), la STS de 20 de febrero de 2003 (f.j. 1º), la STSJPV de 23 de junio de 1993, la STSJPV de 22 de enero de 1998 (f.j. 3º), la STSJPV de 7 de abril de 1998 (f.j. 3º) y la STSJPV de 20 de diciembre de 2001 (f.j. 3º).
- Hasta la Ley 38/1997 la definición del hecho imponible debía ser idéntica a la de territorio común. Esta definición acogía tanto su elemento positivo (hecho imponible) como su elemento negativo (exención o bonificación).
Véanse, la STS de 20 de septiembre de 2002 (f.j. 3º), la STS de 1 de octubre de 2002 (f.j. 3º), la STS de 10 de octubre de 2002 (f.j. 1º), la STS de 28 de diciembre de 2002 (f.j. 3º), la STS de 27 de febrero de 2003 (f.j. 1º), la STS de 15 de marzo de 2003 (f.j. 2º) y la STS de 18 de junio de 2003 (f.j. 1º).
En contra: la STSJPV de 31 de enero de 1997 (TSJPV-41) (f.j. 3º), la STSJPV de 31 de enero de 1997 (TSJPV-42) (f.j. 3º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-65) (f.j. 2º), la STSJPV de 20 de mayo de 1999 (TSJPV-69) (f.j. 2º), la STSJPV de 1 de junio de 1999 (f.j. 2º).

Artículo 40. Impuesto sobre Actividades Económicas

Uno. El Impuesto sobre Actividades Económicas se regulará por las normas que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos.

Dos. Corresponderá a las instituciones competentes de los Territorios Históricos la exacción del Impuesto sobre Actividades Económicas por las actividades ejercidas en su territorio, de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Tratándose de cuotas mínimas municipales o modificadas, cuando éstas se devenguen a favor de los municipios del Territorio Histórico.
- b) Tratándose de cuotas provinciales, cuando se ejerza la actividad en el Territorio Histórico correspondiente.
- c) Tratándose de cuotas que faculden para ejercer en más de una provincia, cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco, según proceda. El pago de dicha cuota a la Administración correspondiente de territorio común o foral, faculta para el ejercicio de la actividad en ambos territorios.

CONCORDANCIAS

- Artículos 43, 46 y 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 42. Impuesto sobre Actividades Económicas.

Uno. El Impuesto sobre Actividades Económicas se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

Dos. Corresponderá a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos la exacción del Impuesto sobre Actividades Económicas por las actividades ejercidas en su territorio de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Tratándose de cuotas mínimas municipales o incrementadas, en su caso, cuando éstas se devenguen a favor de los municipios del Territorio Histórico.
- b) Tratándose, en su caso, de cuotas provinciales cuando se ejerza la actividad en el Territorio Histórico correspondiente.
- c) Tratándose, en su caso, de cuotas que faculden para ejercer en más de una provincia cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco, según proceda. El pago de dicha cuota a la Administración correspondiente del territorio común o foral, faculta para el ejercicio de la actividad en ambos territorios.

(Redacción aprobada por la Ley 2/1990, de 8 de junio)

Vigente desde el 31-12-88, fecha de entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (BOE, núm. 313, de 30 de diciembre), reguladora de las Haciendas

Locales. No obstante téngase en cuenta que la efectiva implantación del Impuesto sobre Actividades Económicas se demoró hasta el 1 de enero de 1992.

Artículo 43. Licencia Fiscal del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

Uno. La Licencia Fiscal del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos y se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que se consideren oportunas.

Dos. Corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales la exacción de la Licencia Fiscal por las actividades ejercidas en su territorio, de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las cuotas de Licencia Fiscal exigibles por la Administración del Estado y que faculden para ejercer en más de una provincia se liquidarán exclusivamente por la misma y no autorizarán para ejercer en el País Vasco. A su vez, las cuotas de Licencia satisfechas al País Vasco no facultarán para ejercer en territorio común.

b) Sin embargo, cuando se trate de actividades que tengan señaladas cuotas de Licencia Fiscal de patente que faculden para ejercer en más de una provincia, los contribuyentes de un territorio podrán, no obstante, operar en el otro, satisfaciendo una sola licencia, para lo cual las Diputaciones Forales exigirán iguales cuotas y recargos que los que rijan en cada momento en el territorio de régimen común. Dichas patentes deberán expedirse por la Administración del territorio que corresponda a la residencia habitual o domicilio fiscal, según los casos, del interesado.

Artículo 44. Licencia Fiscal del Impuesto Industrial.

Uno. La Licencia Fiscal del Impuesto Industrial se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, y se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que se consideren oportunas.

Dos. Corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales la exacción de este Impuesto por las actividades a él sujetas que se ejerzan en su territorio, de acuerdo con las siguientes normas:

a) Cuando se trate de actividades que tributen por cuota de patente o de servicios de transportes, los contribuyentes de territorio común o foral podrán, no obstante, operar en uno y otro territorio, satisfaciendo únicamente una sola Licencia, para lo cual las Diputaciones Forales exigirán iguales cuotas y recargos que los que rijan en cada momento en el territorio de régimen común.

Las cuotas correspondientes a las indicadas actividades serán exigidas por la Administración del territorio en el que el contribuyente tenga su residencia habitual o domicilio fiscal, según los casos.

b) Las restantes cuotas de Licencia que facultan para realizar actividades en más de una provincia, solamente podrán ser exigidas por la Administración del Estado, sin que sean válidas para ejercer en el País Vasco.

c) Para acudir a concursos o subastas en uno u otro territorio, común o foral, bastará acreditar la correspondiente condición de industrial en uno de ellos. Pero si la obra, servicio o suministro hubiere de realizarse o presentarse en territorio distinto a aquél en que figure matriculado el contribuyente, al serle adjudicada la obra, servicio o suministro, deberá matricularse en el territorio donde los mismos se realicen o presten conforme al régimen establecido en el mismo.

d) Las cuotas de Licencia correspondientes al ejercicio de la actividad de contratación con el Estado y las Corporaciones Locales en régimen común, e incluso con entidades en las que uno u otras tengan intervención o participación directa o indirecta, serán exigibles por la Administración del territorio en que los contratos fueren formalizados, sin perjuicio de que las que graven la ejecución de tales contratos sean exigidas por la Administración del territorio en que la referida ejecución se lleve a efecto.

e) Las fábricas situadas en territorio común o foral no podrán disponer de locales o almacenes, bonificados o especialmente exentos de la cuota de la Licencia, en territorio de otro régimen, destinados a la venta de sus productos o al surtido de sus establecimientos comerciales.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- El IAE se regula por las normas que dicten las Instituciones competentes del Territorio Histórico por lo que, al igual que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y sobre Vehículos de Tracción Mecánica, no están directamente limitados por los principios armonizadores del artículo 3 del Concierto. Véanse la STSJPV de 4 de septiembre de 1995 (f.j. 4º), la STSJPV de 14 de junio de 1996 (f.j. 3º), la STSJPV de 27 de diciembre de 1996 (f.j. 3º), la STSJPV de 16 de enero de 1997 (f.j. 3º).
- Los Territorios Históricos pueden regular la Licencia Fiscal de forma distinta a la de territorio común, dentro de los límites fijados por el Concierto. Véase la STSJPV de 10 de marzo de 1993 (f.j. 2º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- La Administración competente para exigir la Licencia Fiscal de máquinas recreativas era la de la residencia habitual o domicilio fiscal del contribuyente. Véase la RTEAFB de 10 de noviembre de 1988 (TEAF-10) (cdo. 2º).
- Hasta la Ley 27/1990, la Licencia Fiscal de territorio común no facultaba para el ejercicio de la actividad en territorio foral, y viceversa. Véase la RTEAFB de 28 de junio de 2000 (f.j. 4º).

Artículo 41. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se regulará por las normas que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos, cuando el domicilio que conste en el permiso de circulación corresponda a un municipio de su territorio.

CONCORDANCIAS

- Artículo 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 43. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, cuando el domicilio que conste en el permiso de circulación corresponda a un municipio de su territorio.

(Redacción aprobada por la Ley 2/1990, de 8 de junio)

Vigente desde el 31-12-88, fecha de entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (BOE, núm. 313, de 30 de diciembre), reguladora de las Haciendas Locales. No obstante téngase en cuenta que la efectiva implantación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se demoró hasta el 1 de enero de 1990.

Artículo 42. Otros tributos locales

Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de otros tributos propios de las Entidades locales, siguiendo los criterios que a continuación se señalan:

- a) Atención a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el artículo 3 que sean de aplicación en esta materia.
- b) No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

CONCORDANCIAS

- Artículos 1, 3 y Disposición adicional tercera del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 44. Precios públicos y otros tributos locales.

En virtud del proceso de actualización de los derechos históricos a que se refiere la disposición adicional primera de la Constitución, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de los demás tributos propios de las Entidades Locales, así como el régimen jurídico aplicable a los precios públicos por parte de dichas Entidades siguiendo los criterios que a continuación se señalan:

a) Atención a la estructura general establecida para los precios públicos y para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el artículo 4º que sean de aplicación en esta materia.

b) No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común, cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 44. Precios públicos y otros tributos locales.

En virtud del proceso de actualización de los derechos históricos a que se refiere la disposición adicional primera de la Constitución, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de los demás tributos propios de las Entidades Locales, así como el régimen jurídico aplicable a los precios públicos por parte de dichas Entidades siguiendo los criterios que a continuación se señalan:

a) Atención a la estructura general establecida para los precios públicos y para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando lo que disponen las normas primera, segunda, cuarta, séptima, octava, décima y undécima del artículo 4.º del presente Concierto.

b) No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común, cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

(Redacción aprobada por la Ley 2/1990, de 8 de junio)

Artículo 45. Otros tributos locales.

Uno. En virtud del proceso de actualización de los derechos históricos a que se refiere la Disposición Adicional primera de la Constitución, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio, los demás tributos propios de las Corporaciones Locales siguiendo los criterios que a continuación se señalan:

a) Atención a la estructura general del sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando lo que disponen los números uno), dos), cuatro), siete), ocho), diez) y once) del artículo cuarto del presente Concierto.

b) No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común, cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

(...)

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Los Territorios Históricos pueden regular los tributos locales de forma distinta a la de territorio común, dentro de los límites fijados por el Concierto en el artículo 42. Véanse la STS de 5 de octubre de 2002 (f.j. 4º), la STSJPV de 25 de enero de 1996 (f.j. 3º y 4º), la STSJPV de 22 de febrero de 1996 (f.j. 3º), la STSJPV de 20 de marzo de 1996 (f.j. 3º), la STSJPV de 12 de abril de 1996 (f.j. 3º) y la STSJPV de 10 de abril de 2003 (f.j. 4º).
- Como el Concierto Económico no menciona el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se aplicará directamente lo dispuesto en la Ley estatal de Haciendas Locales, preceptos que no pueden ser modificados por las Normas Forales. Véase la STS de 15 de julio de 2003 (TS-80) (f.j. 5º).

SECCIÓN 16.^a

Normas de gestión y procedimiento

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal

Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.
- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o

dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

- c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

Seis. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3.^a del capítulo III de este Concierto Económico.

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

- b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.
- c) Que en el año siguiente a aquél en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

Ocho. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo.

CONCORDANCIAS

- Artículos 6 a 11, 13 a 16, 21, 22, 24, 25, 27 a 29, 31 a 33, 40, 46 y 66 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 36. Residencia habitual y domicilio fiscal.

Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes, tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio más días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; de cada año, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; del año anterior a la fecha de devengo, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, las rentas e incrementos patrimoniales derivados del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en territorio vasco.

Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección.

Cinco. Las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se regula en el artículo 39 de este Concierto Económico.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de residencia o de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir el Impuesto.

Seis. a) Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el punto b) siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

b) No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: en primer lugar, que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio; en segundo lugar, que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio; y en tercer lugar, que se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 36. Cambios de residencia y de domicilio fiscal

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de residencia o de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir el Impuesto.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 7. Normativa aplicable y puntos de conexión.

(...)

Dos. Se entenderá que las personas físicas tienen su residencia habitual en el País Vasco cuando permanezcan en su territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural. A estos efectos, no se tendrán en cuenta las ausencias del indicado territorio cuando, por las circunstancias en que se realicen, pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años.

(...)

Artículo 30. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

(...)

7. A los efectos del presente Concierto, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- La residencia habitual consiste en un asentamiento dotado de cierta continuidad y permanencia y no de perspectiva estrictamente anual. Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la redacción de

1981 del Concierto, la sola circunstancia de que el causante haya podido permanecer durante más de ciento ochenta y tres días en el País Vasco en el mismo año en que la sucesión se causó, no sería determinante por sí sola de tal residencia habitual en territorio foral.

Véase la STSJ PV de 21 de diciembre de 1994 (TSJ PV-21) (f.j. 3º).

- Los puntos de conexión del Concierto son constitucionales, aunque se atengan al domicilio fiscal o al lugar de realización del hecho imponible en territorio foral, porque son criterios generales que se aplican a las CCAA y el régimen tributario foral no puede ser de peor condición que el de las CCAA. Véanse la STSJ PV de 30 de septiembre de 1999 (f.j. 3º), la STSJ PV de 28 de junio de 2002 (f.j. 9º).

El principio del domicilio o residencia habitual legitima un trato diferente de los sujetos pasivos a efectos tributarios, por lo que no es relevante que una empresa que recibe un trato diferenciado desde la norma fiscal se sitúe físicamente en el mismo ámbito de la norma fiscal o en localizaciones diferentes, ni tampoco es decisivo que el rendimiento gravado provenga de operaciones realizadas en uno u otro territorio. El hecho de que la actividad sujeta se desarrolle en Álava o en La Rioja es indiferente pues en cualquier caso la regulación fiscal puede resultar constitucional y legalmente legítima o no serlo.

Véanse la STSJ PV de 30 de septiembre de 1999 (f.j. 6º), la STSJ PV de 7 de octubre de 1999 (TSJ PV-80) (f.j. 7º), la STSJ PV de 21 de junio de 2002 (TSJ PV-95) (f.j. 3º), la STSJ PV de 28 de junio de 2002 (f.j. 12º).

- Aunque el contribuyente no comunicó a la Hacienda de territorio común el cambio de domicilio fiscal, el cumplimiento de sus obligaciones fiscales ante la Hacienda Foral equivale a la preceptiva obligación de comunicación de cambio de residencia o de domicilio fiscal.

Véase la STSJ R de 27 de diciembre de 2000 (f.j. 2º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- En la redacción del Concierto de 1981, la residencia habitual se definía como la permanencia en un territorio durante más de 183 días durante el año natural.

Véase la RTEAFB de 10 de noviembre de 1988 (TEAF-7) (cdo. 1º).

- La Diputación Foral no es competente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si el causante era residente habitual de Gran Bretaña.

Véase la RTEAFB de 10 de noviembre de 1988 (TEAF-8) (cdo. 2º).

- Una certificación de la Embajada de España en Moscú que acredita la ausencia durante un plazo superior a tres años impide que el contribuyente sea considerado residente habitual en el Territorio Histórico.

Véase la RTEAFB de 25 de enero de 1995 (cdo. 2º).

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO ARCE, IÑAKI, «El domicilio fiscal y la nueva Ley General Tributaria», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2004, núm. febrero, págs. 23-30.
- IBARRONDO FERNÁNDEZ DE LECETA, ERNESTO, «La adquisición de la residencia fiscal a efectos tributarios en los Territorios Forales. Álava», *Revista Técnica Tributaria*, 1992, núm. 19, págs. 151-156.
- LÓPEZ-QUINTANA DE CARLOS, LUIS, «La adquisición de la residencia fiscal a efectos tributarios en los Territorios Forales. Guipúzcoa», *Revista Técnica Tributaria*, 1992, núm. 19, págs. 157-158.
- MARTÍN GARCÍA, JESÚS, «La adquisición de la residencia fiscal a efectos tributarios en los Territorios Forales. Vizcaya», *Revista Técnica Tributaria*, 1992, núm. 19, págs. 159-167.
- SERENA PUIG, JOSÉ MARÍA, «Residencia habitual y domicilio fiscal: comentarios al artículo 36 de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Impuestos*, 1998, núm. 1, págs. 519-532.

Artículo 44. Delito fiscal

En los supuestos en los que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

ANTECEDENTES

Artículo 35. Delito fiscal.

En los supuestos en los que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 35. Delito Fiscal

En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, el órgano de la Administración actuante pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 35. Delito fiscal, infracciones y sanciones tributarias.

Uno. Para determinar la cuantía que tipifica el delito fiscal, en el supuesto de sociedades que tributen en régimen de cifra relativa, se sumará la deuda tributaria ocultada a ambas Administraciones.

Dos. Respecto a los tributos concertados, será el Diputado General del Territorio Histórico correspondiente quien, previo informe de la Inspección Foral de Tributos y demás que se estimen oportunos, entre los que inexcusablemente figurará, en todo caso, informe en derecho, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal, una vez que hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas, todos aquellos hechos que se estimen constitutivos de delito fiscal, con arreglo a lo dispuesto en el artículo trescientos diecinueve del Código Penal.

En los supuestos de tributación en régimen de cifra relativa de negocios, la competencia a que hace referencia el párrafo anterior quedará atribuida a la Administración común o foral a que corresponda el domicilio del contribuyente, viniendo obligada la otra Administración a notificar a la primera las actuaciones administrativas firmes realizadas por ella.

Tres. Las instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco aplicarán la normativa sancionadora común, prevista en la Ley General Tributaria a las infracciones cometidas en tributos de su competencia.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- A partir de la Ley 27/1990, los Territorios Históricos no tienen que aplicar la normativa sancionadora de territorio común y pueden regular las sanciones de forma distinta sin que por ello se vulnere la terminología y los conceptos de la LGT.

Véanse la STS de 14 de diciembre de 1999 (f.j. 2º), la STSJPV de 14 de enero de 2000 (f.j. 2º y 3º), la STSJPV de 21 de junio de 2002 (TSJJPV-95) (f.j. 2º), la STSJPV de 26 de septiembre de 2002 (f.j. 5º y 6º), la STSJPV de 15 de diciembre de 2003 (f.j. 5º y 6º).

Hasta la entrada en vigor de esa Ley, debían aplicar la normativa sancionadora común.

Véanse la STSJPV de 31 de diciembre de 1998 (f.j. 3º), la STSJPV de 29 de enero de 1999 (TSJJPV-59) (f.j. 3º).

BIBLIOGRAFÍA

MERINO CORCÓSTEGUI, ÁLVARO, «Las reformas del Código Penal en materia de delito fiscal y de la Ley General Tributaria. Su incidencia en el régimen sancionador aplicable en el ámbito de las Haciendas Forales», *Revista Técnica Tributaria*, 1996, núm. 32, págs. 107-114.

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, PABLO, «Principio de legalidad penal y normas de los Territorios Históricos », *Crónica Tributaria*, 1995, núm. 74, págs. 77-94.

Artículo 45. Colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos y actuaciones de la inspección de los tributos

Uno. Corresponderá a las Diputaciones Forales del País Vasco la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las entidades financieras y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia les corresponda.

En relación con las actuaciones de obtención de información a que se refiere el párrafo anterior que hayan de practicarse fuera del territorio vasco, se estará a lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Dos. Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que, en el ámbito de las competencias atribuidas por el presente Concierto Económico a las Diputaciones Forales deban efectuarse fuera de su territorio, serán practicadas por la Inspección de los Tributos del Estado o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio cuando se trate de tributos cedidos a las mismas, a requerimiento del órgano competente de dichas Diputaciones Forales.

Cuando la Inspección Tributaria del Estado o de las Diputaciones Forales conocieren, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para la otra Administración, lo comunicará a ésta en la forma que reglamentariamente se determine.

CONCORDANCIAS

- Artículos 19, 29 y 46 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 37. Colaboración de las Entidades financieras en la gestión de los tributos y actuaciones de la inspección de los tributos.

Uno. Corresponderá a las Diputaciones Forales del País Vasco la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las Entidades financieras y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio en orden a la exacción de los tributos cuya competencia les corresponda.

En relación con las actuaciones de obtención de información a que se refiere el párrafo anterior que hayan de practicarse fuera del territorio vasco se estará a lo dispuesto en el apartado 2 siguiente.

Dos. Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que, en el ámbito de las competencias atribuidas por el presente Concierto a las Diputaciones Forales del País Vasco deban efectuarse fuera de su territorio, serán practicadas por la Inspección Financiera y Tributaria del Estado a requerimiento del órgano competente de dichas Diputaciones Forales.

Cuando la Inspección Tributaria del Estado o de las Diputaciones Forales conocieren, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para la otra Administración, lo comunicará a ésta en la forma que reglamentariamente se determine.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 36. Elusión fiscal mediante sociedades.

A los efectos de la aplicación de las normas contenidas en los párrafos primero y segundo del artículo cuarenta de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, será competente para la práctica de las liquidaciones la Administración del Estado cuando los bienes inmuebles estén situados en territorio de régimen común, y la de los Territorios Históricos cuando radiquen en territorio de régimen foral.

En los supuestos en que las aportaciones, o los activos de las sociedades, comprendiesen inmuebles ubicados en ambos territorios, cada Administración practicará la liquidación que corresponda a los valores de los inmuebles radicantes en su respectivo territorio.

Artículo 37. Secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria

Uno. La investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, se realizará en orden a la exacción de los tributos concertados, previa la autorización de cualquiera de los Organismos o Autoridades que se mencionan en el artículo cuarenta y dos, punto uno, de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, o del Diputado General del Territorio Histórico correspondiente.

Dos. Las actuaciones pertinentes se llevarán a cabo conforme a las normas contenidas en la citada Ley 50/1977 y disposiciones que la desarrollan, sin perjuicio del estricto cumplimiento del deber de colaboración establecido en el artículo quinto del presente Concierto.

Tres. En relación con las actuaciones comprobadoras o investigadoras que en este sentido hayan de practicar las respectivas Diputaciones Forales fuera del territorio del País Vasco, habrá de estarse a lo que dispone el artículo treinta y ocho siguiente.

Artículo 38. Actuaciones comprobadoras e investigadoras en materia tributaria.

Uno. Las actuaciones comprobadoras e investigadoras, que hayan de efectuarse fuera del País Vasco, en relación con los tributos concertados, serán practicadas por la Inspección Financiera y Tributaria del Estado, a requerimiento del Diputado General del Territorio Histórico correspondiente. En los casos de sociedades con cifra relativa de negocios serán practicadas tales actuaciones por dicha Inspección con la colaboración de la de las Diputaciones Forales, cuando éstas así lo deseen.

Dos. Cuando la Inspección Tributaria del Estado o de las respectivas Diputaciones Forales conocieren, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para la otra Administración, lo comunicarán a ésta en la forma que reglamentariamente se determine.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- No existe prohibición legal que impida actuar a la Inspección Tributaria del Estado sobre personas o entidades que puedan estar fiscalmente sujetas, en todo o en parte a una Hacienda Foral, sobre todo, cuando se trata de obtener una información previa (que no se traduce necesariamente en una liquidación posterior).
Véanse la SAN de 2 de noviembre de 1994 (f.j. 6º), la SAN de 11 de julio de 1995 (f.j. 5º).
- Resulta incuestionable la competencia de la Hacienda Foral para realizar las labores de comprobación e investigación que considere oportunas respecto de los hechos imposables relativos a los tributos concertados en el ámbito de su territorio, y nada empece a ello el hecho de que la Hacienda del Estado, a su vez, haya iniciado en territorio sometido a régimen común actividades de inspección respecto de los mismos hechos imposables.
Véase la STSJPV de 7 de abril de 1994 (f.j. 2º).
- Las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la Hacienda estatal en territorio foral interrumpe la prescripción respecto a una posterior actuación de la Hacienda Foral.
Véase la STSJPV de 16 de octubre de 1995 (f.j. 3º).
- La Hacienda Foral puede solicitar el auxilio o cooperación de la Hacienda del Estado sin que quepa ningún reproche de incompetencia o de otro género de ilegalidad.
Véase la STSJPV de 29 de noviembre de 1996 (f.j. 1º).
- La extensión de la actividad inspectora del Estado indiscriminadamente a todas las operaciones realizadas en todo el territorio del Estado está viciada de nulidad de pleno Derecho por falta de competencia, respecto a las efectuadas en territorio de régimen foral.
Véase la SAN de 28 de enero de 2003 (f.j. 6º).

Artículo 46. Obligaciones de información

Uno. Los resúmenes de las retenciones e ingresos a cuenta practicados deberán presentarse con arreglo a su respectiva normativa, en la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta que deban incluirse en los mismos.

Las entidades que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores que, de acuerdo con la normativa correspondiente, vengan obligadas a la presentación de los resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta, deberán presentar los mismos, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas entidades.

Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 7.uno.c) y 9.uno.primera.a) del presente Concierto Económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción.

Dos. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios:

- a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales.
- b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.

Tres. Las declaraciones de carácter censal deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración en la que radique el domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a efectuarlas y además ante la Administración en la que dicha persona o entidad deba presentar, conforme a las reglas previstas en el presente Concierto Económico, alguna de las siguientes declaraciones:

- Declaración de retenciones e ingresos a cuenta.
- Declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.
- Declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Declaración por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

CONCORDANCIAS

- Artículos 7, 9 a 12, 17 a 19, 29, 40, 43 y 45 del Concierto Económico.

JURISPRUDENCIA

- No existe prohibición legal que impida actuar a la Inspección Tributaria del Estado sobre personas o entidades que puedan estar fiscalmente sujetas, en todo o en parte a una Hacienda Foral, sobre todo, cuando se trata de obtener una información previa (que no se traduce necesariamente en una liquidación posterior).
Véanse la SAN de 2 de noviembre de 1994 (f.j. 6º), la SAN de 11 de julio de 1995 (f.j. 5º).
- Resulta incuestionable la competencia de la Hacienda Foral para realizar las labores de comprobación e investigación que considere oportunas respecto de los hechos impositivos relativos a los tributos concertados en el ámbito de su territorio, y nada empece a ello el hecho de que la Hacienda del Estado, a su vez, haya iniciado en territorio sometido a régimen común actividades de inspección respecto de los mismos hechos impositivos.
Véase la STSJPV de 7 de abril de 1994 (f.j. 2º).
- Las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la Hacienda estatal en territorio foral interrumpe la prescripción respecto a una posterior actuación de la Hacienda Foral.
Véase la STSJPV de 16 de octubre de 1995 (f.j. 3º).
- El requerimiento de información sólo puede comprender y referirse a los sujetos pasivos (personas físicas y jurídicas) de la Diputación Foral, y no a los sujetos pasivos de otras Diputaciones Forales o de territorio común.
Véase la STS de 26 de septiembre de 2003 (f.j. 5º).
- Cuando la información obre en el Ministerio de Hacienda, la Diputación Foral deberá recabar la colaboración de la Administración Tributaria de territorio común, descargando a la Entidad Gestora de Anotaciones en cuenta.
Véase la STS de 26 de septiembre de 2003 (f.j. 7º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- La obligación de suministro de información se impone a toda persona con independencia de que se trate o no de un sujeto pasivo, por lo que la Unidad Central de Información al requerir información no está llevando a cabo una actuación de inspección y no resulta aplicable el Concierto Económico. Por consiguiente, puede solicitar información a una persona con domicilio fiscal en el País Vasco.
Véase la RTEAC de 13 de mayo de 1992 (cdo. 3º).

BIBLIOGRAFÍA

DIRECCIÓN GENERAL DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA, «Competencia para realizar actuaciones de obtención de información en el País Vasco y Navarra», *Impuestos*, 1991, núm. 2, págs. 360-365.

Artículo 47. Fusiones y escisiones de empresas

En las operaciones de fusiones y escisiones de empresas en las que los beneficios tributarios, que en su caso procedan, hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones conforme a los criterios de tributación contenidos en el artículo 14 precedente, las Diputaciones Forales aplicarán idéntica normativa que la vigente en cada momento en territorio común, tramitándose los correspondientes expedientes administrativos ante cada una de las Administraciones.

CONCORDANCIAS

- Artículos 14, 17 y 29 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 38. Fusiones y escisiones de empresas.

En las operaciones de fusiones y escisiones de empresas en las que los beneficios tributarios, que en su caso procedan, hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones conforme a los criterios de tributación contenidos en el artículo 18 precedente, las Diputaciones Forales aplicarán idéntica normativa que la vigente en cada momento en territorio común, tramitándose los correspondientes expedientes administrativos ante cada una de las Administraciones.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 38. Fusiones y escisiones de empresas

En las operaciones de fusión o escisión de empresas en las que los beneficios tributarios, que en su caso procedan, hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones conforme a los criterios de tributación contenidos en el artículo 18.2 precedente, las Diputaciones Forales aplicarán idéntica normativa que la vigente en cada momento en territorio común, tramitándose los correspondientes expedientes administrativos ante cada una de las Administraciones.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

CAPÍTULO II
De las relaciones financieras
SECCIÓN 1.^a
Normas generales

Artículo 48. Principios generales

Las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco se regirán por los siguientes principios:

Primero. Autonomía fiscal y financiera de las instituciones del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias.

Segundo. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Tercero. Coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria.

Cuarto. Contribución del País Vasco a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma, en la forma que se determina en el presente Concierto Económico.

Quinto. Las facultades de tutela financiera que, en cada momento, desempeñe el Estado en materia de Entidades locales, corresponderán a las instituciones competentes del País Vasco, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades locales vascas inferior al que tengan las de régimen común.

CONCORDANCIAS

- Artículos 2, 138.1, 156.1 y 158.2 de la Constitución española de 1978.
- Artículo 41.2.f) del Estatuto de Autonomía del País Vasco.
- Artículos 49, 50, 62 y Disposición adicional tercera del Concierto Económico.
- Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria
- Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.

ANTECEDENTES

Artículo 45. Facultades de tutela financiera.

Las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñe el Estado en materia de imposición y ordenación de los tributos y precios públicos de las Entidades Locales corresponderán a las respectivas Diputaciones Forales, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades Locales Vascas inferior al que tengan las de régimen común.

(Redacción aprobada por la Ley 2/1990, de 8 de junio)

Artículo 45. Otros tributos locales.

(...)

Dos. Las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñe el Estado en materia de imposición y ordenación de los referidos tributos, corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales vascas inferior al que tengan las de régimen común.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- La tutela financiera sobre las Corporaciones locales que corresponde a las Diputaciones Forales no puede significar en modo alguno un nivel de autonomía de las Corporaciones locales vascas inferior al que tengan las de régimen común. Por consiguiente, las Diputaciones no pueden resolver en vía económico-administrativa sobre resoluciones y actos de las Corporaciones locales, sin limitar un derecho constitucionalmente reconocido como es la autonomía municipal.
Véanse la STS de 3 de abril de 1990 (f.j. 2º y 6º), la STS de 11 de abril de 1990 (f.j. 3º y 6º), la STS de 5 de octubre de 1990 (f.j. 3º y 6º), la STS de 27 de marzo de 1996 (f.j. 1º), la STSJPV de 5 de mayo de 1995 (f.j. 2º).
- Las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeña el Estado y que corresponden a las respectivas Diputaciones Forales, no significan que si el Estado dejara de desempeñarlas en el régimen común, pueda seguir con ellas la Diputación Foral porque entonces entraría en juego el límite insalvable de la cuota de autonomía lograda por el resto de las corporaciones locales.
Véanse la STS de 11 de abril de 1990 (f.j. 6º), la STS de 5 de octubre de 1990 (f.j. 6º), la STS de 4 de junio de 1991 (f.j. 2º).
- El Tribunal Constitucional pone en duda, por falta de prueba, que el contenido del régimen de concierto económico se extienda a aspectos financieros no tributarios o a la materia de endeudamiento.
Véase, la STC 11/1984, de 2 de febrero (f.j. 3º y 5º).
- En la Ley de aprobación del Concierto Económico de 1981 se regulaban sólo los aspectos tributarios pero no se recogían normas sobre otras materias económico-financieras de las Entidades locales (así las de índole presupuestario y contable).
Véanse la STS de 25 de octubre de 1999 (f.j. 3º), la STS de 8 de abril de 2002 (f.j. 4º), la STS de 26 de abril de 2002 (f.j. 4º), la STSJPV de 15 de julio de 1994 (f.j. 11º), la STSJPV de 9 de noviembre de 1995 (f.j. 12º).
Aunque se llegase a admitir que el régimen de concierto se extiende a aspectos no tributarios, y en concreto, a los referentes a la emisión de Deuda pública, el silencio de la Ley del Concierto a este respecto supone la

imposibilidad de que los Territorios Históricos invoquen dicha norma legal como norma de cobertura para el ejercicio de la citada competencia.

Véanse la STS de 10 de noviembre de 1999 (f.j. 4º), la STS de 24 de noviembre de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 21 de octubre de 1991 (f.j. 6º), la STSJPV de 4 de noviembre de 1991 (f.j. 6º).

- La tutela financiera de los Entes locales no afecta a la financiación municipal (desde un punto de vista presupuestario), sino a los tributos y precios públicos de los mismos.

Véanse la STS de 19 de diciembre de 2003 (f.j. 2º), la STS de 26 de abril de 2003 (f.j. 2º) y la STSJPV de 25 de junio de 1999 (f.j. 2º).

BIBLIOGRAFÍA

GARCÍA CRESPO, MILAGROS, «La dimensión financiera del Concierto Económico vasco», *Economistas*, 1990, núm. 45-46, págs. 190-195.

LARRAZABAL BASÁÑEZ, SANTIAGO, «Un campo del Concierto Económico que necesita un urgente desarrollo: el ámbito financiero», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 207-218.

LARRAZABAL BASÁÑEZ, SANTIAGO, «Un campo del Concierto Económico que necesita un urgente desarrollo: el ámbito financiero», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. diciembre, págs. 30-35.

Artículo 49. Concepto de cupo

La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco.

CONCORDANCIAS

- Artículo 41.2.d) del Estatuto de Autonomía del País Vasco.
- Artículos 48, 50, 52 a 60, 62, Disposición adicional cuarta del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 47. Concepto del Cupo.

La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma Vasca.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

BIBLIOGRAFÍA

- ANSOATEGUI, IÑAKI, «El sistema del cupo en el periodo 1982-1991», *Revista Economía Pública*, 1991, núm. 13, págs. 215-249.
- ALBERDI LARIZGOITIA, ALBERTO, «Multiplicadores de financiación: una introducción al análisis de la metodología del Cupo», *Ekonomiaz*, 1987, núm. 5-6, págs. 25-42.
- ARIETA ALZAGA, JUAN LUIS; ZALBIDEA ÁLVAREZ, VALENTÍN, «El cupo para el quinquenio 2002-2006 derivado de la nueva concertación y la Ley 13/2002, de 23 de mayo», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 237-253.
- ARIETA ALZAGA, JUAN LUIS; ZALBIDEA ÁLVAREZ, VALENTÍN, «El Cupo para el quinquenio 2002-2006 derivado de la nueva concertación y la Ley 13/2002, de 23 de mayo», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. octubre/noviembre, págs. 13-27.
- BILBAO GARAY, JUAN MIGUEL, «Las leyes quinquenales del cupo», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 75-94.
- DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES, *La metodología de determinación del cupo del País Vasco*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1990.

- FONTELA MONTES, EMILIO, *Análisis del concierto económico entre el Estado y el País Vasco y de la metodología para el cálculo del cupo: informe para el Instituto de Estudios Fiscales*, s.n., s.l., 1982.
- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS; LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, *El Cupo*, IVAP, Oñati, 1994.
- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS; LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, *Financiación de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco. El Concierto económico: el cupo*, IVAP, Oñati, 1991.
- LARREA ANGULO, PEDRO, «El concierto económico y el cupo vasco», *Economistas*, 1984, núm. 9, págs. 18-21.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «El Concierto Económico: el Cupo y las leyes quinquenales de cupo (un balance)», en AA.VV., *Estudios sobre el Estatuto de Autonomía del País Vasco*, IVAP, Oñati, vol. IV, 1991, págs. 1755-1807.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «El sistema de cupo dentro del Concierto Económico», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 103-123.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «Las leyes quinquenales del cupo: un acuerdo para el futuro», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1989, núm. 23, págs. 111-123.
- OLMOS BARRIO, FERNANDO, «Valoración del cupo desde el sistema interno de distribución de recursos y en comparación con el sistema LOFCA de régimen común», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 143-155.
- SPAGNOLO DE LA TORRE, FERNANDO, «El Cupo y la distribución de recursos procedentes del Concierto Económico. Lecciones desde la experiencia», en AA.VV., *Lecciones sobre Hacienda y Finanzas Públicas. Curso 1993-1994*, Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, Vitoria-Gasteiz, 1995, págs. 219-232.
- TANCO MARTÍN CRIADO, JOSÉ, «El cupo vasco y el concepto de carga asumida», en AA.VV., *XXXII Semana Española de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 285-302.
- TORRES COBO, FRANCISCO, «El cupo del País Vasco en el quinquenio 1992/1996», *Cuadernos de Actualidad. Hacienda Pública Española*, 1992, núm. 7, págs. 186-193.

TREBOLLE FERNÁNDEZ, JAIME, «Sobre el concepto de cupo como sistema de financiación: principios históricos y significación actual», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 127-141.

ZUBIRI ORIA, IGNACIO; VALLEJO, M., *Un análisis metodológico y empírico del sistema de cupo*, Fundación BBVA, Madrid, 1995.

Artículo 50. Periodicidad y actualización del cupo

Uno. Cada cinco años, mediante ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, se procederá a determinar la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio, conforme a los principios generales establecidos en el presente Concierto, así como a aprobar el cupo del primer año del quinquenio.

Dos. En cada uno de los años siguientes al primero, la Comisión Mixta del Concierto Económico procederá a actualizar el cupo mediante la aplicación de la metodología aprobada en la ley a que se refiere el apartado anterior.

Tres. Los principios que configuran la metodología de determinación del cupo contenida en el presente Concierto, podrán ser modificados en la Ley de Cupo, cuando las circunstancias que concurran y la experiencia en su aplicación así lo aconsejen.

CONCORDANCIAS

- Artículo 41.2.e) del Estatuto de Autonomía del País Vasco.
- Artículos 48, 49 y 62 del Concierto Económico.
- Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002–2006.

ANTECEDENTES

Artículo 48. Periodicidad y actualización del cupo.

Uno. Cada cinco años, mediante Ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo a que se refiere el artículo siguiente, se procederá a determinar la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio, conforme a los principios generales establecidos en el presente Concierto, así como a aprobar el cupo del primer año del quinquenio.

Dos. En cada uno de los años siguientes al primero la Comisión Mixta procederá a actualizar el cupo mediante la aplicación de la metodología aprobada en la Ley a que se refiere el apartado anterior.

El cupo, así actualizado, se aprobará por Real Decreto del Consejo de Ministros a propuesta del Ministerio de Hacienda, y por los Órganos competentes del País Vasco.

Tres. Los principios que configuran la metodología de determinación del cupo contenida en el presente Concierto, podrán ser modificados en la Ley Quinquenal del Cupo, cuando las circunstancias que concurran y la experiencia en su aplicación así lo aconsejen.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- La actualización anual del cupo no tiene en cuenta la variación de los créditos de los programas correspondientes a las materias que tuviese asumidas la Comunidad Autónoma en el año base. Por tanto, no es óbice de que se trate de un programa que no existía en el año base de determinación del cupo inicial del quinquenio.
Véanse la STS de 21 de junio de 1999 (TS-41) (f.j. 15º), la STS de 21 de junio de 1999 (TS-42) (f.j. 2º), la STS de 21 de marzo de 2002 (f.j. 3º).

Artículo 51. Participaciones en favor de las Entidades Locales del País Vasco en los ingresos por tributos no concertados

En los supuestos de aportación indirecta mediante participaciones en tributos no concertados, las Diputaciones Forales distribuirán las cantidades que, a tenor de las normas de reparto de carácter general, correspondan a las Entidades Locales de su respectivo Territorio Histórico.

ANTECEDENTES

Artículo 46. Participaciones en favor de las Entidades Locales del País Vasco en los ingresos por tributos no concertados.

En los supuestos de aportación indirecta mediante participaciones en tributos no concertados, las Diputaciones Forales distribuirán las cantidades que a tenor de las normas de reparto de carácter general correspondan a las Entidades Locales de su respectivo Territorio Histórico.

(Redacción aprobada por la Ley 2/1990, de 8 de junio)

Su entrada en vigor, según ordena la mencionada Ley, es simultánea a la de la Ley reguladora de las Haciendas Locales y a la de la Ley de Tasas y Precios Públicos, según proceda. No se ve clara la relación directa del presente artículo con ninguna de las mencionadas Leyes, por lo que habría dos posibles fechas de entrada en vigor: a partir del 31-12-88, fecha de entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (BOE, núm. 313, de 30 de diciembre), reguladora de las Haciendas Locales; o a partir del 16-04-89, fecha de entrada en vigor de la Ley 8/1989, de 13 de abril (BOE, núm. 90, de 15 de abril) de Tasas y Precios Públicos.

Artículo 46. Participaciones a favor de las Corporaciones Locales del País Vasco en los ingresos por tributos concertados y no concertados.

Uno. De acuerdo con las facultades derivadas de sus derechos históricos, las aportaciones directas del País Vasco al Fondo Nacional de Cooperación Municipal o a cualquier otro fondo o mecanismo análogo que, para la financiación de las Corporaciones Locales, se nutra, ahora o en el futuro, mediante participaciones en tributos concertados, quedarán íntegramente a disposición de las Diputaciones Forales, que distribuirán las cantidades correspondientes de acuerdo con los criterios que estimen convenientes, entre las Corporaciones Locales de sus respectivos Territorios Históricos.

Dos. En los supuestos de aportación indirecta mediante participaciones en tributos no concertados, las Diputaciones Forales distribuirán, de acuerdo con los criterios que se pacten entre el Gobierno y las Instituciones competentes del País Vasco, las cantidades que a tenor de las normas de reparto de carácter general correspondan a las Corporaciones Locales de su respectivo territorio histórico.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- La participación de los municipios en los tributos concertados comporta una mayor autonomía que la que derivaría de la aplicación del régimen común, por lo que un ayuntamiento no puede exigir una mayor financiación basándose en la legislación de territorio común.
Véase la STSJPV de 25 de junio de 1999 (f.j. 2º).
La participación de los ayuntamientos en los impuestos no concertados no incide en su participación en los impuestos concertados.
Véanse la STS de 19 de diciembre de 2003 (f.j. 2º) y la STS de 26 de abril de 2004 (f.j. 2º).

SECCIÓN 2.^a

Metodología de determinación del cupo

Artículo 52. Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma

Uno. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla.

Dos. Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del Presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Decretos.

Tres. Entre otras tendrán el carácter de cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, las siguientes:

- a) Las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el artículo 158.2 de la Constitución. La contribución a esta carga se llevará a cabo por el procedimiento que se determine en la Ley de Cupo.
- b) Las transferencias o subvenciones que haga el Estado en favor de entes públicos en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no estén asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- c) Los intereses y cuotas de amortización de las deudas del Estado en la forma que determine la Ley de Cupo.

Cuatro. La imputación a los distintos Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectuará por aplicación de los índices a que se refiere el artículo 57 siguiente.

CONCORDANCIAS

- Artículo 158.2 de la Constitución española de 1978.
- Artículos 49, 57 y 59 del Concierto Económico.
- Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002–2006.

ANTECEDENTES

Artículo 50. Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma.

Uno. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla.

Dos. Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del Presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes decretos.

Tres. Entre otras tendrán el carácter de cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma las siguientes:

a) Las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el artículo ciento cincuenta y ocho, dos, de la Constitución. La contribución a esta carga se llevará a cabo por el procedimiento que se determine en la Ley de Cupo, a que se refiere el artículo cuarenta y uno, dos, e), del Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

b) Las transferencias o subvenciones que haga el Estado en favor de entes públicos en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no estén asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.

c) Los intereses y cuotas de amortización de todas las deudas del Estado contraídas con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley de Concierto, y de las posteriores, según se determine en la Ley del Cupo.

Cuatro. La imputación a los distintos Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectuará por aplicación de los índices a que se refiere el artículo cincuenta y tres siguiente.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Toda esta sección queda sin efecto desde el 1 de enero de 1987 al 1 de enero de 1992 por la Ley 44/1988, de 28 de diciembre por la que se aprueba la metodología de determinación del Cupo para el quinquenio 1987/1991 (BOE, núm. 314, de 31 de diciembre).

JURISPRUDENCIA

- Aunque se trate del ejercicio de competencias estatales, si la instrumentación presupuestaria para financiar dicho ejercicio implica su tratamiento como carga asumida por la Comunidad Autónoma, ésta no puede acogerse a tal financiación. No obstante, si la financiación procede parcial o totalmente de fondos comunitarios europeos, el País Vasco sí podría participar en la misma. Véanse la STS de 21 de junio de 1999 (TS-41) (f.j. 13º y 18º), la STS de 21 de junio de 1999 (TS-42) (f.j. 2º), la STS 21 de marzo de 2002 (f.j. 3º y 4º).
- Si la CAV no recibe financiación para un Programa por parte del Estado, debería descontar del cupo lo abonado por la CAV para el Programa, pero no así percibir directamente los fondos pues ello generaría una doble recaudación: de los tributos, por un lado; y de las cantidades abonadas por el Estado para el programa, por otro. Véase la STSJPV de 30 de septiembre de 2003 (f.j. 4º).

Artículo 53. Ajuste a consumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Uno. Con el objeto de perfeccionar la imputación de ingresos por el Impuesto del Valor Añadido, se establece un mecanismo de ajuste entre el índice de la capacidad recaudatoria y el índice de consumo del País Vasco.

Dos. El ajuste mencionado será el resultante de aplicar la siguiente expresión matemática:

$$RF_{PV} = RR_{PV} + a * RR_{AD} + (a - b) * H$$

Siendo:

$$H = \frac{RR_{PV}}{b} \text{ si } \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{b}{1-b}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-b} \text{ si } \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{b}{1-b}$$

RF_{PV} = Recaudación final anual para el País Vasco.

RR_{PV} = Recaudación real anual del País Vasco.

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común.

RR_{AD} = Recaudación real anual por importaciones.

$$a = \frac{\text{Consumo Residentes País Vasco}}{\text{Consumo Residentes Estado}} \\ \text{(menos Canarias, Ceuta y Melilla)}$$

$$b = \frac{v - f - e + i}{V - F - E + I}$$

v = valor añadido bruto al coste de los factores del País Vasco.

V = valor añadido bruto al coste de los factores del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

f = formación bruta de capital del País Vasco.

F = formación bruta de capital del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

e = exportaciones del País Vasco.

E = exportaciones del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

i = adquisiciones intracomunitarias de bienes en el País Vasco.

I = adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

Tres. Será la Ley de Cupo la que determine para el período el valor de los índices a los que se hace referencia en el apartado uno anterior.

Cuatro. La imputación provisional del ajuste anterior y su regularización definitiva en el ejercicio inmediato siguiente, se efectuará conforme al procedimiento vigente en cada momento aprobado por la Comisión Mixta del Concerto Económico.

CONCORDANCIAS

- Artículos 26, 49, 59 y 62 del Concerto Económico.
- Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002–2006.

ANTECEDENTES

Artículo 51. - Ajustes.

Uno. A la recaudación real del País Vasco por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirán:

a) El 6,875 por 100 de la recaudación por el Impuesto sobre el Valor Añadido obtenida en las Aduanas.

b) El 1,110 por 100 de la recaudación real del territorio común dividida por el 94,235 por 100, o de la recaudación real del País Vasco dividida por el 5,765 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 5,765 por 100.

Disposición adicional octava

Uno. En la Ley quinquenal de Cupo elaborada para el quinquenio 1997/2001 se utilizará como mecanismo de ajuste que permita perfeccionar la imputación de ingresos por el Impuesto sobre el Valor Añadido la resultante de aplicar la siguiente expresión matemática:

$$RF_{PV} = RR_{PV} + a * RR_{AD} + (a - b^r) * H$$

Siendo:

$$H = \frac{RR_{PV}}{b^r} \quad \text{si} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{b^r}{1 - b^r}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1 - b^r} \quad \text{si} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{b^r}{1 - b^r}$$

RF_{PV} = Recaudación final anual para el País Vasco.

RR_{PV} = Recaudación real anual del País Vasco.

RR_{TC} = Recaudación real anual del Territorio Común.

RR_{AD} = Recaudación real anual por importaciones

$$a = \frac{\text{Consumo Residentes País Vasco}}{\text{Consumo Residentes Estado}} \\ \text{(menos Canarias, Ceuta y Melilla)}$$

$$b^r = \frac{v - f - e + i}{V - F - E + I}$$

v = valor añadido bruto al coste de los factores del País Vasco.

V = valor añadido bruto al coste de los factores del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

f = formación bruta de capital del País Vasco.

F = formación bruta de capital del Estado.

e = exportaciones del País Vasco.

E = exportaciones del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

I = adquisiciones intracomunitarias de bienes en el País Vasco.

I = adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo cincuenta y uno. Ajustes.

Uno. A la recaudación real del País Vasco por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirán:

a) El 6,875 por 100 de la recaudación por el Impuesto sobre el Valor Añadido obtenida en las Aduanas.

b) La diferencia existente entre el 6,875 por 100 de la recaudación real en territorio común por el Impuesto sobre el Valor Añadido causada por el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias y el 93,125 por 100 de la recaudación real por el mismo concepto en el País Vasco.

c) El 1,232 por 100 de la recaudación real del territorio común dividida por el 94,357 por 100, o de la recaudación real del País Vasco dividida por el 5,643 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas y la causada por el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias, sea superior o inferior, respectivamente, al 5,643 por 100.

(...)

(Redacción aprobada por la Ley 11/1993, de 13 de diciembre)

Artículo 51. Ajustes.

1. A la recaudación real del País Vasco por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirán:

a) El 6,875 por 100 de la recaudación por Impuesto sobre el Valor Añadido obtenida en las Aduanas.

b) El 1,232 por 100 de la recaudación real del territorio común dividida por el 94,357 por 100 o de la recaudación real del País Vasco dividida por el 5,643 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 5,643 por 100.

(...)

Disposición adicional sexta

En las dos primeras leyes quinquenales de Cupo, se utilizará como mecanismo de ajuste que permita perfeccionar la imputación de ingresos por el Impuesto sobre el Valor Añadido la resultante de aplicar la siguiente expresión matemática:

$$RF_{PV} = RR_{PV} + a \times RR_{AD} + (a - b) \times H$$

Siendo:

$$H = \frac{RR_{PV}}{b} \text{ si } \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{b}{1-b}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-b} \text{ si } \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{b}{1-b}$$

RF_{PV} = Recaudación final anual para el País Vasco.

RR_{PV} = Recaudación real anual del País Vasco.

RR_{TC} = Recaudación real anual del Territorio Común.

RR_{AD} = Recaudación real anual por Importaciones

$$a = \frac{\text{Consumo Residentes País Vasco}}{\text{Consumo Residentes Estado}} \\ \text{(menos Canarias, Ceuta y Melilla)}$$

$$b = \frac{v - f - e}{V - F - E}$$

v = Valor añadido bruto del País Vasco al coste de los factores.

V = Valor añadido bruto al coste de los factores del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

f = Formación bruta de capital del País Vasco.

F = Formación bruta de capital del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

e = Exportaciones del País Vasco.

E = Exportaciones del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

(Redacción aprobada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre)

Artículo 51. Ajustes

1. Las cifras que resulten de la imputación a que se refiere el número 4 del artículo anterior, se ajustarán anualmente en la parte imputable a cada Territorio Histórico, por la diferencia entre los totales nacionales del ingreso íntegro por Impuesto de Compensaciones de Gravámenes Interiores y la cantidad devuelta por desgravación fiscal a la exportación.

La imputación de este ajuste se efectuará aplicando los índices a que se refiere el artículo 53 de este Concierto.

(...)

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo).

Artículo 54. Ajuste a consumo en los Impuestos Especiales de Fabricación

Uno. Con el objeto de perfeccionar la imputación de ingresos por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco se establece un mecanismo de ajuste entre el índice de la capacidad recaudatoria y el índice de consumo del País Vasco para cada uno de estos impuestos.

Dos. El ajuste mencionado, para cada uno de los impuestos anteriores, será el resultante de aplicar la siguiente expresión matemática a cada uno de los impuestos:

$$RF_{PV} = RR_{PV} + c * RR_{AD} + (c - d) * H$$

Siendo:

$$H = \frac{RR_{PV}}{d} \text{ si } \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{d}{1-d}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-d} \text{ si } \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{d}{1-d}$$

RF_{PV} = Recaudación final anual para el País Vasco por el Impuesto Especial de Fabricación de Alcohol, Bebidas Derivadas y Productos Intermedios, o Cerveza, o Hidrocarburos, o Tabaco.

RR_{PV} = Recaudación real anual del País Vasco por el Impuesto Especial de Fabricación de Alcohol, Bebidas Derivadas y Productos Intermedios, o Cerveza, o Hidrocarburos, o Tabaco.

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común por el Impuesto Especial de Fabricación de Alcohol, Bebidas Derivadas y Productos Intermedios, o Cerveza, o Hidrocarburos, o Tabaco.

RR_{AD} = Recaudación real anual por importaciones por el Impuesto Especial de Fabricación de Alcohol, Bebidas Derivadas y Productos Intermedios, o Cerveza, o Hidrocarburos, o Tabaco.

$$c = \frac{\text{Consumo Residentes País Vasco}}{\text{Consumo Residentes en el Estado}} \\ (\text{ámbito de aplicación del impuesto})$$

$$d = \frac{\text{Capacidad Recaudatoria País Vasco}}{\text{Capacidad Recaudatoria Estado}} \\ (\text{ámbito de aplicación del impuesto})$$

Tres. Será la Ley de Cupo la que determine para el período el valor de los índices a los que se hace referencia en el apartado uno anterior.

Cuatro. La imputación provisional de los ajustes anteriores y su regularización definitiva en el ejercicio inmediato siguiente, se efectuará conforme al procedimiento vigente en cada momento aprobado por la Comisión Mixta del Concierto Económico.

CONCORDANCIAS

- Artículos 33, 49, 59, 62 y Disposición transitoria séptima del Concierto Económico.
- Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002–2006.

ANTECEDENTES

Artículo 51. Ajustes.

(...)

Dos. A la recaudación real del País Vasco por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores de Tabaco se le añadirán:

a) 1. El 7,130 por 100 de la recaudación por los Impuestos sobre Alcohol y Bebidas Derivas y sobre Productos Intermedios obtenida en las Aduanas.

2. El 5,198 por 100 de la recaudación real por los Impuestos sobre Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Productos Intermedios del territorio común dividida por el 98,068 por 100, o de la recaudación real del País Vasco por los mismos conceptos tributarios dividida por el 1,932 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 1,932 por 100.

b) 1. El 7,130 por 100 de la recaudación por el Impuesto sobre la Cerveza obtenida en las Aduanas.

2. El 5,399 por 100 de la recaudación real por el Impuesto sobre la Cerveza del territorio común dividida por el 98,269 por 100, o de la recaudación real del País Vasco por el mismo concepto tributario dividida por el 1,731 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior respectivamente, al 1,731 por 100.

c) 1. El 6,560 por 100 de la recaudación por el Impuesto sobre Hidrocarburos obtenida en las Aduanas.

2. Con signo negativo, el 1,700 por 100 de la recaudación real por el Impuesto sobre Hidrocarburos del territorio común dividida por el 91,740 por 100, o de la recaudación real del País Vasco por el mismo concepto tributario dividida por el 8,260 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior respectivamente, al 8,260 por 100.

d) La diferencia entre el resultado de aplicar a la recaudación real en el territorio común por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco el porcentaje que corresponda anualmente al valor de las labores suministradas a Expendedurías de Tabaco y Timbre situadas en el País Vasco sobre el valor de las labores suministradas a dichos establecimientos en el territorio de aplicación de este Impuesto, y el resultado de aplicar el complementario a cien del porcentaje anteriormente definido a la recaudación real por el mismo concepto tributario en el País Vasco.

En el supuesto de que se modifique el actual régimen de fabricación y comercio de labores del tabaco, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la revisión de este ajuste.

Disposición adicional octava

(...)

Dos. En la Ley quinquenal de Cupo para el quinquenio 1997/2001 se utilizará como mecanismo de ajuste que permita perfeccionar la imputación de ingresos por los Impuestos Especiales de Fabricación, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco:

a) Alcohol, Bebidas Derivadas y Productos Intermedios:

$$RF_{PV} = RR_{PV} + c * RR_{AD} + (c - d) * H$$

Siendo:

$$H = \frac{RR_{PV}}{d} \quad \text{si} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{d}{1-d}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-d} \quad \text{si} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{d}{1-d}$$

RF_{PV} = Recaudación final anual para el País Vasco por Alcohol, Bebidas Derivadas y Productos Intermedios.

RR_{PV} = Recaudación real anual del País Vasco por Alcohol, Bebidas Derivadas y Productos Intermedios.

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común por Alcohol, Bebidas Derivadas y Productos Intermedios.

RR_{AD} = Recaudación real anual por importaciones de Alcohol, Bebidas Derivadas y Productos Intermedios.

$$c = \frac{\text{Consumo Residentes País Vasco}}{\text{Consumo Residentes Estado} \\ \text{(menos Ceuta y Melilla)}}$$

$$d = \frac{\text{Capacidad Recaudatoria País Vasco}}{\text{Capacidad recaudatoria Estado} \\ \text{(menos Ceuta y Melilla)}}$$

b) Cerveza:

$$RF_{PV} = RR_{PV} + c' * RR_{AD} + (c' - d') * H$$

Siendo:

$$H = \frac{RR_{PV}}{d'} \quad \text{si} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{d'}{1-d'}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-d'} \quad \text{si} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{d'}{1-d'}$$

RF_{PV} = Recaudación final anual para el País Vasco por Cerveza.

RR_{PV} = Recaudación real anual del País Vasco por Cerveza.

RR_{TC} = Recaudación real anual del Territorio Común por Cerveza.

RR_{AD} = Recaudación real anual por importaciones por Cerveza.

$$c' = \frac{\text{Consumo Residentes País Vasco}}{\text{Consumo Residentes Estado}} \\ \text{(menos Ceuta y Melilla)}$$

$$d' = \frac{\text{Capacidad Recaudatoria País Vasco}}{\text{Capacidad Recaudatoria Estado}} \\ \text{(menos Ceuta y Melilla)}$$

c) Hidrocarburos:

$$RF_{PV} = RR_{PV} + c'' * RR_{AD} + (c'' - d'') * H$$

Siendo:

$$H = \frac{RR_{PV}}{d''} \quad \text{si} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{d''}{1-d''}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-d''} \quad \text{si} \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{d''}{1-d''}$$

RF_{PV} = Recaudación final anual para el País Vasco por Hidrocarburos.

RR_{PV} = Recaudación real anual del País Vasco por Hidrocarburos.

RR_{TC} = Recaudación real anual del Territorio Común por Hidrocarburos.

RR_{AD} = Recaudación real anual por importaciones por Hidrocarburos.

$$c'' = \frac{\text{Consumo Residentes País Vasco}}{\text{Consumo Residentes Estado}} \\ \text{(menos Canarias, Ceuta y Melilla)}$$

$$d'' = \frac{\text{Capacidad Recaudatoria País Vasco}}{\text{Capacidad Recaudatoria Estado}} \\ \text{(menos Canarias, Ceuta y Melilla)}$$

d) Labores del Tabaco:

$$RF_{PV} = RR_{PV} + c''' * RR_{TC} - [(1 - c''') * RR_{PV}]$$

Siendo:

RF_{PV} = Recaudación final anual para el País Vasco por Labores del Tabaco.

RR_{PV} = Recaudación real anual del País Vasco por Labores del Tabaco.

RR_{TC} = Recaudación real anual del Territorio Común por Labores del Tabaco.

$$c''' = \frac{\text{Labores de Tabaco suministradas a expendedorías de tabaco y timbre situadas en País Vasco}}{\text{Labores de tabaco suministradas a expendedorías de tabaco y timbre situadas en territorio de aplicación del Impuesto}}$$

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 55. Otros ajustes

Uno. Para perfeccionar la imposición directa se practicará un ajuste por las cantidades que resulten de considerar los supuestos establecidos en los artículos 9.uno.primera.b) y 7.dos del presente Concierto Económico.

Dos. Igualmente en la Ley de Cupo podrán establecerse, en su caso, otros mecanismos de ajuste que puedan perfeccionar la estimación de los ingresos públicos imputables al País Vasco y al resto del Estado.

Tres. Las cantidades resultantes de la práctica de los ajustes que procedan constituirán el cupo de cada Territorio Histórico.

CONCORDANCIAS

- Artículos 7, 9, 49, 59 y 57 del Concierto Económico.
- Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002–2006.

ANTECEDENTES

Artículo 51. Ajustes

(...)

Dos. Igualmente, en la Ley del Cupo podrán establecerse, en su caso, otros mecanismos de ajuste que puedan perfeccionar la estimación de los ingresos públicos imputables al País Vasco y al resto del Estado.

Tres. Las cantidades resultantes de la práctica de los ajustes que procedan constituirán el Cupo de cada Territorio Histórico.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Artículo 56. Compensaciones

Uno. Del cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensación los siguientes conceptos:

- a) La parte imputable de los tributos no concertados.
- b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.
- c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado, en la forma que determine la Ley de Cupo. Si existiera superávit se operará en sentido inverso.

Dos. También serán objeto de compensación del cupo de cada Territorio Histórico la parte imputable al País Vasco por aquellos ingresos que financian las funciones y servicios traspasados al País Vasco en materia sanitaria y de servicios sociales de la Seguridad Social y que, con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, eran satisfechos al País Vasco mediante transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social, por aplicación de lo previsto en el régimen presupuestario regulado en los Reales Decretos 1536/1987, de 6 de noviembre; 1476/1987, de 2 de octubre; 1946/1996, de 23 de agosto, y 558/1998, de 2 de abril.

Tres. La imputación de los conceptos señalados en los números anteriores, se efectuará aplicando los índices establecidos en el artículo 57 siguiente.

CONCORDANCIAS

- Artículos 49, 57, 59 y Disposición transitoria cuarta del Concierto Económico.
- Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002–2006.

ANTECEDENTES

Artículo 52. Compensaciones.

Uno. Del Cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensación los siguientes conceptos:

- a) La parte imputable de los tributos no concertados.

El importe de estos tributos será el íntegro correspondiente, es decir, sin la minoración debida a la desgravación fiscal a la exportación.

- b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.

- c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado, en la forma que determine la Ley del Cupo.

Si existiera superávit se operará en sentido inverso.

- d) Las cantidades a que se refieren los artículos doce, uno, a), y dieciocho, tres, del presente Concierto.

Dos. La imputación de los conceptos señalados en las letras a), b) y c) del número anterior, se efectuará aplicando los índices establecidos en el artículo cincuenta y tres siguiente.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 52. Compensaciones.

Uno. Del cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensaciones los siguientes conceptos:

a) La parte imputable de los tributos no concertados.

El importe de estos tributos será el íntegro correspondiente, es decir, sin la minoración debida a la desgravación fiscal a la exportación.

b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.

c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado, en la forma que determine la Ley del Cupo.

Si existiera superávit se operará en sentido inverso.

d) Las cantidades a que se refieren los artículos doce, uno, a) y dieciocho, primera del presente Concierto.

Dos. La imputación de los conceptos señalados en las letras a), b) y c) del número anterior, se efectuará aplicando los índices establecidos en el artículo cincuenta y tres siguiente.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Artículo 57. Índices de imputación

Uno. Los índices para efectuar las imputaciones a que se refieren los artículos 52, 55.dos y 56 anteriores se determinarán básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado.

Dos. Dichos índices se señalarán en la Ley de cupo y se aplicarán durante la vigencia de ésta.

CONCORDANCIAS

- Artículos 49, 52, 55 y 56 del Concierto Económico.
- Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002–2006.

ANTECEDENTES

Artículo 53. Índices de imputación.

Uno. Los índices para efectuar las imputaciones a que se refieren los artículos cincuenta, cincuenta y uno y cincuenta y dos anteriores se determinarán básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos.

Dos. Dichos índices, en su expresión conceptual, se señalaran en la Ley del Cupo y se aplicarán durante la vigencia de ésta, sin perjuicio de su distinta valoración anual.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Artículo 58. Efectos sobre el cupo provisional por variación en las competencias asumidas

Uno. Si durante el período de vigencia anual del cupo, fijado con arreglo a la normativa precedente, la Comunidad Autónoma del País Vasco asumiese competencias cuyo coste anual a nivel estatal hubiese sido incluido dentro de las cargas del Estado que sirvieron de base para la determinación de la cuantía provisional del cupo, se procederá a reducir dicho coste anual proporcionalmente a la parte del año en que el País Vasco hubiera asumido tales competencias y, en consecuencia, el cupo en la cuantía que proceda.

La citada reducción proporcional tendrá en cuenta la periodicidad real de los gastos corrientes, así como el efectivo grado de realización de las inversiones del Estado.

Dos. De igual modo se procederá si la Comunidad Autónoma dejase de ejercer competencias que tuviera asumidas en el momento de la fijación de la cuantía provisional del cupo, incrementando éste en la suma que proceda.

CONCORDANCIAS

- Artículo 49 del Concierto Económico.
- Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006.

ANTECEDENTES

Artículo 54. Efectos sobre el cupo provisional por variación en las competencias asumidas.

Uno. Si durante el período de vigencia anual del cupo, fijado con arreglo a la normativa precedente, la Comunidad Autónoma del País Vasco asumiese competencias cuyo coste anual a nivel estatal hubiese sido incluido dentro de las cargas del Estado que sirvieron de base para la determinación de la cuantía provisional del cupo, se procederá a reducir dicho coste anual proporcionalmente a la parte del año en que el País Vasco hubiera asumido tales competencias y, en consecuencia, el Cupo de la cuantía que proceda.

La citada reducción proporcional tendrá en cuenta la periodicidad real de los gastos corrientes, así como el efectivo grado de realización de las inversiones del Estado.

Dos. De igual modo se procederá si la Comunidad Autónoma dejase de ejercer competencias que tuviera asumidas en el momento de la fijación de la cuantía provisional del cupo, incrementando éste en la suma que proceda.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Artículo 59. Liquidaciones provisional y definitiva

El cupo y las compensaciones que procedan se determinarán inicial y provisionalmente partiendo al efecto de las cifras contenidas en los Presupuestos del Estado aprobados para el ejercicio correspondiente.

Una vez terminado el ejercicio y realizada la liquidación de los Presupuestos del Estado, se procederá a practicar las rectificaciones oportunas en las magnitudes a que se refieren los artículos 52, 55 y 56 del presente Concierto Económico.

Las diferencias, a favor o en contra, que resulten de dichas rectificaciones se sumarán algebraicamente al cupo provisional del ejercicio siguiente a aquel en que se hubieren practicado aquéllas.

CONCORDANCIAS

- Artículos 49, 52 a 56 del Concierto Económico.
- Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002–2006.

ANTECEDENTES

Artículo 55. Liquidaciones provisional y definitiva.

Uno. El cupo y las compensaciones que procedan se determinarán inicial y provisionalmente partiendo al efecto de las cifras contenidas en los Presupuestos del Estado aprobados para el ejercicio correspondiente.

Una vez terminado el ejercicio y realizada la liquidación de los Presupuestos del Estado se procederá a practicar las rectificaciones oportunas, en las magnitudes a que se refieren los artículos cincuenta, cincuenta y uno y cincuenta y dos del presente Concierto.

Las diferencias, a favor o en contra, que resulten de dichas rectificaciones se sumarán algebraicamente al cupo provisional del ejercicio siguiente a aquél en que se hubieren practicado aquéllas.

Dos. Conocidos los datos económicos precisos se procederá a fijar los índices de imputación y a practicar la liquidación definitiva del cupo y de las compensaciones a que hubiere lugar. Con las diferencias resultantes se procederá tal como se determina en el apartado anterior.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

BIBLIOGRAFÍA

ESCRIBANO SÁEZ, CARLOS; MARTÍN ACEBES, ÁNGEL, «Crítica a la metodología del cupo provisional», *Presupuesto y Gasto Público*, 1982, núm. 14, págs. 19-28.

Artículo 60. Ingreso del cupo

La cantidad a ingresar por la Comunidad Autónoma del País Vasco se abonará a la Hacienda Pública del Estado en tres plazos iguales, durante los meses de mayo, septiembre y diciembre de cada año.

CONCORDANCIAS

- Artículo 49 del Concierto Económico.
- Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002–2006.

ANTECEDENTES

Artículo 56. Ingreso del Cupo.

La cantidad a ingresar por la Comunidad Autónoma del País Vasco se abonará a la Hacienda Pública del Estado en tres plazos iguales, durante los meses de mayo, septiembre y diciembre de cada año.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

CAPÍTULO III
De las Comisiones y Junta Arbitral del
Concierto Económico
SECCIÓN 1.^a
Comisión Mixta del Concierto Económico

Artículo 61. Composición y acuerdos

La Comisión Mixta del Concierto Económico estará constituida, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado.

Los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico deberán adoptarse por unanimidad de todos sus miembros integrantes.

ANTECEDENTES

Artículo 49. Comisión Mixta de Cupo.

La Comisión Mixta de Cupo estará constituida, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Los acuerdos alcanzados en la Comisión Mixta del Cupo, no constituyen marco jurídico desde el cual haya de examinarse en sede jurisdiccional los actos de ejecución de dichos acuerdos, a cuyo contenido, además, no alcanza el principio de «iura novit curia».
Véanse la STSJPV de 21 de junio de 2002 (TSJPV-95) (f.j. 3º) y la STSJPV de 27 de febrero de 2004 (TSJPV-111) (f.j. 3º).
La jurisdicción Contencioso-Administrativa es competente para cuanto se refiere a la interpretación y cumplimiento de los acuerdos de la Comisión Mixta del Cupo, pero sin que de ello se infiera necesaria o sin cierta violencia interpretativa que el incumplimiento apreciado en una de las Administraciones signatarias se traduzca directamente en la sanción de nulidad del acto o disposición por disconformidad a derecho.
Véanse la STSJPV de 26 de septiembre de 2002 (f.j. 2º), la STSJPV de 15 de diciembre de 2003 (f.j. 3º).

BIBLIOGRAFÍA

- RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «Los órganos del Concierto Económico», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 255-270.
- RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «Los órganos del Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. enero, págs. 40-53.

Artículo 62. Funciones

La Comisión Mixta del Concierto Económico tendrá atribuidas las siguientes funciones:

- a) Acordar las modificaciones del Concierto Económico.
- b) Acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria.
- c) Acordar la metodología para el señalamiento del cupo en cada quinquenio.
- d) Acordar el nombramiento y régimen de los componentes de la Junta Arbitral especificada en la sección 3.^a de este capítulo, así como lo referente a su funcionamiento, convocatoria, reuniones y régimen de adopción de acuerdos.
- e) Todos aquellos acuerdos que en materia tributaria y financiera resulten necesarios en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el presente Concierto.

CONCORDANCIAS

- Artículo 41.2.e) del Estatuto de Autonomía del País Vasco.
- Artículos 4, 48 a 50, 53 a 55, 65 y 67, Disposición adicional sexta y transitoria tercera del Concierto Económico.
- Ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002–2006.

SECCIÓN 2.^a
Comisión de Coordinación y Evaluación
Normativa

Artículo 63. Composición

La composición de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa será la siguiente:

- a) Cuatro representantes de la Administración del Estado.
- b) Cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.

ANTECEDENTES

Artículo 40. Comisión Coordinadora.

Uno. Se constituirá una Comisión Coordinadora cuya composición será la siguiente:

- a) Cuatro representantes de la Administración del Estado.
- b) Cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.

(...)

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

BIBLIOGRAFÍA

RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «Los órganos del Concierto Económico», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 255-270.

RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «Los órganos del Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. enero, págs. 40-53.

Artículo 64. Funciones

La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones:

- a) Evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación.
A estos efectos, cuando, como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas especificado en el apartado uno del artículo 4 del presente Concierto Económico, se efectuasen observaciones en relación con las propuestas contenidas en ellas, cualquiera de las instituciones y Administraciones representadas podrá solicitar, por escrito y de forma motivada, la convocatoria de esta Comisión, que se reunirá en el plazo máximo de quince días desde la solicitud de convocatoria, analizará la adecuación de la normativa propuesta al Concierto Económico e intentará, con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria.
- b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, se procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral.
- c) Realizar los estudios que estimen procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el marco fiscal estatal.
- d) Facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniforme, planes y programas de informática y articular los instrumentos, medios, procedimientos o métodos para la materialización efectiva del principio de colaboración y del intercambio de información.
- e) Analizar los supuestos o cuestiones que se hayan planteado en materia de inspección entre la Administración del Estado y las respectivas Diputaciones Forales, así como los problemas de valoración a efectos tributarios.
- f) Emitir los informes que sean solicitados por el Ministerio de Hacienda, los distintos Departamentos de Hacienda del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales y la Junta Arbitral.
- g) Cualquier otra relacionada con la aplicación y ejecución de este Concierto Económico en particular.

CONCORDANCIAS

- Artículos 4, 17, 19, 29, 33 y 66, y Disposición transitoria tercera del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 40. Comisión Coordinadora.

(...)

Dos. Las competencias de esta Comisión Mixta paritaria serán:

a) Realizar los estudios que estimen procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el marco fiscal estatal.

b) Facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniforme, planes y programas de Informática.

c) Examinar los supuestos o cuestiones que se hayan planteado en materia de inspección entre la Administración del Estado y las respectivas Diputaciones Forales.

d) Emitir los informes que sean solicitados por el Ministerio de Hacienda, la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, las Diputaciones Forales y la Junta Arbitral.

e) Examinar los problemas de valoración a efectos tributarios.

Tres. Esta Comisión se reunirá, en todo caso, dos veces al año, durante los meses de enero y julio, y, además, cuando así lo solicite alguna de las Administraciones representadas.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

De acuerdo con la disposición decimoquinta de la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de julio de 1981, que regula problemas transitorios para la aplicación del Concierto Económico (BOE, núm. 181, de 30 de julio), las consultas relativas a la aplicación del Concierto se presentarán por los contribuyentes ante cualquiera de las Administraciones tributarias afectadas, correspondiendo su resolución a la Comisión Coordinadora.

SECCIÓN 3.^a

Junta Arbitral

Artículo 65. Composición

Uno. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública.

Dos. Los árbitros serán nombrados para un período de seis años, sin que a su conclusión puedan ser reelegidos en el cargo salvo que hubieren permanecido en éste por un período inferior a tres años.

Tres. En caso de producirse una vacante, será cubierta siguiendo el mismo procedimiento de nombramiento.

El nuevo miembro será nombrado por el período de mandato que restaba al que sustituye.

Cuatro. Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística.

CONCORDANCIAS

- Artículo 62 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 39. Junta Arbitral.

(...)

Dos. La Junta Arbitral estará presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado para un plazo de cinco años por el Presidente de dicho Tribunal, a propuesta del Consejo Superior del Poder Judicial y oído el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Tres. Serán Vocales de esta Junta:

a) Cuatro representantes de la Administración del Estado designados por el Ministro de Economía y Hacienda.

b) Cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.

Cuando el conflicto afecte a la Administración de otra Comunidad Autónoma, un representante de la Administración del Estado será sustituido por otro designado por el Consejo ejecutivo o Gobierno de la Comunidad Autónoma.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 39. Junta Arbitral

(...)

2. La Junta Arbitral estará presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado para un plazo de cinco años por el Presidente de dicho Tribunal, a propuesta del Consejo Superior del Poder Judicial y oído el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

3. Serán Vocales de esta Junta:

a) Cuatro representantes de la Administración del Estado designados por el Ministerio de Hacienda.

b) Cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.

Cuando el conflicto afecte a la Administración de otra Comunidad Autónoma, el Ministerio de Hacienda sustituirá un representante de la Administración del Estado por otro designado por el Gobierno de dicha Comunidad Autónoma.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- El que se haya procedido o no a nombrar los miembros de la Junta Arbitral constituida por imperativo legal, es algo secundario y, en todo caso, no se puede hacer depender el funcionamiento de un órgano o institución creada por ley, a la resistencia a designar a sus miembros integrantes ya que ello sería tanto como dejar en manos de las Administraciones Públicas el cumplimiento y efectividad de la Ley. Por lo tanto, al existir la Junta Arbitral, debía entrar en funcionamiento en los supuestos previstos para su actuación. Véase la SAN de 28 de enero de 2003 (f.j. 4º).

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- El que se haya procedido o no a nombrar los miembros de la Junta Arbitral constituida por imperativo legal, es algo secundario y, en todo caso, no se puede hacer depender el funcionamiento de un órgano o institución creada por ley, a la resistencia a designar a sus miembros integrantes ya que ello sería tanto como dejar en manos de las Administraciones Públicas el cumplimiento y efectividad de la Ley. Por lo tanto, al existir la Junta Arbitral, debía entrar en funcionamiento en los supuestos previstos para su actuación. Véase la RTEAC de 4 de junio de 2003 (f.j. 4º).

BIBLIOGRAFÍA

- MUGURUZA ARRESE, JAVIER, «Esperando a la Junta Arbitral del Concierto Económico», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2004, núm. 11, págs. 19-21.
- RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «Los órganos del Concierto Económico», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 255-270.
- RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «Los órganos del Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. enero, págs. 40-53.

Artículo 66. Funciones

Uno. La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:

- a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.
- c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Dos. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados.

CONCORDANCIAS

- Artículos 4, 6, 14, 15, 17 a 19, 21, 22, 24 a 27, 29 a 34, 36 a 41, 43 y 64, y Disposición transitoria tercera del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 39. Junta Arbitral.

Uno. Se constituye una Junta Arbitral que resolverá los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, entenderá de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 39. Junta Arbitral

Uno. Se constituye una Junta Arbitral que resolverá los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma en relación con la determinación de la residencia habitual de las personas físicas, del domicilio fiscal y de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Artículo 39. Junta Arbitral.

Uno. Se constituye una Junta Arbitral que resolverá los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la determinación de la residencia habitual de las personas físicas, del domicilio fiscal y de la cifra relativa de negocios de las personas jurídicas y de la fijación de las proporciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido atribuibles a las distintas Administraciones competentes.

(...)

(Redacción aprobada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre)

Artículo 39. Junta Arbitral.

Uno. Se constituye una Junta Arbitral que resolverá los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales, o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la determinación de la residencia habitual de las personas físicas y del domicilio fiscal y de la cifra relativa de negocios de las personas jurídicas.

Asimismo, entenderá de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

(...)

Seis. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación que no sea la interrupción de la prescripción.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Artículo 67. Acuerdos de la Junta Arbitral

La Junta Arbitral resolverá conforme a derecho, de acuerdo con los principios de economía, celeridad y eficacia, todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, incluidas las fórmulas de ejecución.

Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

CONCORDANCIAS

- Artículo 62 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Artículo 39. Junta Arbitral.

(...)

Cuatro. La Junta Arbitral, en su primera reunión adoptará las normas de procedimiento, legitimación y plazos que ante aquélla se hayan de seguir, inspirándose en los principios de la Ley sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

(...)

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Artículo 39. Junta Arbitral

(...)

Cuatro. La Junta Arbitral en su primera reunión adoptará las normas de procedimiento, legitimación y plazos que ante aquélla se hayan de seguir, inspirándose en los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo del Estado.

Cinco. Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

(...)

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Dado que la Junta Arbitral es un órgano que no ha visto la luz, ante un asunto de su competencia se puede acudir al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, sin que haya nacido la competencia del Tribunal Supremo que queda limitada a la revisión jurisdiccional inmediata del acuerdo arbitral.

Véanse la STSJPV de 19 de octubre de 1993 (f.j. 1º), la STSJPV de 21 de diciembre de 1994 (TSJPV-21) (f.j. 2º).

DISPOSICIONES ADICIONALES

Disposición adicional primera

Hasta tanto se dicten por las instituciones competentes de los Territorios Históricos las disposiciones necesarias para la aplicación del presente Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales, en todo caso, tendrán carácter de derecho supletorio.

ANTECEDENTES

Disposición adicional primera

Hasta tanto se dicten, por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, las disposiciones necesarias para la aplicación del presente Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio de régimen común, las cuales, en todo caso, tendrán carácter de Derecho supletorio.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- La supletoriedad de la Disposición Adicional 1ª no puede hacerse entrar en conflicto con el carácter completo y autointegrado que conllevan los sistemas tributarios forales, que no constituyen una amalgama de preceptos fiscales yuxtapuestos, sino que forman un todo unitario e integrado que desplaza por completo de la disciplina común los tributos para los que el Concierto Económico otorga potestad normativa a los Territorios Históricos.
Véase la STSJPV de 19 de noviembre de 1999 (f.j. 2º).
La supletoriedad no significa que cualquier supuesto de hecho susceptible de normación quede inmediatamente inundado por la norma estatal. Si existen lagunas deben llenarse mediante la integración interna del mismo subsistema foral.
Véanse la STSJPV de 19 de noviembre de 1999 (f.j. 2º) y la STSJPV de 23 de diciembre de 2003 (TSJPV-106) (f.j. 3º).
- La Disposición Adicional 1ª se refiere a la situación transitoria de subsistencia competencial del Estado, y se distancia de la función estrictamente supletoria de su ordenamiento.
Véase la STSJPV de 19 de noviembre de 1999 (f.j. 2º).
- En los tributos de normativa común, los Territorios Históricos no están obligados a promulgar su propia normativa, puesto que se aplicará subsidiariamente la estatal.
Véase la STS de 26 de marzo de 1997 (f.j. 4º).
- La LGT sólo es aplicable en el territorio foral en los aspectos señalados por el artículo 3 del Concierto Económico, pues en el territorio foral resulta de aplicación su propia Norma Foral General Tributaria.
Véase la STS de 15 de julio de 2003 (TS-79) (f.j. 4º).

Disposición adicional segunda

Uno. Cualquier modificación del presente Concierto Económico se hará por el mismo procedimiento seguido para su aprobación.

Dos. En el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento.

La correspondiente adaptación del Concierto Económico deberá especificar sus efectos financieros.

ANTECEDENTES

Disposición adicional segunda

Uno. Cualquier modificación del presente Convenio se hará por el mismo procedimiento seguido para su implantación.

Dos. En el caso de que se produjese una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a todos o alguno de los tributos concertados, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto a las modificaciones que hubiesen experimentado los referidos tributos.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- El sistema de concierto implica un elemento acordado o pactado, integrante del núcleo del régimen foral.
Véanse la STC 76/1988, de 26 de abril (f.j. 9º) y la STS de 9 de diciembre de 2004 (f.j. 7º).
- El Reglamento Notarial o cualquier otra norma no puede alterar de forma unilateral e indirecta un punto de conexión del Concierto, vaciando de contenido el mismo. Para la modificación de los puntos de conexión, se deben seguir los cauces previstos en las leyes, es decir, se deberá modificar el Concierto Económico.
Véanse la STS de 28 de octubre de 1995 (f.j. 5º y 9º), la STS de 7 de abril de 1997 (f.j. 5º y 9º), la STS de 28 de mayo de 1998 (f.j. 3º).
- Aunque la sentencia se refiere al Convenio Económico navarro, resulta aplicable al Concierto Económico con el País Vasco. En este sentido, difícilmente podría considerarse al Concierto como una norma del Parlamento vasco. La prestación de fuerza normativa al Concierto procede de la emisión

de la norma estatal. Únicamente, a partir de este momento cabría considerar al Concierto como una norma vinculante.

Véanse la STC 179/1989, de 2 de noviembre (f.j. 9º), la STS de 28 de octubre de 1995 (f.j. 9º).

- Las normas del Concierto se aplican con carácter preferente sobre la distribución competencial entre las Comunidades Autónomas de territorio común.

Véase la STS de 28 de mayo de 1998 (f.j. 3º).

BIBLIOGRAFÍA

BELDARRAIN GARÍN, MANUEL, *El Concierto Económico y su disposición adicional 2ª*, IVAP, Bilbao, 1998.

RAZQUIN LIZARRAGA, MARTÍN MARÍA, «La inconstitucionalidad de las modificaciones unilaterales del Concierto Económico (comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1995)», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1996, núm. 46, págs. 323-340.

Disposición adicional tercera

Las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya tendrán las facultades que en el orden económico y administrativo les reconoció el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 y que, en virtud del proceso de actualización general del régimen foral previsto en la disposición adicional primera de la Constitución se consideran subsistentes, sin perjuicio de las bases a que hace referencia el artículo 149.1.18.^a de la Constitución.

CONCORDANCIAS

- Artículo 149.1.18^a y Disposición adicional primera de la Constitución española de 1978
- Artículos 1, 42 y 48 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Disposición adicional tercera

Las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya, tendrán las facultades que en el orden económico y administrativo les reconoció el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 y que, en virtud del proceso de actualización general del régimen foral previsto en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, se consideran subsistentes, sin perjuicio de las bases a que hace referencia el artículo 149.1.18 de la Constitución.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- No se ha demostrado que entre las facultades reconocidas por el artículo 15 del RD de 13 de diciembre de 1906 a las Diputaciones Forales se incluyesen las relativas a la emisión de deuda pública.
Véanse la STC 11/1984, de 2 de febrero (f.j. 3º), la STS de 10 de noviembre de 1999 (f.j. 3º y 6º), la STS de 24 de noviembre de 1999 (f.j. 4º), la STSJPV de 21 de octubre de 1991 (f.j. 6º), la STSJPV de 4 de noviembre de 1991 (f.j. 6º).
- Entre las facultades reconocidas por el artículo 15 del RD de 13 de diciembre de 1906 a las Diputaciones Forales, no se incluyen las relativas al control económico-administrativo de los actos de las Corporaciones locales porque ni en esa fecha existían los órganos económico-administrativos ni una vez creados, fueron confiados a las Diputaciones Forales. Se refiere a la revisión, en vía económico-administrativa, de los actos tributarios de las Corporaciones locales.
Véase la STS de 27 de marzo de 1996 (f.j. 2º).

- El artículo 15 del RD de 13 de diciembre de 1906 para nada alude a facultades normativas en el ámbito presupuestario de las Corporaciones locales, sino, únicamente, a la continuidad en la investidura de atribuciones predicables de los órdenes administrativo y económico.
Véanse la STS de 8 de abril de 2002 (f.j. 5º), la STS de 26 de abril de 2002 (f.j. 5º), la STSJPV de 15 de julio de 1994 (f.j. 11º), la STSJPV de 9 de noviembre de 1995 (f.j. 12º).

BIBLIOGRAFÍA

FACULTADES de orden económico y de orden administrativo que vienen ejerciendo las Diputaciones vascongadas. Su fundamento y antecedentes que comprueban su ejercicio, Imprenta de la Diputación de Vizcaya, Bilbao, 1923.

Disposición adicional cuarta

El Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco podrán acordar la financiación conjunta de inversiones a realizar en el País Vasco que, por su cuantía, valor estratégico, interés general, incidencia en territorios distintos del de la Comunidad Autónoma del País Vasco o por otras circunstancias especiales, hagan recomendable ese tipo de financiación.

Igualmente, el Estado y la Comunidad Autónoma podrán acordar la participación de ésta en la financiación de inversiones que, reuniendo las características a las que se refiere el párrafo anterior, se realicen en territorios distintos del de la Comunidad.

En ambos supuestos, las aportaciones tendrán la incidencia en el cupo que se convenga en cada caso.

CONCORDANCIAS

- Artículo 49 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Disposición adicional cuarta

El Estado y la Comunidad Autónoma podrán acordar la financiación conjunta de inversiones a realizar en el País Vasco, que, por su cuantía, valor estratégico, interés general, incidencia en territorios distintos del de la Comunidad Autónoma vasca, o por otras circunstancias especiales, hagan recomendable ese tipo de financiación.

Igualmente, el Estado y la Comunidad Autónoma podrán acordar la participación de ésta en la financiación de inversiones que, reuniendo las características a las que se refiere el párrafo anterior, se realicen en territorios distintos del de la Comunidad.

En ambos supuestos, las aportaciones tendrán la incidencia en el cupo que se convenga en cada caso.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Disposición adicional quinta

Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocida la Hacienda Pública del Estado.

CONCORDANCIAS

- Artículo 1º, apartado segundo, del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Disposición adicional quinta

Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- La Diputación Foral, en la misma medida que los órganos recaudadores estatales, pueden embargar bienes en territorio común para el cobro de las deudas tributarias, y si lo consideran oportuno, pueden encomendar dicha labor al Ministerio de Economía y Hacienda, sin que suponga su incompetencia en caso contrario.
Véase la RTEAFB de 26 de abril de 2001 (f.j. 3º y 4º).

Disposición adicional sexta

La cifra del volumen de operaciones a que se refieren los artículos 14, 15, 19 y 27 del presente Concierto Económico será actualizada, por acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, al menos cada cinco años.

CONCORDANCIAS

- Artículos 14, 15, 19, 27 y 62 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Disposición adicional séptima

La cifra de 300 millones de pesetas a que se refieren los artículos 18 y 28 del presente Concierto será actualizada, por acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo, al menos cada cinco años.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Disposición transitoria segunda

Transcurridos cuatro años desde la entrada en vigor del sistema de tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades, ambas Administraciones someterán a examen y modificación, en su caso, dicho sistema.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Disposición transitoria segunda

Transcurridos cuatro años desde la entrada en vigor del presente Concierto, ambas Administraciones someterán a examen y modificación, en su caso, los conceptos, criterios y porcentajes establecidos en su artículo 19 para la determinación de la cifra relativa de negocios.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Disposición transitoria primera

La cifra determinante del volumen de operaciones establecida en el presente Concierto Económico resultará de aplicación a aquellos ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2002.

CONCORDANCIAS

- Artículos 14, 15, 19 y 27 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Disposición transitoria tercera

Uno. Las normas reguladoras de la cifra relativa de negocios y los criterios y puntos de conexión, especificados en el presente Concierto, serán de aplicación a las declaraciones y a sus ingresos que deban presentarse a partir de 1 de enero de 1981.

Dos. La Administración del Estado o, en su caso, las Diputaciones Forales podrán exigir a los sujetos pasivos a quienes afecta la norma anterior que consignen en las declaraciones a que se refiere la Disposición Transitoria Primera apartado 1, la parte del tributo que corresponda a una y otra Administración y, caso de que no lo hicieren, que formulen posteriormente una declaración complementaria sobre los extremos indicados.

Tres. Para aquellos casos en que por dificultades prácticas no sea posible conocer los resultados de la aplicación de la cifra relativa de negocios, criterios y puntos de conexión, ambas Administraciones podrán, por razón de economía administrativa, acordar, en la época inicial de vigencia del Concierto, la distribución de las cantidades ingresadas, mediante la aplicación de un porcentaje que exprese la relación entre las cantidades totales que por cada tributo correspondan durante un año a una y otra Administración.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Los Territorios históricos eran competentes para inspeccionar los hechos imponibles liquidados a partir de 1 de enero de 1981, aunque se hubieran devengado con anterioridad.
Véase la STS de 23 de febrero de 1989 (f.j. 1º).

Disposición transitoria segunda

Los tributos devengados con anterioridad a la entrada en vigor del presente Concierto Económico se regirán por los puntos de conexión vigentes en el momento de su devengo.

Esta misma regla se aplicará respecto de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados cuando el nacimiento de la obligación de retener, ingresar a cuenta o de realizar el pago fraccionado se hubiera producido, asimismo, con anterioridad a la entrada en vigor del presente Concierto Económico.

Los procedimientos no finalizados a la entrada en vigor del presente Concierto Económico se regirán por la normativa vigente en el momento de su inicio.

CONCORDANCIAS

- Artículos 12, 17 y 23, Disposición final del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Disposición transitoria undécima

El régimen transitorio de los nuevos tributos concertados con efectos desde el 1 de enero de 1997, se ajustará a las reglas siguientes:

Primera. Los Territorios Históricos se subrogarán en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública Estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Segunda. Las cantidades liquidadas y contraídas con anterioridad al 1 de enero de 1997 correspondientes a situaciones que hubieran estado sujetas al País Vasco de haber estado concertados los tributos a que se refiere la presente disposición, y que se ingresen con posterioridad al 1 de enero de 1997, corresponderán en su integridad a las Diputaciones Forales.

Tercera. Las cantidades devengadas con anterioridad al 1 de enero de 1997 y liquidadas a partir de esa fecha en virtud de actuaciones inspectoras se distribuirán aplicando los criterios y puntos de conexión de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Cuarta. Cuando proceda, las devoluciones correspondientes a liquidaciones practicadas, o que hubieran debido practicarse, con anterioridad al 1 de enero de 1997, serán realizadas por la Administración que hubiera sido competente en la fecha del devengo, conforme a los criterios y puntos de conexión de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Quinta. Los actos administrativos dictados por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos serán reclamables en vía económico-administrativa ante los órganos competentes de dichos Territorios. Por el contrario, los dictados por la Administración del Estado, cualquiera que sea su fecha, serán reclamables ante los órganos competentes del Estado.

No obstante, el ingreso correspondiente se atribuirá a la Administración que resulte acreedora de acuerdo con las normas contenidas en las reglas anteriores.

Sexta. A los efectos de la calificación de infracciones tributarias, así como de las sanciones que a las mismas corresponden en cada caso, tendrán plena validez y eficacia los antecedentes que sobre el particular obren en la Hacienda Pública Estatal con anterioridad a la entrada en vigor de la concertación de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Séptima. La entrada en vigor de la concertación de los tributos a que se refiere la presente disposición transitoria no perjudicará a los derechos adquiridos por los contribuyentes conforme a las leyes dictadas con anterioridad a dicha fecha.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Disposición transitoria primera

Uno. Los Territorios Históricos se subrogarán en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública Estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados que hayan de declararse a partir de 1 de enero de 1981.

Dos. Las cantidades liquidadas y contraídas con anterioridad a 1 de enero de 1981 por conceptos tributarios objeto de Concierto y correspondientes a situaciones que hubiesen estado sujetas al País Vasco de estar vigente dicho Concierto en la fecha del devengo, y que se ingresen con posterioridad a dicha fecha, corresponderán en su integridad a las Diputaciones Forales.

Tres. Las cantidades devengadas con anterioridad a 1 enero de 1981 y liquidadas a partir de esa fecha en virtud de actuaciones inspectoras se distribuirán aplicando los criterios y puntos de conexión del presente Concierto.

Cuatro. Estará obligada, cuando proceda, a devolver la Administración que hubiera percibido la deuda tributaria objeto de tal devolución.

Cinco. Los actos administrativos dictados por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos serán reclamables en vía económico-administrativa ante los órganos competentes de dichos Territorios. Por el contrario, los dictados por la Administración del Estado, cualquiera que sea su fecha y aunque se trate de tributos concertados, serán reclamables ante los órganos competentes del Estado.

No obstante, el ingreso correspondiente se atribuirá a la Administración que resulte acreedora de acuerdo con las normas contenidas en los números anteriores.

Seis. A los efectos de la calificación de infracciones tributarias, así como de las sanciones que a las mismas correspondan en cada caso, tendrán plena validez y eficacia los antecedentes que, sobre el particular, obren en la Hacienda Pública Estatal con anterioridad a la entrada en vigor del presente Concierto.

Siete. La entrada en vigor del presente Concierto no perjudicará los derechos adquiridos por los contribuyentes conforme a las leyes dictadas con anterioridad a dicha fecha.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Si tras una comprobación del IVA por la Inspección Foral se modifican el porcentaje atribuible a territorio común y foral, resultando un saldo a favor de la Hacienda Foral, el sujeto pasivo se debe atener al nuevo porcentaje y satisfacer la deuda corregida a la Hacienda Foral.
Véase la STSJPV de 21 de diciembre de 1994 (TSJPV-22) (f.j. 2º).
- Aunque tenían su origen en ejercicios anteriores, los hechos imponibles no se habían declarado hasta que ya estaba vigente la Disposición Transitoria 1ª, en su redacción originaria, por lo que eran competentes para inspeccionarlos las Diputaciones forales.
Véase la STS de 23 de febrero de 1989 (f.j. 1º).
- La competencia para revisar actos tributarios, que recogía la Disposición Transitoria 1º en su apartado 5º originario, no se refería a la revisión de los actos de las Corporaciones locales, sino a los de la Diputación Foral.
Véase la STS de 27 de marzo de 1996 (f.j. 3º).
- Las devoluciones del IVA ingresado en distintas Administraciones en distintos trimestres del año, por la entrada en vigor de la reforma del Concierto de 1997, obliga a devolver a cada Administración perceptora la cuantía procedente, sin que se pueda exigir el importe total a la Hacienda Foral.
Véase la STSJPV de 16 de febrero de 2004 (f.j. 3º).

Disposición transitoria tercera

No obstante lo dispuesto en la disposición transitoria anterior, los órganos previstos en el capítulo III del presente Concierto Económico conocerán, con arreglo a los procedimientos y competencias que en éste se le atribuyen, de todos los asuntos que se encuentren pendientes de resolución entre las dos Administraciones en el momento de su entrada en vigor.

CONCORDANCIAS

- Artículos 62, 64 y 66 del Concierto Económico.

Disposición transitoria cuarta

Una Comisión Mixta Paritaria, Ministerio de Hacienda-Diputación Foral de Álava, determinará la compensación que proceda establecer en favor de la Diputación Foral, en tanto ésta continúe desarrollando competencias y prestando servicios no asumidos por la Comunidad Autónoma del País Vasco y que en provincias de régimen común corresponden al Estado, así como las normas para la revisión anual de esta compensación en base al calendario de transferencia de competencias al País Vasco.

La determinación y aplicación de esta compensación no afectará a las normas de determinación del Cupo establecidas en este Concierto, si bien se hará efectiva mediante reducción de los importes de los cupos correspondientes a Álava en virtud del artículo 41.dos.e) del Estatuto de Autonomía.

CONCORDANCIAS

- Artículo 41.2.e) del Estatuto de Autonomía del País Vasco.
- Artículo 56 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Disposición transitoria sexta

Uno. La Diputación Foral de Álava, del cupo que le corresponda abonar al Estado, deducirá anualmente la suma de 371 millones de pesetas durante el período comprendido entre los años 1981 a 1989, ambos inclusive, y la de 111 millones de pesetas en el año 1990, en virtud de la compensación extraordinaria que tiene reconocida como consecuencia de la cesión al Estado del aeropuerto de Vitoria-Foronda.

Dos. Asimismo, una Comisión Mixta Paritaria Ministerio de Hacienda-Diputación Foral de Álava determinará, antes del 30 de junio de 1981, la compensación que proceda establecer en favor de la Diputación Foral, en tanto ésta continúe desarrollando competencias y prestando servicios no asumidos por la Comunidad Autónoma Vasca y que en provincias de régimen común corresponden al Estado, así como las normas para la revisión anual de esta compensación en base al calendario de transferencia de competencias al País Vasco.

La determinación y aplicación de esta compensación no afectará a las normas de determinación del cupo para 1981 y años posteriores establecidas en este Concierto, si bien se hará efectiva mediante reducción de los importes de los cupos correspondientes a Álava en virtud del artículo 41.2.e) del Estatuto de Autonomía.

Tres. La Comisión Mixta Paritaria referida en el número 2 anterior podrá determinar las medidas necesarias para resolver los problemas de aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a contribuyentes residentes en Álava como consecuencia de las modificaciones introducidas en el Concierto Económico con la Diputación Foral de Álava, por Real Decreto de 19 de enero de 1979.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Los acuerdos alcanzados por la Comisión Mixta prevista en la presente Disposición quedaron recogidos en el RD 1.546/1982, de 9 de julio (BOE, núm. 169, de 16 de julio).

Disposición transitoria quinta

El régimen tributario aplicable a las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas constituidas con anterioridad a la entrada en vigor del presente Concierto Económico será el correspondiente al País Vasco cuando no superen su ámbito territorial.

CONCORDANCIAS

- Artículos 13 y 20 del Concierto Económico.

Disposición transitoria sexta

Los grupos fiscales que con anterioridad a 1 de enero de 2002 estuvieran tributando con normativa común o foral en régimen de consolidación fiscal, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, podrán mantener dicho régimen de tributación hasta el 31 de diciembre de 2006, siempre que cumplan los requisitos previstos para su aplicación en la normativa sobre consolidación fiscal vigente a 31 de diciembre de 2001.

CONCORDANCIAS

- Artículo 20 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Disposición transitoria décima

Lo previsto en el número 1 del apartado dos del artículo 25 del presente Concierto Económico será de aplicación a los grupos de sociedades que se constituyan con posterioridad a la entrada en vigor de esta disposición transitoria.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Disposición transitoria séptima

En tanto no se modifique el actual régimen de fabricación y comercio de las Labores del Tabaco, el ajuste para el Impuesto Especial de Fabricación de Labores de Tabaco, recogido en el artículo 54 del presente Concierto Económico, será el resultante de aplicar la siguiente expresión matemática:

$$RF_{PV} = RR_{PV} + c' * RR_{TC} [(1 - c') * RR_{PV}]$$

Siendo:

RF_{PV} = Recaudación final anual para el País Vasco por Labores de Tabaco.

RR_{PV} = Recaudación real anual del País Vasco por Labores de Tabaco.

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común por Labores de Tabaco.

$$c' = \frac{\text{Labores del tabaco suministradas a expendedorías de tabaco y timbre situadas en el País Vasco}}{\text{Labores de tabaco suministradas a expendedorías de tabaco y timbre situadas en territorio de aplicación del Impuesto}}$$

CONCORDANCIAS

- Artículos 33 y 54 del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Disposición adicional octava

(...)

Dos. En la Ley quinquenal de Cupo para el quinquenio 1997/2001 se utilizará como mecanismo de ajuste que permita perfeccionar la imputación de ingresos por los Impuestos Especiales de Fabricación, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco:

(...)

d) Labores del Tabaco:

$$RF_{PV} = RR_{PV} + c''' * RR_{TC} [(1 - c''') * RR_{PV}]$$

Siendo:

RF_{PV} = Recaudación final anual para el País Vasco por Labores del Tabaco.

RR_{PV} = Recaudación real anual del País Vasco por Labores del Tabaco.

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común. por Labores del Tabaco.

$$c''' = \frac{\text{Labores de Tabaco suministradas a expendedorías de Tabaco y
Timbre situadas en País Vasco}}{\text{Labores de Tabaco suministradas a expendedorías de Tabaco
y Timbre situadas en Territorio de aplicación del Impuesto}}$$

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Disposición transitoria cuarta

Uno. La Comisión negociadora del presente Concierto se constituye en comisión de aplicación de las Disposiciones Transitorias contenidas en el mismo en cuanto esta aplicación requiera acuerdos de ambas partes.

Dos. Del mismo modo, a la entrada en vigor del presente Concierto quedarán traspasados por el Estado en favor de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya todos los medios personales y materiales adscritos al ejercicio de las competencias tributarias asumidas por éstas, en los términos y condiciones que se especifiquen por la Comisión a que se refiere el apartado anterior, en el oportuno acuerdo e inventario anejo al mismo.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Fruto de los acuerdos alcanzados por la Comisión a que se refiere la Disposición transitoria cuarta, apartado primero, se promulgaron:

- La Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de julio de 1981 (BOE, núm. 181, de 30 de julio; corrección de errores, BOE, núm. 232, de 28 de septiembre y núm. 263, de 3 de noviembre), sobre problemas transitorios para aplicación del Concierto Económico.
- La Resolución de la DGT de 15 de septiembre de 1981 (BOE, núm. 229, de 24 de septiembre), aprobatoria del modelo de declaración informativa a que se refería el número 6º de aquella Orden.
- La Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de septiembre de 1981 (BOE, núm. 242, de 9 de octubre), por la que se amplió el plazo de presentación de dicha declaración informativa.
- La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 9 de abril de 1984 (BOE, núm. 109, del 7 de mayo), sobre actuaciones inspectoras relativas a tributos concertados.

El Acuerdo a que se refiere la Disposición transitoria cuarta, apartado segundo, fue adoptado el día 29 de septiembre de 1981, aprobándose por RD 2.330/1981, de 16 de octubre (BOE, núm. 249, de 17 de octubre, núm. 250, de 19 de octubre y núm. 251, de 20 de octubre; corrección de errores, BOE, núm. 284, de 27 de noviembre).

Disposición transitoria duodécima

A la entrada en vigor de la concertación de los tributos a que se refiere la disposición transitoria undécima del presente Concierto Económico, quedarán traspasados por el Estado en favor de las Diputaciones Forales todos los medios personales y materiales adscritos al ejercicio de las nuevas competencias tributarias asumidas por éstas, en los términos y condiciones que se especifiquen por la Comisión Mixta de Cupo en el oportuno acuerdo e inventario anejo al mismo.

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

Disposición transitoria quinta

La Comisión Mixta del Cupo elevará el primer proyecto de Ley del Cupo antes del día uno de julio de mil novecientos ochenta y uno.

Si no sucediere así, se calculará para el ejercicio mil novecientos ochenta y dos y siguientes, en su caso, un cupo con arreglo a las siguientes directrices:

1ª Se aplicará la misma metodología que para el cupo de mil novecientos ochenta y uno, salvo las modificaciones que se deriven de la adaptación del presente Concierto Económico a la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2ª Se utilizará el índice de imputación que se haya aplicado para la determinación del cupo de mil novecientos ochenta y uno.

3ª Se partirá de las cifras de ingresos y gastos que contenga el proyecto de Ley de Presupuestos del Estado.

Los cupos así determinados se sustituirán por los que resulten procedentes al aplicar la Ley del Cupo cuando ésta se apruebe.

(Redacción aprobada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre)

Disposición transitoria quinta

La Comisión Mixta del Cupo elevará el primer proyecto de Ley del Cupo antes del día uno de julio de mil novecientos ochenta y uno.

Si no sucediere así, se calculará para el ejercicio mil novecientos ochenta y dos y siguientes, en su caso, un cupo con arreglo a las siguientes directrices:

1ª Se aplicará la misma metodología que para el cupo de mil novecientos ochenta y uno.

2ª Se utilizará el índice de imputación que se haya aplicado para la determinación del cupo de mil novecientos ochenta y uno.

3ª Se partirá de las cifras de ingresos y gastos que contenga el proyecto de Ley de Presupuestos del Estado.

Los cupos así determinados se sustituirán por los que resulten procedentes al aplicar la Ley del Cupo cuando ésta se apruebe.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Disposición transitoria séptima. Cupo para 1981.

Uno. La Comunidad Autónoma del País Vasco contribuirá durante el ejercicio de 1981 al sostenimiento de las cargas del Estado no asumidas por la misma, que se calculan en 1.859.011 millones de pesetas, con un cupo global inicial de 116.979 millones de pesetas, que se distribuye entre los Territorios Históricos de la siguiente forma:

Territorio Histórico	Cupo inicial Millones de pesetas
Álava	14.341
Guipúzcoa	38.243
Vizcaya	64.395
Total País Vasco	116.979

Dos. Los citados importes se compensarán por los conceptos señalados en el artículo 52 del presente concierto, en las siguientes cuantías:

Territorio Histórico	Cupo inicial Millones de pesetas
Álava	9.610
Guipúzcoa	25.625
Vizcaya	43.148
Total País Vasco	78.383

Tres. Las competencias computadas como asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco se valoran, a los efectos de los cálculos anteriores, en un importe anual, a nivel estatal, de 826.440 millones de pesetas. El citado importe se ajustará al estado real de las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma durante 1981, conforme a lo previsto en los respectivos Decretos de transferencia y de acuerdo con la metodología establecida en el artículo 54 del presente Concierto.

Cuatro. Una vez liquidados los Presupuestos del Estado para 1981 se practicarán las rectificaciones que procedan en la valoración inicial de las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma, los ajustes y las compensaciones a que se refieren los artículos 50, 51 y 52 de este Concierto. Las diferencias a favor o en contra que resulten se liquidarán de acuerdo con lo prevenido en el punto 1 del artículo 55 del presente Concierto.

Cinco. La financiación de las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de Policía se aprobará por el Gobierno, a propuesta de la Comisión Mixta del Cupo.

Seis. La cantidad a ingresar por la Comunidad Autónoma del País Vasco en 1981 se abonará a la Hacienda Pública del Estado, en tres plazos iguales, en los meses de julio, septiembre y diciembre de dicho año.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Véase el Real Decreto 3.531/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprueba la financiación de las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma Vasca en materia de Policía (BOE, núm. 52, de 2 de marzo de 1982; corrección de errores, BOE, núm. 256, de 25 de octubre de 1982).

Disposición transitoria octava

Durante el primer año de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido se tomará como proporciones provisionales de ventas las que hubieran correspondido como definitivas en 1985 de haber estado vigente en este año dicho impuesto.

(Redacción aprobada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre)

Disposición transitoria novena

A los efectos previstos en el artículo 34, en la Ley Quinquenal del Cupo se podrán concretar las competencias del País Vasco en relación a todas y cada una de las Tasas y precios públicos.

(Redacción aprobada por la Ley 2/1990, de 8 de junio)

Idéntica previsión aparecía en el texto del artículo 34.3 del Concierto, en su redacción original, vigente hasta el 16 de abril de 1989. No obstante, ni la Ley 43/1988, de 28 de diciembre (BOE, núm. 314, de 31 de diciembre), por la que se aprueba la metodología de determinación del Cupo para el quinquenio 1982-1986, ni la Ley 44/1988, de 28 de diciembre (BOE, núm. 314, de 31 de diciembre), por la que se aprueba la metodología de determinación del Cupo para el quinquenio 1987-1991, ni la Ley 7/1993, de 16 de abril (BOE, núm. 71, de 17 de abril), por la que se aprueba la metodología de determinación del Cupo del País Vasco para el quinquenio 1992-1996, han concretado dichas competencias.

DISPOSICIONES FINALES

Disposición final única

La derogación o modificación, en su caso, de las normas del Concierto Económico aplicables a los diferentes tributos se entenderá sin perjuicio del derecho de las Administraciones respectivas a exigir, con arreglo a los puntos de conexión entonces vigentes, las deudas devengadas con anterioridad.

CONCORDANCIAS

- Disposición transitoria segunda del Concierto Económico.

ANTECEDENTES

Disposición final tercera

Uno. La derogación o modificación, en su caso, de las normas del Concierto aplicables a los diferentes impuestos se entenderá sin perjuicio del derecho de las Administraciones respectivas a exigir, con arreglo a los puntos de conexión anteriormente vigentes, las deudas devengadas con anterioridad.

Dos. No obstante la nueva redacción dada al artículo 51.1 del presente Concierto, con motivo de su adaptación al Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán tenerse en cuenta, a los efectos procedentes, los ingresos y pagos que se efectúen por el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y Desgravación Fiscal a la Exportación.

(Redacción aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre)

Disposición final tercera

Uno. La derogación de las normas del Concierto aplicables al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y al Impuesto sobre el Lujo se entenderá sin perjuicio del derecho de las Administraciones respectivas a exigir, con arreglo a los puntos de conexión anteriormente vigentes, las deudas devengadas con anterioridad.

Dos. No obstante la nueva redacción dada al artículo 51.1, deberán tenerse en cuenta, a los efectos procedentes, los ingresos y pagos que se efectúen por Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores y Desgravación Fiscal a la Exportación.

(Redacción aprobada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre)

Disposición final primera

El desarrollo reglamentario del presente Concierto se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno Vasco y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

JURISPRUDENCIA

- Los Territorios Históricos aprobaron normas sobre gestión y recaudación de grupos que tributaban en el régimen de beneficio consolidado, superando sus competencias normativas que tenían según la redacción originaria de 1981. Esa reglamentación se declaró nula porque no se hizo de mutuo acuerdo entre el Estado y la CAV.
Véanse la STS de 21 de mayo de 1988 (TS-6) (f.j. 4º), la STS de 21 de mayo de 1988 (TS-7) (f.j. 3º), la STS de 21 de mayo de 1988 (TS-8) (f.j. 3º), la STS de 27 de junio de 1988 (f.j. 3º).

Disposición final segunda

El presente Concierto entrará en vigor el primer día del mes siguiente a su publicación, sin perjuicio de lo que previenen las Disposiciones Transitorias Primera y Tercera.

No obstante, el Cupo para 1981 tendrá alcance anual. A tal efecto, los ingresos producidos a partir del 1 de enero de 1981 a la Administración del Estado que hubieran correspondido a las Instituciones competentes del País Vasco, en el supuesto de que el Concierto hubiera estado en vigor el 1 de enero de 1981, se entenderán realizados por cuenta de dichas Instituciones.

La Comisión a que se refiere la Disposición Transitoria Cuarta determinará la forma de realizar la liquidación procedente.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

Disposición final cuarta

Los tributos concertados por virtud de la modificación del Concierto Económico, que incorpora la presente disposición final, se entienden concertados con efectos desde 1 de enero de 1997

(Redacción aprobada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto)

BIBLIOGRAFÍA

DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES, *Liquidación de cuentas de 1981 entre el Estado y las instituciones competentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco (Disposición final segunda de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico)*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1982.

Disposición derogatoria

Uno. A la entrada en vigor del presente Concierto quedará derogado el Real Decreto 2.948/1976, de 26 de noviembre, por el que se aprobó el Concierto Económico con Álava, la Orden de 26 de enero de 1978, sobre adaptación de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal a la provincia de Álava, el Real Decreto 262/1979, de 19 de enero, por el que se modificó el Concierto Económico de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Orden de 21 de mayo de 1979, mediante la que se desarrolló el artículo 5.º del texto por el que se modificó el Concierto Económico con la provincia de Álava, aprobado por el Real Decreto 262/1979, de 19 de enero, y la Orden de 30 de abril 1980, por la que se dio nueva redacción al número 1 de la norma 1.ª de la Orden de 26 de enero de 1978, antes citada, en cuanto se opongan a lo establecido en el presente Concierto.

En todo caso, serán exigibles por la Diputación Foral de Álava las obligaciones tributarias derivadas de la normativa que se deroga.

Dos. Las normas sobre determinación de la cifra relativa de negocios contenida en el artículo 11 del Texto regulador del Concierto Económico con Álava, aprobado por Real Decreto 2.948/1976, de 26 de noviembre, quedarán sin efectos desde el día 1 de enero de 1980, si el ejercicio de la sociedad coincidiera con el año natural, o desde el día siguiente a la fecha del primer balance cerrado con posterioridad al 31 de diciembre de 1979, si se tratare de sociedades cuyo ejercicio económico no coincidiera con el año natural.

En todos los casos, el trienio se considerará vencido en la fecha que corresponda a lo expresado en el párrafo anterior, aunque el número de ejercicios que comprenda sea inferior a tres.

Las normas contenidas en este Concierto sobre cifra relativa de negocios entrarán en vigor desde el día 1 de enero de 1980 o, en su caso desde el día siguiente a la fecha del primer balance cerrado con posterioridad al 31 de diciembre de 1979.

Tres. La derogación a que se refiere el número 1 anterior no afectará a los derechos adquiridos por los contribuyentes como consecuencia de la aplicación de los Concierdos Económicos con Álava.

(Redacción originaria, aprobada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo)

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *El Concierto Económico y la aspiración de los trabajadores de Vizcaya*, Tipografía popular, Bilbao, 1906.
- AA.VV., *En defensa de los intereses económicos. Informe elevado por las Entidades Económicas de Vizcaya a la Comisión del Congreso de Sres. Diputados encargada de dictaminar el proyecto de Ley sobre Autonomía*, Viuda de Grijelmo, Bilbao, 1916.
- AA.VV., *Fraude fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el País Vasco*, Instituto de Economía Pública, Madrid, 1991.
- AA.VV., *Haciendas territoriales y corresponsabilidad fiscal*, Asociación Galega de Estudios de Economía do Sector Público, Santiago de Compostela, 1993.
- AA.VV., *Informe de la comisión de expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas*, Centro de estudios Constitucionales, Madrid, 1981.
- AA.VV., *Jornadas sobre la economía vasca hoy: Euskadi ante el futuro*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 1996.
- AA.VV., *Los principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico*, Fundación BBV, Bilbao, 1997.
- AA.VV., *Reflexiones sobre el Concierto económico Vasco*, Real Sociedad Vascongada de Amigos del País, Bilbao, 2001.
- AA.VV., «Competencia exclusiva del Estado para regular la tributación de no residentes, aun reconociéndose a las Diputaciones Forales vascas su gestión», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2000, núm. 1, págs. 1597-1598.

- AA.VV., «Conflictos de competencias entre Comunidades Autónomas y Territorios Forales (Comentario a la STSJ País Vasco 21 de diciembre de 1994)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1994, núm. 3, págs. 1136-1139.
- AA.VV., «El principio de reserva de ley y las Haciendas Forales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1996, núm. 2, págs. 1483-1485.
- AA.VV., «Inconstitucionalidad de los beneficios fiscales otorgados por las instituciones forales del País Vasco», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1997, núm. 3, págs. 1224-1232.
- AA.VV., «IVA: País Vasco y Navarra», *Tribuna Fiscal*, 1994, núm. 40, págs. 22-25.
- AA.VV., «Los incentivos fiscales de las normas forales del País Vasco (Comentario a la STSJ País Vasco de 17 de mayo de 1999)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1999, núm. 2, págs. 1127-1131.
- AA.VV., «Opciones de reforma del sistema tributario español», en OCDE, *Estudios económicos de la OCDE: España*, OCDE, Madrid, 2000, págs. 107-177.
- AA.VV., «Principio de reserva de ley y normas forales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1998, núm. 2, págs. 1055-1057.
- AA.VV., «Reserva de ley, sanciones tributarias y relaciones entre el ordenamiento foral navarro y el ordenamiento común», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1997, núm. 2, págs. 1518-1523.
- AA.VV., «Sobre financiación óptima de las autonomías: perspectivas desde la CAPV», *Palau, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, 1987, núm. 3.
- ABAD, MARIANO, «Reflexiones sobre el régimen de concierto del País Vasco ante la adhesión de España a las Comunidades Europeas», en AA.VV., *Primeras Jornadas de Estudios Socio-económicos de las Comunidades Autónomas. Tomo I: Hacienda de las Comunidades*, Junta de Andalucía, Universidad de Sevilla, Universidad de Granada, Granada, 1981, págs. 337-345.
- ABRIL ABADÍN, EDUARDO, «Perspectivas del Concierto Económico como modelo fiscal», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 179-186.
- AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, JOSEBA, *Vizcaya en el siglo XIX (1814-1876): las finanzas públicas de un Estado emergente*, UPV, Bilbao, 1987.
- AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, JOSEBA, «El fortalecimiento de las Haciendas Forales antes del Concierto (1878)», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 127-155.

- AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, JOSEBA (ED.), *La articulación político-institucional de Vasconia: Actas de las "Conferencias" firmadas por los representantes de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y eventualmente de Navarra (1775-1936)*, Diputación Foral de Bizkaia, Diputación Foral de Gipuzkoa, Diputación Foral de Álava, Bilbao, 1995.
- AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, JOSEBA; ALONSO OLEA, EDUARDO J., «¿Qué ha sido y qué es el Concierto Económico (siglos XIX-XX)?», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1997, núm. febrero, págs. 17-28.
- AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, JOSEBA; ORTIZ DE ORRUÑO, JOSÉ MARÍA, «Las Haciendas Forales en Álava, Guipúzcoa y Vizcaya entre 1800 y 1878», *Ekonomiaz*, 1988, núm. 9-10, págs. 69-92.
- AIZEGA ZUBILLAGA, JOXE MARI, «Balance de la intervención de las Instituciones europeas», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 225-238.
- AIZEGA ZUBILLAGA, JOXE MARI, «Crónica de las Jornadas sobre el Concierto y Convenio Económico», *Revista Internacional de Estudios Vascos*, 2001, núm. 46, págs. 473-486.
- AIZEGA ZUBILLAGA, JOXE MARI, «Eusko Jaurlaritzaren eta Gobernu zentralaren arteko bake fiskala», *Eleria*, 2000, núm. 6, págs. 95-96.
- AIZEGA ZUBILLAGA, JOXE MARI, «Harmonizazio fiskala, estatuko laguntzak eta Daewoori emandako laguntzei buruzko Europar Batzordearen Erabakia», *Eleria*, 1999, núm. 4, págs. 53-63.
- AIZEGA ZUBILLAGA, JOXE MARI, «Kontzertu eta Hitzarmen Ekonomikoari buruzko jardunaldiak», *Eleria*, 2001, núm. 8, págs. 107-114.
- AIZEGA ZUBILLAGA, JOXE MARI, «La proporcionalidad de los incentivos fiscales de los Territorios Forales: un comentario sobre las últimas sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco», *Zergak*, 2000, núm. 16, págs. 85-96.
- AIZEGA ZUBILLAGA, JOXE MARI, «La utilización extrafiscal del tributo por las instituciones vascas», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 163-173.
- AIZEGA ZUBILLAGA, JOXE MARI, «La utilización extrafiscal del tributo por las instituciones vascas», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. diciembre, págs. 24-30.
- AIZEGA ZUBILLAGA, JOXE MARI (COORD.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002.
- AIZEGA ZUBILLAGA, JOXE MARI (MODERADOR), «Mesa redonda. Viabilidad del Concierto y Convenio Económico en la Europa del siglo XXI», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos

- de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 307-318.
- AIZPÚN TUERO, JESÚS, «La estructura del sistema impositivo foral navarro», en AA.VV., *Derecho fiscal navarro y práctica tributaria*, Cámara Oficial de Comercio e Industria de Navarra, Pamplona, 1975, págs. 27-65.
- AIZPÚN TUERO, RAFAEL, «El sistema tributario foral de Navarra», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 1976, núm. 124-125, págs. 1113-1138.
- ALBERDI LARIZGOITIA, ALBERTO, «El modelo interno de distribución de recursos financieros de la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Ekonomiaz*, 1987, núm. 5-6, págs. 221-288.
- ALBERDI LARIZGOITIA, ALBERTO, «El modelo interno de distribución de recursos financieros de la Comunidad Autónoma del País Vasco (conclusión)», *Ekonomiaz*, 1987, núm. 7-8, págs. 273-300.
- ALBERDI LARIZGOITIA, ALBERTO, «Multiplicadores de financiación: una introducción al análisis de la metodología del Cupo», *Ekonomiaz*, 1987, núm. 5-6, págs. 25-42.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, CÉSAR, «La armonización de las potestades tributarias regionales en España», *Documentación Administrativa*, 1981, núm. 189, págs. 161-184.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, CÉSAR, «La financiación de las Comunidades Autónomas vasca y catalana», *Revista del Departamento de Derecho Político (UNED)*, 1979-1980, núm. 5, págs. 37-59.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, CÉSAR, «Recensión: Bokobo Moiche, Susana, Los puntos de conexión en los tributos autonómicos», *Crónica Tributaria*, 1998, núm. 87, págs. 235-236.
- ALLI TURRILLAS, JUAN CRUZ, «El Convenio económico de 1969 visto por uno de sus actores», *Príncipe de Viana*, 2003, núm. 228, págs. 219-232.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, *Concierto Económico vasco. La renovación de 2002. Fuentes documentales*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, *El Concierto Económico. 125 años después...*, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 2003.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, *La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Aranzadi, Pamplona, 2003.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, «Algunas reflexiones en torno a las limitaciones al poder normativo de los Territorios Forales en materia tributaria», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 143-161.

- ALONSO ARCE, IÑAKI, «Algunas reflexiones en torno a las limitaciones al poder normativo de los territorios forales en materia tributaria», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. abril, págs. 11-21.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: capacidad normativa de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos vascos y tributación de los no residentes en territorio español (consideraciones a propósito de la STC 96/2002)», *Quincena Fiscal*, 2002, núm. 11, págs. 9-33.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, «El domicilio fiscal y la nueva Ley General Tributaria», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2004, núm. febrero, págs. 23-30.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 191-209.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. septiembre, págs. 11-27.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, «La indeseable descoordinación entre el Concierto Económico vasco y el Convenio Económico navarro», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. octubre/noviembre, págs. 13-18.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, «La transparencia fiscal internacional y las vicisitudes en torno al Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2004, núm. marzo, págs. 17-23.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, «Los grupos fiscales y el Concierto Económico: algunas cuestiones polémicas (I)», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2004, núm. septiembre, págs. 17-24.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, «Los grupos fiscales y el Concierto Económico: algunas cuestiones polémicas (y II)», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2004, núm. octubre/noviembre, págs. 13-19.
- ALONSO ARCE, IÑAKI, «Naturaleza de las Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco y su posición en el ordenamiento jurídico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1998, núm. sept., págs. 3-10.
- ALONSO ARCE, IÑAKI (COORD.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003.
- ALONSO ARCE, IÑAKI (COORD.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico Vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003.

- ALONSO OLEA, EDUARDO J., *500 años de la Hacienda Foral*, Ad Concordiam, Bilbao, 2001.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., *Continuidades y discontinuidades de la Administración Provincial en el País Vasco. 1839-1978. Una "esencia" de los Derechos Históricos*, IVAP, Bilbao, 1999.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y formación de un derecho histórico*, IVAP, Oñati, 1995.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., *El Concierto Económico durante la restauración y la II República. Negociaciones, evolución y consecuencias (1876-1937)*, Tesis. Universidad del País Vasco, Leioa, 1993.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «125 años del Concierto Económico. El cumpleaños de un desconocido», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. mayo, págs. 9-25.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «Concierto Económico y fiscalidad privilegiada: el uso del "paraíso fiscal" vizcaíno. 1878-1937», en Martín Aceña, Pablo; Garate Ojanguren Montserrat (eds.), *Economía y empresa en el norte de España (Una aproximación histórica)*, Diputación Foral de Gipuzkoa, UPV, San Sebastián, 1994, págs. 261-286.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «El largo camino para la recuperación del Concierto Económico de Vizcaya y Guipúzcoa, 1968-1981», en Tusell, J. et al. (eds.), *Historia de la transición y consolidación democrática en España (1976-1986)*, UNED-UAM, Madrid, 1995, págs. 377-406.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «La fiscalidad empresarial en Vizcaya. 1914-1935. Un beneficio del Concierto Económico», *Hacienda Pública Española*, 1997, núm. 141-142, págs. 3-26.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «La Hacienda provincial: la gran desconocida (1876-1936)», *Hacienda Pública Española*, 1996, núm. 1, págs. 167-192.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «La política presupuestaria de la Diputación de Vizcaya. 1876-1936», *Cuadernos de Sección. Historia y Geografía. Sociedad de Estudios Vascos*, 1995, núm. 23, págs. 207-241.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «La recaudación de Impuestos Especiales. Vizcaya (1876-1937)», *Zergak*, 1998, núm. 11, págs. 67-97.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «La reforma de Fernández Villaverde y las haciendas concertadas», *Hacienda Pública Española*, 1999, núm. , págs. 203-220.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «Las haciendas forales vascas. 1500-2002. Una historia del concierto económico», en AAVV., *El Concierto Económico Vasco: historia y renovación. Las valoraciones de la población de la C.A.P.V. al respecto*, Cuadernos Sociológicos Vascos, núm. 12, 2002, págs. 7-49.

- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «Los Conflictos fiscales entre las Diputaciones vascongadas y el Ministerio de Hacienda. 1876-1937», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1997, núm. mar., págs. 3-13.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «Manual de negociación del Concierto Económico», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 51-73.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «Manual de negociación del Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. diciembre, págs. 11-24.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J., «Para repensar el Concierto Económico: de “migaja” a Derecho histórico», *Historia Contemporánea*, 1996, núm. 13-14, págs. 431-464.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J. (ED.), *Información sobre la Hacienda Provincial (1913)*, Diputación Foral de Bizkaia, Instituto de Derecho Histórico de Vasconia, UPV, Bilbao, 2001.
- ALONSO OLEA, EDUARDO J.; BEASCOECHEA GANGOITI, JOSÉ M^a, «Fiscalidad territorial e historia urbana en País Vasco. Los años finales del siglo XIX», *Cuadernos de Sección. Vasconia. Sociedad de Estudios Vascos*, 1997, núm. 25, págs. 5-36.
- ALONSO RUIZ, ROBERTO J.; SASIGAIN SAENZ DE BURUAGA, FRANCISCO J., «Una síntesis de los modelos de nivelación financiera en la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Revista de Economía Pública*, 1988, núm. 1, págs. 211-244.
- ALTOLAGUIRRE, QUINTÍN, *El Concierto Económico visto desde mi escaño de diputado*, Imprenta y encuadernación de L. Zunzunegui, Beasain, 1930.
- ALZOLA Y MINONDO, PABLO DE, *El régimen económico-administrativo antiguo y moderno de Vizcaya y de Guipúzcoa*, Casa de Misericordia, Bilbao, 1910.
- ALZOLA Y MINONDO, PABLO DE, *Informe de la Comisión especial del Concierto económico-administrativo*, Bilbao, 1886.
- AMEZAGA URLEZAGA, ELÍAS, *Mil años con fueros y cien sin... De lo que se escribió y dialogó en el siglo XIX y de ello puede aprenderse en el siglo XX*, Gran Enciclopedia Vasca, Bilbao, 1976.
- AMORÓS RICA, NARCISO, «Conciertos económicos», en AA.VV., *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Seix, Barcelona, 1952, págs. 783-796.
- ANDÍA ORTIZ, ALFONSO, «Año I después de la modificación del Concierto Económico o la transición», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1998, núm. marzo, págs. 3-10.
- ANDÍA ORTIZ, ALFONSO, «La evolución del Concierto Económico a través del Impuesto sobre la Renta de No Residentes», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 181-190.

- ANDÍA ORTIZ, ALFONSO, «La evolución del Concierto Económico a través del Impuesto sobre la Renta de No Residentes», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. agosto, págs. 38-46.
- ANGULO Y HORMAZA, JOSÉ MARÍA, *La abolición de los Fueros e Intituciones Vascongadas*, Bilbao, 1886.
- ANGULO, JOSÉ M^º; LECANDA, MANUEL; LÁMBARRI, JOSÉ R., *Dictamen de los letrados, Sres. Don Manuel Lecanda, D. José R. de Lámbarri y D. José María Angulo sobre el funcionamiento de la Diputación Provincial de Vizcaya*, Imprenta Provincial de Vizcaya, Bilbao, 1897.
- ANIEL-QUIROGA, JOSÉ MANUEL, *Descentralización local e integración regional. Conferencia en torno al Estatuto Vasco, leida en el Salón de Actos de la Academia de Derecho y Ciencias Sociales de Bilbao, el día 10 de junio de 1931, por su socio J. Manuel Aniel-Quiroga*, Impr. Mayli, Bilbao, 1931.
- ANSOATEGUI, IÑAKI, «El sistema del cupo en el periodo 1982-1991», *Revista Economía Pública*, 1991, núm. 13, págs. 215-249.
- ARAMBURU, ANTONIO M., «¿El concierto económico vence en 1926?», *Baskonia*, 1923, núm. 1071, págs. 420-421.
- ARANA, FLORENCIO, *Los Conciertos Económicos municipales*, Elexpuru Hnos., Bilbao, 1908.
- ARANBURU URTASUN, MIKEL, «La armonización del IVA: el ajuste de la recaudación», *Cuadernos de Sección. Derecho. Sociedad de Estudios Vascos*, 1986, núm. 3, págs. 411-426.
- ARAUJO, MARCOS, «La actuación de los Territorios Forales en los procesos abiertos contra normas forales», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 259-268.
- ARDANZA GARRO, JOSÉ ANTONIO, «Entrevista con José Antonio Ardanza», *Papeles de Economía Española*, 1988, núm. 35, págs. 525-530.
- ARIAS VELASCO, JOSÉ, «Apología heterodoxa del concierto fiscal», *Revista Española de Derecho Financiero. Civitas*, 1994, núm. 81, págs. 7-13.
- ARIETA ALZAGA, JUAN LUIS; ZALBIDEA ÁLVAREZ, VALENTÍN, «El cupo para el quinquenio 2002-2006 derivado de la nueva concertación y la Ley 13/2002, de 23 de mayo», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 237-253.
- ARIETA ALZAGA, JUAN LUIS; ZALBIDEA ÁLVAREZ, VALENTÍN, «El Cupo para el quinquenio 2002-2006 derivado de la nueva concertación y la Ley 13/2002, de 23 de mayo», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. octubre/noviembre, págs. 13-27.

- ARMENDARIZ, JOSÉ JAVIER, «La perspectiva del Gobierno de Navarra», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 97-100.
- ARMENTIA BASTERRA, JAVIER; BARRASA SOBRÓN, ÁNGEL, «El pacto fiscal y su incidencia en el próximo Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. enero, págs. 13-19.
- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, *Bases y principios jurídicos del tránsito de una Hacienda vasca territorial a una Hacienda vasca integrada: órganos e instituciones comunes*, IVAP, Bilbao, 1999.
- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, «Bases constitucionales del modelo plural e integrador de la Hacienda Vasca», *Crónica Tributaria*, 2001, núm. 101, págs. 11-52.
- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, «Cuestiones orgánico-jurídicas del sistema concertado: referencia a aspectos tributarios, financieros y presupuestarios a tener en cuenta en el futuro Concierto», *Zergak*, 2001, núm. 19, págs. 97-131.
- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, «El sistema concertado y las haciendas europea, estatal y autonómica vasca», *Crónica Tributaria*, 1999, núm. 92, págs. 11-45.
- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, «Euskal Herriogasuntza Nagusiaren finantzaketarako arazoak: irtenbide juridiko baten azterketa», *Eleria*, 1997, núm. 1, págs. 5-19.
- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, «Eusko Jaurlaritzako aurrekontuen finantzaketa: 1997-2001 artean Foru Aldundiek egin beharreko ekarpenen araudia», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1997, núm. 48, págs. 43-82.
- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, «La coordinación de la actividad tributaria y financiera de la Hacienda vasca y la Hacienda del Estado en la nueva Ley 12/2002, de Concierto Económico», *Crónica Tributaria*, 2004, núm. 112, págs. 9-55.
- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, «La coordinación jurídica de la Hacienda vasca y la Hacienda del Estado: órganos internos y externos comunes», *Revista Española de Administración Local y Autonómica*, 2000, núm. 284, págs. 681-732.
- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, «La Hacienda General del País Vasco: análisis de los principios jurídicos ordenadores de las instituciones comunes», *Revista Vasca de Administración Pública*, 2001, núm. 60, págs. 11-79.
- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, «La Hacienda municipal vasca: ¿una nueva participación en el sistema concertado?», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 2001, núm. 262, págs. 857-914.

- ARRATIBEL ARRONDO, JOSÉ ANTONIO, «La incidencia de los principios jurídicos del sistema concertado en distintos niveles institucionales: referencia a la problemática con la Unión Europea», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 1999, núm. 254, págs. 933-1027.
- ARREGUI Y SABARTE, PEDRO DE, *Estudios sobre el Concierto Económico de Vizcaya y Guipúzcoa*, Ej. Ciclostilado, Bilbao, 1966.
- ARRIANDIAGA, JOSÉ, *Los Fueros y el Concierto Económico*, Academia de Derecho, Bilbao, 1905.
- ARRUABARRENA BEREZIARTUA, JOSÉ MARÍA, «El Concierto Económico y la creación de nuevos tributos municipales», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 191-203.
- ARRUABARRENA BEREZIARTUA, JOSÉ MARÍA, «El Concierto Económico y la creación de nuevos tributos municipales», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. agosto, págs. 18-25.
- ARTOLA, VICTOR, *Política tributaria municipal del País Vasco*, Bilbao, 1919.
- ASIAÍN, JOSÉ ANTONIO, «La armonización fiscal europea desde la perspectiva navarra», *Revista de Economía Pública*, 1991, núm. 10, págs. 175-186.
- ASIAÍN, JOSÉ ANTONIO, «La experiencia de la Comunidad Foral de Navarra», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 37-48.
- ATXABAL RADA, ALBERTO, «Ekonomi Ituna», *Administrazioa euskaraz*, 2000, núm. 28, págs. 13-15.
- ATXABAL RADA, ALBERTO; GAMINDE EGIA, EBA, *Finantza Zuzenbidea*, Universidad de Deusto, Bilbao, 1999.
- AYUNTAMIENTO DE BILBAO, *Informe del Ayuntamiento de Bilbao, aprobado en sesión del día 17 de octubre de 1913*, Casa de Misericordia, Bilbao, 1913.
- AZAOLA, JOSÉ MIGUEL DE, «Génesis del régimen del concierto económico para Álava, Guipúzcoa y Vizcaya», en AAVV., *Conferencia Internacional Vasca en Norteamérica*, La Gran Enciclopedia Vasca, Bilbao, 1985, págs. 45-82.
- BADÍA LACALLE, JOSÉ, *El concierto económico con Álava y su legislación complementaria*, Deusto, Bilbao, 1ª ed., 1965.
- BADÍA LACALLE, JOSÉ, *El concierto económico con Álava y su legislación complementaria*, Diputación Foral de Álava, Vitoria, 2ª ed., 1975.

- BADIOLA, MIKEL; LARRAZABAL BASÁÑEZ, SANTIAGO; PÉREZ MATURANA, JOSÉ ANTONIO, *Financiación y endeudamiento del Territorio Histórico de Bizkaia*, Universidad de Deusto, Bilbao, 1989.
- BAKAIKOA AZURMENDI, BALEREN, «Inbertsioetarako zerga pizgarriak EAEn», *Eleria*, 1998, núm. 3, págs. 23-30.
- BAKAIKOA AZURMENDI, BALEREN, «Una visión del Concierto Económico y del cupo en la Comunidad Autónoma Vasca», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1986, núm. 14, págs. 145-166.
- BANACLOCHE, JULIO, «El IGTE, el IVA y los regímenes fiscales territoriales», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, 1985, núm. 43, págs. 9-25.
- BARRASA SOBRÓN, ÁNGEL, «El pacto fiscal suscrito por la Administración del Estado y el Gobierno Vasco», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 109-111.
- BASAS FERNÁNDEZ, MANUEL, «Estructura de la fiscalidad vizcaína encabezada para el año económico 1878-1879», *Información*, 1979, núm. 1323, págs. 59-70.
- BASAS FERNÁNDEZ, MANUEL, «Iniciación del sistema de tributación vascongada, mediante Concierto Económico: 1878-1887», *Hacienda Pública Española*, 1985, núm. 92, págs. 229-238.
- BAYÓN MARINÉ, IGNACIO, «El régimen de cifra relativa de negocios en el Concierto Económico de Álava», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 1969, núm. 82, págs. 607-641.
- BELDARRAIN GARÍN, MANUEL, *El Concierto Económico y su disposición adicional 2ª*, IVAP, Bilbao, 1998.
- BELDARRAIN GARÍN, MANUEL, «El Concierto Económico como conformador de un sistema de financiación autónoma», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1986, núm. 15, págs. 27-49.
- BELDARRAIN GARÍN, MANUEL, «Unas reflexiones ante la nueva Ley de Concierto Económico», en AA.VV., *Reflexiones sobre el Concierto Económico vasco*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 2001, págs. 147-154.
- BELDARRAIN GARÍN, MANUEL; ESCRIBANO RIEGO, M.; UGALDE ZARATIEGUI, P., *La autonomía fiscal en Euskal Herria*, Manu Robles Aranguiz Institutua, Bilbao, 1996.
- BERGARA ETXEBARRIA, JOSU, «El futuro del Concierto Económico: su socialización», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 26-28.
- BERGARA ETXEBARRIA, JOSU, «El futuro del Concierto Económico: su socialización», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. febrero, págs. 11-12.

- BERGARA ETXEBARRIA, JOSU, «Marco legal-constitucional del Concierto Económico», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 33-41.
- BILBAO GARAY, JUAN MIGUEL, «Aplicación y efectos de la capacidad normativa del sistema de concierto en la Comunidad Autónoma Vasca», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 83-99.
- BILBAO GARAY, JUAN MIGUEL, «Encaje de la normativa tributaria del País Vasco en la legislación comunitaria a la luz de la Decisión de la Comisión de la CEE respecto a los incentivos fiscales a la inversión de 1988», *Zergak*, 1993, núm. 1, págs. 91-103.
- BILBAO GARAY, JUAN MIGUEL, «Las leyes quinquenales del cupo», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 75-94.
- BILBAO OLEAGA, IÑIGO, *El Concierto Económico: instrumento para el autogobierno*, Tesina. Universidad de Deusto, Bilbao, 1997.
- BILBAO UBILLOS, JAVIER, *Temas de Hacienda pública general y del País Vasco*, UPV, Bilbao, 2002.
- BOKOBO MOICHE, SUSANA, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- BOSCH I LABRÚS, PERE, *Conveniencia de un concierto económico entre las distintas naciones de raza española*, Imp. Henrich y Cía., Barcelona, 1889.
- BOTELLA GARCÍA LASTRA, CARMEN, «La adaptación del concierto económico con el País Vasco y del convenio económico con Navarra a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la Ley de los Impuestos Especiales», *Cuadernos de Formación*, 1993, núm. 22.
- BOUSO HUERTA, JOSÉ LUIS, «Comentarios sobre la nueva concertación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 137-151.
- BOUSO HUERTA, JOSÉ LUIS, «Comentarios sobre la nueva concertación del IRPF e IP», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. agosto, págs. 47-59.

- CAMARA OFICIAL DE COMERCIO E INDUSTRIA DE ÁLAVA, *El régimen foral de Álava*, Camara Oficial de Comercio e Industria de Álava, Vitoria, 1964.
- CÁMARA OFICIAL DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACIÓN DE BILBAO, *El nuevo Concierto económico de las Provincias Vascongadas: sus bases y reglamentación*, Editorial vizcaína, Bilbao, 1926.
- CÁMARA OFICIAL DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACIÓN DE BILBAO, *Plan general de contabilidad: concierto económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco*, Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, Bilbao, 1991.
- CÁMARA OFICIAL DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACIÓN DE GUIPÚZCOA, «Clarificadora modificación del Concierto», *Revista de economía guipuzcoana*, 1991, núm. 116.
- CASTELLS ARTECHE, JOSÉ MANUEL, «El derecho público vasco desde 1876 hasta el Estatuto de Guernica. Conciertos Económicos y autonomía», en Joseba Intxasti (dir.), *Euskal Herria. Historia eta Gizartea. Historia y Sociedad*, Caja Laboral Popular, San Sebastián, vol. I, 1985, págs. 574-581.
- CASTELLS ARTECHE, LUIS, *Fueros y Conciertos Económicos. La Liga Foral Autonomista de Guipúzcoa (1904-1906)*, Haranburu, San Sebastián, 1980.
- CASTILLO SOLSONA, MARÍA MERCEDES, «La tributación de las Comunidades Autónomas», *Revista de Contabilidad y Tributación*, 1999, núm. 190, págs. 27-98.
- CAYERO, JOSÉ ANTONIO, «La alta inspección en el Concierto Económico», *Zergak*, 2001, núm. 19, págs. 77-96.
- CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA, «El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el Congreso de los Diputados», *Crónica Tributaria*, 1981, núm. 37, págs. 183-194.
- CAZORLA PRIETO, LUIS MARÍA, «El Proyecto de Ley por el que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vaco en el Senado», *Crónica Tributaria*, 1981, núm. 38, págs. 197-202.
- CEBRIÁN APAOLAZA, MIREN LIERNI, *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: análisis tributario*, IVAP, Oñati, 1994.
- CEBRIÁN APAOLAZA, MIREN LIERNI, «Las aportaciones de los Territorios Históricos a la Comunidad Autónoma del País Vasco en la Ley 6/1996, de 31 de octubre», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1997, núm. 47, págs. 51-77.
- CEBRIÁN APAOLAZA, MIREN LIERNI, «Los recargos sobre tributos concertados», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 1994, núm. 229, págs. 411-490.
- CELAYA IBARRA, ADRIÁN, *Derecho Foral y Autonomico Vasco*, Universidad de Deusto, Bilbao, tomo II, 1985.
- CELAYA IBARRA, ADRIÁN; CELAYA ULIBARRI, ADRIÁN, *Derecho Autonomico Vasco*, Universidad de Deusto, Bilbao, 1992.

- CENTRO INDUSTRIAL DE VIZCAYA, *Copia del escrito que el Centro Industrial de Vizcaya ha presentado a la Junta Municipal de Asociados en defensa del vigente régimen tributario municipal de Bilbao*, Dochao, Bilbao, 1914.
- CHACÓN, IGNACIO, «Los incentivos fiscales vascos a juicio en Europa. Entrevista de Jesús J. Vicente Macías y Paula Zubia Hurtado», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1999, núm. may., págs. 13-16.
- CIPRIÁN DE LA RIVA, RAMÓN, «El enjuiciamiento de las Normas Forales de los Territorios Históricos», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2000, núm. mayo, págs. 9-15.
- CLAVERO SALVADOR, BARTOLOMÉ, *Fueros Vascos. Historia en tiempo de Constitución*, Ariel, Barcelona, 1985.
- COMISIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO DE LA DIPUTACIÓN DE ALAVA, *Memoria presentada a la Excm. Diputación de Álava por la Comisión Especial designada para presentar a la corporación ante el Excmo. Ministro de Hacienda sobre el cumplimiento del art. 41 de la Ley de Presupuestos de 15 de agosto de 1893 y acuerdos...*, Imprenta provincial de la Diputación de Alava, Vitoria, 1894.
- «CONCIERTO económico (fantasía nocturna)», *Vida Vasca*, 1941, núm. 18, págs. 198.
- CONCIERTOS Económicos con Vascongadas y Navarra. Actas de sesiones para su revisión: 1893-1900. (fuentes manuscritas)*, s.n., s.l., s.a..
- CONDE PRIETO, JOSÉ LUIS; FERNÁNDEZ ESPINOSA, JOSÉ MARÍA, «El Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. noviembre, págs. 21-29.
- CONDE PRIETO, JOSÉ LUIS; FERNÁNDEZ ESPINOSA, JOSÉ MARÍA, «El Concierto Económico», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 251-265.
- CORCUERA ATIENZA, JAVIER, *Política y Derecho. La construcción de la autonomía vasca*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.
- CORCUERA ATIENZA, JAVIER, «Notas sobre el debate de los Derechos Históricos en los territorios forales», *Revista de Estudios Políticos*, 1990, núm. 46-47, págs. 55-89.
- COSTA CLIMENT, JUAN JOSÉ, «Financiación de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales en el ejercicio 1998», *Presupuesto y Gasto Público*, 1998, núm. 21, págs. 39-46.
- CREUS, ANTONIO, «La actuación de los Territorios Forales en los procesos abiertos contra normas forales», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 253-258.
- CUBERO TRUYO, ANTONIO MARÍA, «La línea jurisprudencial restrictiva de los beneficios fiscales en la normativa foral (El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se incorpora a las tesis del Supremo)», *Noticias UE*, 1999, núm. 173, págs. 65-74.

- CUBERO TRUYO, ANTONIO MARÍA; SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ, «Algunas reflexiones sobre el poder tributario foral (al hilo de la STS 7 febrero 1998, anulando beneficios fiscales de Vizcaya)», *Quincena Fiscal*, 1999, núm. 5, págs. 5-10.
- CUBERO TRUYO, ANTONIO MARÍA; SÁNCHEZ PINO, ANTONIO JOSÉ, «Los incentivos fiscales del País Vasco frente a la libre competencia (Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998)», *Noticias UE*, 1999, núm. 169, págs. 97-108.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, *Introducción al régimen jurídico de las haciendas forales*, La Caixa. Civitas, Madrid, 1995.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «Autonomía local y competencias de Navarra en materia de haciendas locales: su plasmación en la Ley Foral 2/1995», *Revista Jurídica de Navarra*, 1995, núm. 19, págs. 15-43.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El Concierto Económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 2003, núm. 118, págs. 207-252.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2004, núm. abril, págs. 25-43.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales», *Revista Española de Derecho Financiero*, 2004, núm. 123, págs. 559-601.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico (I): principios generales y puntos de conexión en la imposición directa sobre las personas físicas», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 43-61.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto económico (I): principios generales y puntos de conexión en la imposición directa sobre las personas físicas», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. julio, págs. 11-27.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico (II): la imposición directa sobre las personas y entidades no residentes y sobre las sociedades», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 63-80.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico (II): la imposición directa sobre las personas y entidades no residentes y sobre las sociedades», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. marzo, págs. 11-26.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico (y III): la imposición indirecta», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 81-103.

- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico (y III): la imposición indirecta», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. junio, págs. 21-39.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico con Euzkadi: una reflexión desde el modelo de Convenio con Navarra», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 95-113.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «El nuevo Concierto Económico con Euskadi: una reflexión desde el modelo de Convenio con Navarra», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. noviembre, págs. 11-21.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «Hacienda autonómica y hecho diferencial», en AA.VV., *Estado autonómico y hecho diferencial de Vasconia*, IVAP, Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2000, págs. 271-288.
- DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO, «Relaciones horizontales y conflictos potenciales entre el Concierto Económico con el País Vasco y el Convenio con Navarra (II): especial referencia al Impuesto sobre Sociedades», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2004, núm. junio, págs. 37-55.
- DE LA TORRE, JOSEBA; GARCÍA-ZÚÑIGA, MARIO, «Hacienda Foral y crecimiento económico en Navarra durante el siglo XIX», en De la Torre, Joseba; García-Zúñiga, Mario (eds.), *Hacienda y Crecimiento Económico. La reforma de Mon, 150 años después*, Marcial Pons, Gobierno de Navarra, Madrid, 1998, págs. 183-210.
- DEL BURGO AZPIROZ, JAIME ARTURO, *La autonomía financiera de Navarra: el sistema de Convenio Económico*, Gobierno de Navarra. Dpto. de Presidencia e interior, Pamplona, 1996.
- DEL BURGO AZPIROZ, JAIME ARTURO, «Principios rectores del régimen fiscal de Navarra», *Revista Jurídica de Navarra*, 1994, núm. 18, págs. 31-85.
- DEL BURGO TAJADURA, JAIME IGNACIO, *Régimen fiscal de Navarra. Los Convenios económicos*, Aranzadi, Pamplona, 1972.
- DEL BURGO TAJADURA, JAIME IGNACIO, «Aspectos jurídicos del Régimen fiscal de Navarra», *Hacienda Pública Española*, 1971, núm. 13, págs. 133-148.
- DEL BURGO TAJADURA, JAIME IGNACIO, «La autonomía fiscal de Navarra», *Hacienda Pública Española*, 1985, núm. 92, págs. 205-227.
- DELGADO, ABELARDO, «Los regímenes forales de concierto y convenio», *Dirección y Progreso*, 1996, núm. 150, págs. 74-82.
- DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Plan económico a medio plazo del sector público vasco. 1994-1997*, Gobierno Vasco, Vitoria, 1993.

- DÍAZ HERNÁNDEZ, ONÉSIMO, *En los orígenes de la autonomía vasca: la situación política y administrativa de la Diputación de Álava (1875-1900)*, IVAP, Oñati, 1995.
- DÍEZ MORENO, FERNANDO, «Conflictos constitucionales en materia económico-financiera y los principios ordenadores de la Hacienda General del País Vasco», *Presupuesto y Gasto Público*, 1985, núm. 25, págs. 143-152.
- DÍEZ URRUTIA, ITZIAR; LAZPITA MARCOS, NAIARA; RODRÍGUEZ RAMOS, OLGA, «El Concierto Económico y su influencia en el desarrollo de la economía vasca. De los derechos históricos a la autonomía fiscal», *Zergak*, 2003, núm. 24, págs. 111-127.
- DIPUTACIÓN DE ÁLAVA, *Decreto de 29 de febrero de 1952 por el que se aprueba el Concierto Económico con Álava*, Imprenta provincial, s.l., 1952.
- DIPUTACIÓN DE ÁLAVA, *Disposiciones legales relativas a las provincias vasco-navarra*, Diputación de Álava, Vitoria, 1884.
- DIPUTACIÓN DE GUIPÚZCOA, *Reglamento del concierto económico*, Imprenta de la Diputación de Guipúzcoa, San Sebastián, 1927.
- DIPUTACIÓN DE VIZCAYA, *Concierto Económico. Contestación de la Diputación de Vizcaya a la Memoria de la Excm. Diputación de Guipúzcoa proponía se elevase al Directorio Militar sobre el régimen de las Provincias Vascongadas*, Impr. Provincial, Bilbao, 1924.
- DIPUTACIÓN DE VIZCAYA, *Conciertos Económicos entre el Estado y el País Vasco. Régimen del concierto y sus revisiones: años 1878, 1887, 1894, 1900 y 1906*, Diputación de Vizcaya, Bilbao, 1911.
- DIPUTACIÓN DE VIZCAYA, *Conciertos Económicos entre el Estado y el País Vasco. Régimen del concierto y sus revisiones: años 1878, 1887, 1894, 1900 y 1906*, Diputación de Vizcaya, Bilbao, 1913.
- DIPUTACIÓN DE VIZCAYA, *Conciertos Económicos entre el Estado y el País Vasco. Régimen del concierto y sus revisiones: años 1878, 1887, 1894, 1900, 1906 y 1925*, Diputación de Vizcaya, Bilbao, 1927.
- DIPUTACIÓN DE VIZCAYA, *Información sobre la Hacienda provincial. Consulta que la Diputación provincial de Vizcaya hace á los Ayuntamientos y á todas las fuerzas contributivas de la provincia sobre las modificaciones que conviene introducir en su régimen tributario*, Impr. Provincial, Bilbao, 1913.
- DIPUTACIÓN DE VIZCAYA, *Memoria sobre el concierto económico*, Imprenta provincial de la Diputación de Vizcaya, Bilbao, 1887.
- DIPUTACIÓN DE VIZCAYA, *Sesión pública relativa al Concierto Económico administrativo*, Impr. Provincial, Bilbao, 1887.

- DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, *Acta de aprobación del Concierto económico con el País Vasco. Euskal Ondasun itun elkar onarpenaren agiria*, Diputación Foral de Álava, Vitoria-Gasteiz, 1981.
- DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, *Audiencia de S.E. el Jefe de Estado de la Excma. Diputación Foral de Álava. Audiencia del Caudillo de la Diputación Foral de Álava el día 10 de enero de 1968*, Diputación Foral de Álava, Vitoria, 1968.
- DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, *Concierto económico: Reales decretos de 9 de junio de 1925 y 24 de diciembre de 1926*, Imprenta provincial, Vitoria, 1927.
- DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, *Concierto Económico*, Diputación Foral de Álava, Vitoria-Gasteiz, 1977.
- DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, *Concierto Económico con el País Vasco. Euskal Herriarekiko Kontzertu ekonomikoa*, Diputación Foral de Álava, Vitoria-Gasteiz, 1991.
- DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, *Concierto Económico con el País Vasco*, Diputación Foral de Álava, Vitoria, 1994.
- DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, *Ekonomi Ituna. Concierto Económico*, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1992.
- DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, *Ekonomi Ituna. Concierto Económico*, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 2002.
- DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, *Ekonomi Itunea. El Concierto Económico*, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1981.
- DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. núm. 16: El Concierto Económico y el IVA*, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1985.
- DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, *Concierto Económico Vasco. Ekonomia Ituna*, Diputación Foral de Gipuzkoa, Donostia, 2003.
- DIPUTACIÓN FORAL DEL SEÑORÍO DE VIZCAYA, *Ley del Concierto Económico*, Diputación Foral del Señorío de Vizcaya, Bilbao, 1981.
- DIPUTACIONES PROVINCIALES, *Memoria presentada por las Diputaciones Provinciales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya por las comisiones especiales designadas para representar a las corporaciones ante el Ilmo. Sr. Ministro de Hacienda*, Imprenta provincial, Vitoria, 1900.
- DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES, *Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco. El debate en las Cortes Generales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.
- DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES, *La metodología de determinación del cupo del País Vasco*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1990.

- DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES, *Armonización del concierto económico con el País Vasco con motivo de la implantación del IVA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES, *Liquidación de cuentas de 1981 entre el Estado y las instituciones competentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco (Disposición final segunda de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico)*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1982.
- DIRECCIÓN GENERAL DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA, «Aplicación del Concierto Económico con el País Vasco a las retenciones del capital mobiliario en operaciones de seguro de prima única», *Impuestos*, 1991, núm. 2, págs. 354-359.
- DIRECCIÓN GENERAL DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA, «Competencia para realizar actuaciones de obtención de información en el País Vasco y Navarra», *Impuestos*, 1991, núm. 2, págs. 360-365.
- DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, *Concierto económico Estado-País Vasco*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.
- DOMÍNGUEZ BARRERO, F.; LÓPEZ LABORDA, JULIO, «No deseas al vecino del quinto. Análisis comparado del IRPF en la Comunidad Foral de Navarra y en territorio común», *Actualidad Tributaria*, 1994, núm. 12, págs. 281-314.
- ECHEBERRÍA MONASTERIO, JOSÉ LUIS, «La legitimación de las Comunidades Autónomas en los recursos contencioso-administrativos contra Normas Forales Tributarias de los Territorios Históricos», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. febrero, págs. 15-20.
- ECHEGARAY, CARMELO DE, «El Concierto Económico y los municipios guipuzcoanos», *Euskalerraren alde*, 1921, núm. 215, págs. 401-411.
- EGIBAR ARTOLA, JOSEBA, «Acuerdo sobre el Concierto Económico», *Eusko Pizkundera*, 1996, núm. 1, págs. 65-69.
- EGUILUZ CERRILLO, SARA, «El modelo de distribución de recursos entre las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco: la Ley de metodología de distribución de recursos y de determinación de las aportaciones para el periodo 2002-2006», *Zergak*, 2003, núm. 24, págs. 151-163.
- «EL CONCIERTO Económico», *Euskal-Erria*, 1906, núm. 55, págs. 545-551.
- «EL CONCIERTO económico», *Hermes*, 1921, núm. 77, págs. 213-215.
- «EL CONCIERTO económico», *Propiedad y Construcción*, 1925, núm. 26, págs. 12-13.
- «EL CONCIERTO económico», *Propiedad y Construcción*, 1925, núm. 27, págs. 11.
- «EL CONCIERTO económico», *Propiedad y Construcción*, 1925, núm. 29, págs. 3.

- «EL CONCIERTO económico: las gestiones de los comisionados», *Baskonia*, 1907, núm. 480, págs. 178.
- EL ECONOMISTA, «El régimen fiscal de las vascongadas», *El Economista*, 1925, núm. 2036, págs. 809-811.
- EL ECONOMISTA, «Las sociedades extranjeras y las vascongadas», *El Economista*, 1913, núm. 1389, págs. 509-510.
- ELA-STV, *Informe sobre fiscalidad en Hego Euskal Herria 2003: aumenta la injusticia*, Manu Robles-Arangiz Institutua, Bilbao, 2004.
- ELA-STV, *La cara oculta del Concierto y Convenio Económico: regresividad, desigualdad, fraude: año fiscal 2000*, Manu Robles-Arangiz Institutua, Bilbao, 2001.
- ELA-STV, *Más presión fiscal para las rentas de trabajo y menos para las empresariales y de capital: el Concierto Económico parte del Estatuto muerto: informe año fiscal 2001*, Manu Robles Arangiz Institutua, Bilbao, 2002.
- ELCARTE REVESTIDO, FRANCISCO JAVIER, «Estudio comparado del régimen foral navarro», *Revista de Contabilidad y Tributación*, 1989, núm. 71, págs. 3-32.
- ELCARTE REVESTIDO, FRANCISCO JAVIER, «La aplicación y desarrollo de la Ley del Concierto Económico desde una perspectiva jurídica», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, 1990, núm. 60, págs. 403-419.
- ELCARTE REVESTIDO, FRANCISCO JAVIER, «Reforma parcial del Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco: aspectos tributarios», *Revista de Contabilidad y Tributación*, 1991, núm. 100, págs. 194 y ss.
- ELORRIETA ARTAZA, FELIPE, *Problemas de la Autonomía regional. La Constitución, los proyectos de Estatuto Vasco y el régimen de Concierto Económicos*, Casa de Misericordia, Bilbao, 1932.
- ELORRIETA ARTAZA, TOMÁS, *El espíritu del régimen foral vasco*, Sociedad de Estudios Vascos, San Sebastián, 1920.
- EN DEFENSA del Concierto Económico: una audiencia de las Diputaciones vascongadas, Gráficas Reunidas, Madrid, 1921.
- ESCRIBANO SÁEZ, CARLOS; MARTÍN ACEBES, ÁNGEL, «Crítica a la metodología del cupo provisional», *Presupuesto y Gasto Público*, 1982, núm. 14, págs. 19-28.
- ESPAÑA GUZMÁN, J. LUIS, «Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo y Concierto Económico», *Zergak*, 2001, núm. 20, págs. 59-71.
- ESTECHA Y MARTÍNEZ, JOSÉ MARÍA DE, *Régimen político y administrativo de las provincias vasco-navarras*, Imprenta provincial, Bilbao, 1ª ed., 1901.

- ESTECHA Y MARTÍNEZ, JOSÉ MARÍA DE, *Régimen político y administrativo de las provincias vasco-navarras*, Imprenta provincial, Bilbao, 2ª ed., 1918.
- ESTECHA Y MARTÍNEZ, JOSÉ MARÍA DE, *Régimen político y administrativo de las provincias vasco-navarras. Apéndice*, Imprenta provincial, Bilbao, 1926.
- ESTECHA Y MARTÍNEZ, JOSÉ MARÍA DE, *Régimen político y administrativo de las provincias vasco-navarras. Apéndice II*, Imprenta provincial, Bilbao, 1935.
- ESTECHA Y MARTÍNEZ, JOSÉ MARÍA DE, *Régimen político y administrativo de las provincias vasco-navarras*, Diputación Foral de Bizkaia, Instituto de Derecho Histórico de Euskal Herria, UPV, Bilbao, 1997.
- ETXEBARRIA ETXEITA, IGNACIO JAVIER, «El Concierto Económico: responsabilidad y solidaridad para la cohesión social», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 245-250.
- ETXEBARRIA ETXEITA, IGNACIO JAVIER, «El Concierto Económico: responsabilidad y solidaridad para la cohesión social», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. septiembre, págs. 20-23.
- ETXEBARRIA ETXEITA, IGNACIO JAVIER, «Las Leyes de armonización en la Constitución y en el ordenamiento de la CAPV. La ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1992, núm. 32, págs. 43-71.
- EZCURDIA ELOLA, LUIS, *La contribución de utilidades en el Concierto Económico*, Nueva Editorial, San Sebastián, 1933.
- FACULTADES de orden económico y de orden administrativo que vienen ejerciendo las Diputaciones vascongadas. Su fundamento y antecedentes que comprueban su ejercicio, Imprenta de la Diputación de Vizcaya, Bilbao, 1923.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «El gravamen proporcional de los actos jurídicos documentados en los regímenes de Concierto y Convenio», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1993, núm. 223, págs. 15-41.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «El gravamen proporcional de los Actos Jurídicos Documentados en los regímenes de Concierto y Convenio», *Impuestos*, 1993, núm. 1, págs. 367-389.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «La distribución de las competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, 1986/1987, núm. 72, págs. 137-197.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «La libertad de establecimiento y la eficacia extraterritorial del régimen de Concierto o Convenio», *Quincena Fiscal*, 1995, núm. 16, págs. 5-8.

- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Las exigencias de la libertad de establecimiento y el régimen de Concierto», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 115-126.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Las exigencias de la libertad de establecimiento y el régimen de concierto», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. junio, págs. 11-17.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 1986, núm. 51, págs. 357-374.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril de 2002 (I): extralimitación respecto al objeto del recurso y ruptura respecto de la doctrina anterior», *Quincena Fiscal*, 2002, núm. 10, págs. 5-9.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN, «Los errores y paradojas de la STC de 25 de abril de 2002 (II): ¿la necesidad de extender la normativa foral a las entidades domiciliadas en territorio común que operan en territorio foral a través de un establecimiento permanente?», *Quincena Fiscal*, 2002, núm. 11, págs. 5-8.
- FALCÓN TELLA, RAMÓN (MODERADOR), «Mesa redonda. Posibilidades jurídicas y perspectivas de futuro del sistema de Concierto en la Unión Europea», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 297-306.
- FERNÁNDEZ BARBADILLO, PEDRO, «El Concierto Económico Vasco, ¿pacto entre iguales o concesión?», *Revista de Estudios Políticos*, 2004, núm. 124, págs. 207-228.
- FERNÁNDEZ DE PINEDO Y FERNÁNDEZ, EMILIANO, «Gasto público y reformas fiscales. Las Haciendas forales vascas», *Hacienda Pública Española*, 1991, núm. 1, págs. 93-100.
- FERNÁNDEZ DE PINEDO Y FERNÁNDEZ, EMILIANO, «Haciendas Forales y desarrollo económico del País Vasco (1841-1920)», en De la Torre, Joseba; García-Zúñiga, Mario (eds.), *Hacienda y Crecimiento Económico. La reforma de Mon, 150 años después*, Marcial Pons, Gobierno de Navarra, Madrid, 1998, págs. 171-182.
- FERNÁNDEZ DE PINEDO Y FERNÁNDEZ, EMILIANO, «Haciendas Forales y revolución burguesa: las Haciendas vascas en la primera mitad del siglo XIX», *Hacienda Pública Española*, 1987, núm. 108-109, págs. 197-220.
- FERNÁNDEZ FLÓREZ, PABLO, «Concierto Económico con Álava», *Crónica Tributaria*, 1977, núm. 23, págs. 67-80.
- FERNÁNDEZ NAVARRETE, DONATO, «Espacio económico y cesión de competencias a las Comunidades Autónomas», *Presupuesto y Gasto Público*, 1983, núm. 16, págs. 9-22.

- FERNÁNDEZ PELAZ, MARIO, «Características del Concierto Económico en su dimensión tributaria», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 55-63.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, TOMÁS RAMÓN, *Conciertos Económicos de las provincias Vascongadas y descentralización administrativa*, s.n., s.l., s.a..
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, TOMÁS RAMÓN, *Los Derechos Históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración Foral Vasca*, Centro de Estudios Constitucionales. Civitas, Madrid, 1985.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, TOMÁS RAMÓN, «Los Conciertos Económicos de las provincias vascongadas: aspectos jurídico-administrativos», *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*, 1975, núm. 7, págs. 513-527.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, TOMÁS RAMÓN, «Los derechos históricos y la Ley de Régimen Local», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1985, núm. 12, págs. 59-80.
- FERNÁNDEZ-RAÑADA DE LA GÁNDARA, PEDRO, «Notas a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de octubre de 1984, sobre distribución de competencias Estado-Comunidades Autónomas en materia de anuncio y puesta en circulación de títulos de renta fija», *Presupuesto y Gasto Público*, 1984, núm. 21, págs. 163-175.
- FERRERO, ANA MARÍA; BAKAIKOA AZURMENDI, BALEREN, «La fiscalidad de los Territorios Forales. Algunas claves», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, 2000, núm. 3, págs. 79-203.
- FERRÓN DE OLLAZ, «El Concierto Económico baskongado: cuestión seria», *Baskonia*, 1906, núm. 474, págs. 98-99.
- FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1985.
- FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, FERNANDO, «La financiación de las autonomías», en Fernández Rodríguez, Fernando (coord.), *La España de las Autonomías*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1985, págs. 447-473.
- FICHERA, FRANCO, «Aiuti fiscali e Paesi Baschi», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 269-295.
- FONTELA MONTES, EMILIO, *Análisis del concierto económico entre el Estado y el País Vasco y de la metodología para el cálculo del cupo: informe para el Instituto de Estudios Fiscales*, s.n., s.l., 1982.

- GABINETE DE PROSPECCIÓN SOCIOLÓGICA, «Valoraciones de la población de la C.A.P.V. en torno a la renovación del concierto económico», en AAVV., *El Concierto Económico Vasco: historia y renovación. Las valoraciones de la población de la C.A.P.V. al respecto*, Cuadernos Sociológicos Vascos, núm. 12, 2002, págs. 51-97.
- GAGO SÁNCHEZ, JESÚS, «El Concierto Económico con el País Vasco», *Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, 1983, núm. 104, págs. 19 y ss.
- GALARRAGA ALDANONDO, XABIER, «El Estatuto de Autonomía para el País Vasco y el Concierto Económico», en AA.VV., *La España de las Autonomías (pasado, presente y futuro)*, Espasa-Calpe, Madrid, vol. II, 1981, págs. 483-509.
- GALÍNDEZ, JESÚS DE, *El derecho vasco*, Ekin, Buenos Aires, 1947.
- GALLASTEGUI ZULAICA, INMACULADA, *El Concierto Económico y la Economía Vasca*, Caja Laboral, Mondragón, 2001.
- GALLASTEGUI ZULAICA, MARÍA CARMEN, «La Unión Europea y las regiones: la importancia del Concierto Económico», *Notitia Vasconiae*, 2003, núm. 2, págs. 697-709.
- GALLASTEGUI ZULAICA, MARÍA CARMEN, «Recensión: Zubiri, Ignacio, El sistema del Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea», *Revista Internacional de Estudios Vascos*, 2000, núm. 45, págs. 721-723.
- GALLASTEGUI ZULAICA, MARÍA CARMEN; GALLASTEGUI ZULAICA, INMACULADA, «Un análisis económico de la Ley de Territorios Históricos», *Sociedad de Estudios Vascos. Cuadernos de sección. Ciencias Sociales y Económicas*, 1986, núm. 1, págs. 13-78.
- GARCÍA AMÉZAGA, JUAN CARLOS, «Recaudación CAPV por tributos Concertados (Ejercicio 1998)», *Zergak*, 1999, núm. 14, págs. 187-207.
- GARCÍA AÑOVEROS, JAIME, «El Concierto Económico en el horizonte del proceso de integración europea», en AA.VV., *Jornada sobre la economía vasca hoy: Euskadi ante el futuro*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 1996, págs. 84-101.
- GARCÍA AÑOVEROS, JAIME, «La formación de un sistema tributario unificado: la solución foral», en AA.VV., *Foralismo, derechos históricos y democracia*, Fundación BBV, Bilbao, 1998, págs. 287-307.
- GARCÍA CRESPO, MILAGROS, «La dimensión financiera del Concierto Económico vasco», *Economistas*, 1990, núm. 45-46, págs. 190-195.
- GARCÍA CRESPO, MILAGROS, «Las Haciendas locales en el Estatuto de Autonomía del País Vasco», en AA.VV., *Autonomía y financiación de las Haciendas locales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, págs. 247-260.

- GARCÍA PRIETO, MANUEL, *El Concierto Económico con las Vascongadas y el Real Orden del Ministerio de Hacienda de 1 de septiembre de 1921. Dictamen del letrado D. Manuel García Prieto*, Imprenta provincial de Vizcaya, Bilbao, 1923.
- GARCÍA RUIZ, JOSÉ LUIS, «Los sistemas forales de concierto y convenio económico como factor diferencial en el Estado autonómico», en López Guerra, Luis; García Morillo, Joaquín, *Estudios de Derecho Constitucional: homenaje al profesor Dr. D. Joaquín García Murillo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, págs. 493-524.
- GARCÍA RUIZ, JOSÉ LUIS; GIRÓN REGUERA, EMILIA, «La problemática constitucional de los sistemas forales de Concierto y Convenio Económico», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, 1998, núm. 22, págs. 294-363.
- GARDE GARDE, FRANCISCO JAVIER, «El convenio económico y las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado», en AA.VV., *XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 201-212.
- GARRÁN MOSO, JUSTO, *El sistema foral de Navarra y Provincias Vascongadas*, Arámburu, Pamplona, 1935.
- GARRIGUES & ANDERSEN, «Reforma del Concierto Económico: resumen de los aspectos más significativos», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1997, núm. julio, págs. 3-11.
- GARZÓN PAREJA, MANUEL, *Historia de la Hacienda de España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, vol. II, 1984.
- GASCUE, FRANCISCO, «El Concierto Económico y las Haciendas municipales vascas», en AA.VV., *Asamblea de Administración municipal vasca*, Sociedad de Estudios Vascos, San Sebastian, 1920, págs. 53-104.
- GASCUE, FRANCISCO, *El Concierto Económico con el Estado*, Martín, Mena y Cía., San Sebastián, 1907.
- GASCUE, FRANCISCO, *El Concierto Económico con el Estado*, Diputación Foral de Bizkaia, reimpresión, Bilbao, 2003.
- GASCUE, FRANCISCO, *El Concierto Económico y las haciendas municipales vascas*, Imprenta provincial, San Sebastián, 1919.
- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, ENRIQUE, «Comentarios sobre el Concierto Económico con el País Vasco», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 1983, núm. 38, págs. 437-466.
- GOBIERNO DE NAVARRA, *Convenio económico establecido entre los representantes del Exmo. Sr. Ministro de Hacienda y los comisionados de la Excma. Diputación Foral de Navarra: firmado en Madrid el día 6 de noviembre de 1941*, Imprenta provincial de Navarra, Pamplona, 1942.

- GOBIERNO VASCO, *Ekonomia Ituna. Concierto Económico*, Gobierno Vasco, Vitoria-Gasteiz, 1981.
- GOBIERNO VASCO, *Ekonomia Ituna. Concierto Económico*, Gobierno Vasco, Vitoria, 1997.
- GOBIERNO VASCO, *Ekonomia Ituna. Concierto Económico*, Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, Vitoria-Gasteiz, 2002.
- GOBIERNO VASCO, *Ekonomia-Ituna: eguneratuta dago horren testua 1997ko abuztuaren lauko datararte. El Concierto Económico: texto actualizado al 4 de agosto de 1997*, Gobierno Vasco, Vitoria-Gasteiz, 1998.
- GOBIERNO VASCO, *Ekonomia-Itunea. El concierto económico*, Gobierno Vasco, Bilbao, 1981.
- GOBIERNO VASCO, *Ekonomia-Itunea: 1991garreneko urtarrilaren lehenengorako unean gotutako idazkera. El Concierto Económico: texto actualizado al 1 de enero de 1991*, Gobierno Vasco, Vitoria, 1991.
- GOBIERNO VASCO, *Ekonomia-itunea; BEZri egokitua. El Concierto Económico: texto adaptado al IVA*, Gobierno Vasco, San Sebastián, 1986.
- GOBIERNO VASCO, *The Economic agreement*, Gobierno Vasco, Vitoria-Gasteiz, 1988.
- GOICOECHEA, ANTONIO, *El Concierto Económico con las Vascongadas y el Real Orden del Ministerio de Hacienda de 1 de septiembre de 1921. Dictamen del Letrado D. Antonio Goicochea*, Imprenta provincial de Vizcaya, Bilbao, 1923.
- GÓMEZ GARCÍA, ROSARIO; ESTEBAN MARQUILLAS, JOAN MARÍA, «La viabilidad del sistema foral como sistema de financiación incondicionada de las Comunidades Autónomas», *Hacienda Pública Española*, 1990, núm. 116, págs. 105-116.
- GONZÁLEZ DE SUSO, GREGORIO, «Régimen comparado de las Haciendas municipales vascas y de las de territorio no aforado: el impuesto de consumos», en AA.VV., *Asamblea de la Administración municipal vasca*, Sociedad de Estudios Vascos, San Sebastian, 1920, págs. 167-187.
- GONZÁLEZ DE ZÁRATE GARCÍA, VICTOR, *Del régimen foral a la autonomía económico-administrativa: el régimen de conciertos: provincia de Álava, 1876-1906*, Tesis doctoral. Universidad Pontificia de Comillas, Madrid, 1996.
- GONZÁLEZ GARCÍA, SONIA; MERINERO SIERRA, ASUN; URIEN ORTIZ, TATIANA, *La opinión pública española sobre el Concierto Económico vasco. 1876-1937*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, MANUEL, «Ayudas a la inversión en el País Vasco a la luz de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado (comentarios a dos sentencias del Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea, de 6 de marzo de 2002,

- dictadas en relación con determinadas ayudas a empresas situadas en el País Vasco», *Revista de Información Fiscal*, 2003, núm. 55, págs. 85-120.
- GRAU RUIZ, MARÍA AMPARO, «La posible utilización de los Impuestos Especiales en el sistema de financiación autonómica: consideraciones a la luz del Concierto Económico del País Vasco», *La Ley*, 2001, núm. 5297, págs. 1-11.
- GRAU RUIZ, MARÍA AMPARO, «Recensión: Zubiri Oria, Ignacio, El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, 2001, núm. 98, págs. 259-261.
- GREMIO DE ALMACENISTAS DE VINOS AL POR MAYOR DE BILBAO, *Compendio del régimen económico-administrativo de la provincia de Vizcaya*, Tip. Popular, Bilbao, 1908.
- GUERRA, JOSÉ MARÍA DE, *La administración municipal guipuzcoana en relación con el Concierto Económico*, Diputación de Guipúzcoa, San Sebastián, 1935.
- GUEZURAGA UGALDE, ASIER, «Principio de armonización fiscal y límites de la competencia normativa de los Territorios Históricos Forales, el eterno debate: sentencia comentada STS 20 septiembre 2002», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2003, núm. 1, págs. 1959-1963.
- GUTIÉRREZ PÉREZ, TERESA, «Las consultas no vinculantes: Impuesto sobre Sociedades: tributación conjunta al Estado y País Vasco: entidades aseguradoras», *Impuestos*, 1993, núm. 1, págs. 343-345.
- GUTIÉRREZ MARTÍNEZ, RAQUEL; LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS, «El modelo de distribución de recursos entre el Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales. La Ley de aportaciones para el periodo 1989/1991», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1990, núm. 26, págs. 27-58.
- HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, MIGUEL, *Derechos Históricos y Constitución*, Taurus, Madrid, 1998.
- HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, MIGUEL, «Fundamentos históricos y políticos del Concierto Económico vasco», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País*, Madrid, 19-22 de noviembre, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 23-31.
- HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, MIGUEL; LLUCH, ERNEST (COORD.), *Derechos Históricos y constitucionalismo útil. El Concierto Económico en el conjunto del sistema español y europeo*, Fundación BBVA, Bilbao, 1999.
- HUERTAS ABOLAFIA, FRANCISCO M., «De la necesaria existencia de un mecanismo de compensación entre las distintas administraciones tributarias», *Impuestos*, 1986, núm. 2, págs. 959-964.

- IBÁÑEZ CASADO, JULIÁN, «Desigualdades fiscales entre las Comunidades Autónomas», *Impuestos*, 2000, núm. 1, págs. 289-311.
- IBARRETXE MARKUARTU, JUAN JOSÉ, *Declaración institucional del Lehendakari en apoyo del Concierto Económico*, s.n., s.l., 1999.
- IBARRETXE MARKUARTU, JUAN JOSÉ, «Sistema de Concierto Económico en el marco político-fiscal del siglo XXI», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 159-169.
- IBARRONDO FERNÁNDEZ DE LECETA, ERNESTO, *El Concierto Económico con el País Vasco*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Benidorm, 1983.
- IBARRONDO FERNÁNDEZ DE LECETA, ERNESTO, «Diferencias existentes entre la normativa del territorio común y la normativa foral de Álava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio. Álava», *Revista Técnica Tributaria*, 1993, núm. 20, págs. 137-144.
- IBARRONDO FERNÁNDEZ DE LECETA, ERNESTO, «Diferencias existentes entre la normativa del territorio común y la normativa foral de Álava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio. Álava», *Revista Técnica Tributaria*, 1993, núm. 21, págs. 149-168.
- IBARRONDO FERNÁNDEZ DE LECETA, ERNESTO, «La adquisición de la residencia fiscal a efectos tributarios en los Territorios Forales. Álava», *Revista Técnica Tributaria*, 1992, núm. 19, págs. 151-156.
- IGNOTUS, «En defensa del Concierto Económico», *Vida Vasca*, 1945, núm. 22, págs. 54-56.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS DE ADMINISTRACIÓN LOCAL, *Estudio para la implantación de un régimen administrativo especial para las Provincias de Vizcaya y Guipúzcoa*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1976.
- IRASTORZA LETAMENDIA, LUIS JAVIER, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico. Cuestiones a tener presentes en el próximo Concierto», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 177-189.
- IRASTORZA LETAMENDIA, LUIS JAVIER, «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico. Cuestiones a tener presentes en el próximo Concierto», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. agosto, págs. 11-18.
- IRIBARNE, JOSÉ, *Las dos oligarquías capitalistas que devoran a España. El Concierto Económico con las Vascongadas y la autonomía de Cataluña*, Galo Saéz, Madrid, 1933.

- IZAGA OJEMBARRENA, G. ARSENIO DE, «Los Conciertos Económicos Vascongados», *Estudios de Deusto*, 1910, núm. 3-4, págs. 343-357.
- IZAGA OJEMBARRENA, G. ARSENIO DE, «Los Conciertos Económicos Vascongados», *Estudios de Deusto*, 1910, núm. 3-4, págs. 392-410.
- IZAGA OJEMBARRENA, G. ARSENIO DE, «Los Conciertos Económicos Vascongados», *Estudios de Deusto*, 1910, núm. 3-4, págs. 461-469.
- JOVER, PASCUAL, «Consideraciones en torno al Concierto Económico vasco», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 325-337.
- JOVER, PASCUAL, «Consideraciones sobre el Concierto Económico vasco», *Zergak*, 2001, núm. 20, págs. 67-76.
- JURADO, NEKANE, «Utilización de la capacidad normativa foral: características y valoración», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 69-74.
- JÚSTIZ, MARTÍN DE, *En defensa del Concierto Económico del País Vasco: recopilación de los artículos escritos por Martín de Justiz, Mínimo y otros buenos guipuzcoanos en defensa de nuestro régimen especial desde el año 1930 hasta el año 1936*, Nueva Editorial, San Sebastián, 1936.
- DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, *La historia de Álava en relación con el concierto económico*, Diputación Foral de Álava, Vitoria-Gasteiz, 1968.
- LAFARGA LOZANO, ADOLFO, *Concierto económico (noticias, opiniones, comentarios históricos, económicos y jurídicos)*, Maves, Madrid, 1975.
- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS, «Algunas reflexiones en torno al Concierto Económico y la reforma de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1993, núm. 36, págs. 281-294.
- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS, «El Concierto Económico y la reforma de la imposición indirecta», *Zergak*, 1993, núm. 1, págs. 23-47.
- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS, «El modelo de distribución de recursos entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco: la Ley trienal de aportaciones», en AA.VV., *Estudios sobre el Estatuto de Autonomía del País Vasco*, IVAP, Oñati, 1991, págs. 1809-1871.
- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS, «La metodología de determinación de los coeficientes anuales de aportación de las Haciendas Forales a la Hacienda General del País Vasco», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1989, núm. 24, págs. 93-118.

- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS; AAD VAN MOURIK (EDS.), *Tax Harmonization: The Case of the Economic Agreement between Spain and the Basque Country*, EIPA, Maastricht, 1997.
- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS; LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, *El Concierto Económico*, IVAP, Oñati, 1991.
- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS; LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, *El Concierto Económico*, IVAP, Oñati, 2ª ed., 1995.
- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS; LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, *El Cupo*, IVAP, Oñati, 1994.
- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS; LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, *Financiación de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco. El Concierto económico: el cupo*, IVAP, Oñati, 1991.
- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS; LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, *Financiación de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco. El Concierto económico: los tributos*, IVAP, Oñati, 1991.
- LÁMBARRI GÓMEZ, CARLOS; LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, *Financiación de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País vasco. Las relaciones entre las Instituciones del País Vasco. La distribución de recursos*, IVAP, Oñati, 1992.
- LARRAZABAL BASÁÑEZ, SANTIAGO, *Contribución a una teoría de los Derechos Históricos Vascos*, IVAP, Oñati, 1997.
- LARRAZABAL BASÁÑEZ, SANTIAGO, «Financiación y endeudamiento de Vizcaya entre 1876 y 1906. Un estudio histórico-jurídico», *Estudios de Deusto*, 1991, núm. 39-2, págs. 523-560.
- LARRAZABAL BASÁÑEZ, SANTIAGO, «Un campo del Concierto Económico que necesita un urgente desarrollo: el ámbito financiero», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 207-218.
- LARRAZABAL BASÁÑEZ, SANTIAGO, «Un campo del Concierto Económico que necesita un urgente desarrollo: el ámbito financiero», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. diciembre, págs. 30-35.
- LARREA ANGULO, PEDRO, *En el ecuador del Concierto Económico vasco de 1980*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 1992.
- LARREA ANGULO, PEDRO, «El concierto económico y el cupo vasco», *Economistas*, 1984, núm. 9, págs. 18-21.
- LARREA ANGULO, PEDRO, «El Concierto Económico: una historia inacabada», en AA.VV., *Reflexiones sobre el Concierto Económico vasco*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 2001, págs. 29-56.

- LARREA ANGULO, PEDRO, «El modelo financiero del Concierto Económico», *Ekonomiaz*, 1991, núm. 19, págs. 34-53.
- LARREA ANGULO, PEDRO, «La adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido», *Ekonomiaz*, 1987, núm. 5-6, págs. 289-295.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, *El concierto económico: el reto lo tenemos dentro*, Universidad de Deusto, Bilbao, 1993.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «El Concierto Económico: el Cupo y las leyes quinquenales de cupo (un balance)», en AA.VV., *Estudios sobre el Estatuto de Autonomía del País Vasco*, IVAP, Oñati, vol. IV, 1991, págs. 1755-1807.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «El sistema de cupo dentro del Concierto Económico», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 103-123.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «Hacienda, Concierto y sociedad», en AA.VV., *Reflexiones sobre el Concierto Económico vasco*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 2001, págs. 73-87.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «La Ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal de Euskadi», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1989, núm. 24, págs. 119-131.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «La participación de las Administraciones tributarias regionales en las decisiones de política fiscal europea. Colaboración y asistencia mutua», en AA.VV., *Perspectivas tributarias en la década de los '90*, Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, Vitoria-Gasteiz, 1991, págs. 181-197.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «Las leyes quinquenales del cupo: un acuerdo para el futuro», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1989, núm. 23, págs. 111-123.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «Modificación del Concierto Económico en relación con la concertación del Impuesto sobre Sociedades», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1990, núm. 28, págs. 127-156.
- LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, JOSÉ LUIS, «Una aproximación de la cuestión de la Hacienda Municipal en Euskadi», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1990, núm. 26, págs. 91-114.
- LARRINAGA APRAIZ, JON, «Concierto XXI, consenso XXI», en AA.VV., *Reflexiones sobre el Concierto Económico vasco*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 2001, págs. 109-118.

- LASAGABASTER HERRARTE, IÑAKI, «Algunas consideraciones en torno al régimen jurídico de las normas forales», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 157-168.
- LASALA Y COLLADO, FERMÍN DE, *Última etapa de la unidad nacional: los fueros vascongados en 1876*, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1924.
- LASSALLE RIERA, JUAN ANTONIO, «El régimen financiero y tributario de Álava», *Documentación Administrativa*, 1979, núm. 181, págs. 621-710.
- LASSALLE RIERA, JUAN ANTONIO, «La financiación de la autonomía vasca», en AA.VV., *XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 201-212.
- LASKURAIN, JUAN LUIS, «Concierto Económico y armonización fiscal europea», *Revista de Economía Pública*, 1991, núm. 10, págs. 187-194.
- LEJEUNE VALCÁRCCEL, ERNESTO, «Consideraciones generales en torno al Concierto Económico», en AA.VV., *Estudio sobre el Estatuto de Autonomía del País Vasco*, IVAP, Oñati, 1991, págs. 1747-1754.
- LEÓN, ISIDORO, *El régimen común y los Concierdos Económicos de las Provincias Vascongadas: recopilación de los artículos publicados en el Pueblo Vasco por D. Isidoro León los días 20, 21, 22 y 23 de abril de 1927, con motivo de la discusión mantenida en el periódico...*, Imprenta Moderna, Guernica, 1927.
- LEÓN, ISIDORO, *Moción presentada a la Excma. Diputación por su Vicepresidente Isidoro León, proponiendo un nuevo sistema contributivo, discusión habida acerca de ella y acuerdos recaídos*, Imprenta provincial de la Diputación de Vizcaya, Bilbao, 1908.
- LIZANA Y DE LA HORMAZA, JOSÉ MARÍA, *Los Concierdos Económicos*, Casa de Misericordia, Bilbao, 1905.
- LÓPEZ DE JUAN ABAD, JOSÉ MANUEL, *El Régimen del concierto fiscal de Álava, sus efectos sobre el desarrollo de la provincia y sus posibilidades futuras, consideración especial de la política de suelo industrial y de infraestructura desarrollada en Vitoria, s.n., s.l., 1977.*
- LÓPEZ LARRINAGA, JOSÉ RAMÓN, «La conexión entre los dos capítulos del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco», *Ekonomiaz*, 1987, núm. 5-6, págs. 213-219.
- LÓPEZ LARRINAGA, JOSÉ RAMÓN, «La experiencia de la Comunidad Autónoma del País Vasco», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 49-59.

- LÓPEZ LARRINAGA, JOSÉ RAMÓN, «La experiencia de un negociador del Concierto Económico», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 367-380.
- LÓPEZ LARRINAGA, JOSÉ RAMÓN, «Perspectivas de armonización fiscal en el próximo Concierto Económico», en AA.VV., *Jornadas sobre la economía vasca hoy: Euskadi ante el futuro*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 1996, págs. 47-61.
- LÓPEZ LARRINAGA, JOSÉ RAMÓN, «Sugerencias para encarar la renovación del Concierto Económico desde la experiencia de la negociación de 1981», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 37-49.
- LÓPEZ LARRINAGA, JOSÉ RAMÓN, «Sugerencias para encarar la renovación del Concierto Económico desde la experiencia de la negociación de 1981», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. julio, págs. 11-18.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, JUAN, «La interpretación de las Instituciones europeas», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 239-252.
- LÓPEZ-QUINTANA DE CARLOS, LUIS, «Diferencias existentes entre la normativa del territorio común y la normativa foral de Álava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio. Guipúzcoa», *Revista Técnica Tributaria*, 1993, núm. 20, págs. 145-147.
- LÓPEZ-QUINTANA DE CARLOS, LUIS, «La adquisición de la residencia fiscal a efectos tributarios en los Territorios Forales. Guipúzcoa», *Revista Técnica Tributaria*, 1992, núm. 19, págs. 157-158.
- LOS ARCOS LEÓN, BLAS IGNACIO, «El modelo financiero definido en el Convenio Económico. La aportación a las cargas generales del Estado», *Boletín de Economía de Navarra*, 1991, núm. 1, págs. 91-111.
- LOS ARCOS LEÓN, BLAS IGNACIO, «La financiación de Navarra. El modelo de Convenio Económico», *Revista de Economía Pública*, 1991, núm. 13, págs. 167-187.
- «LOS CONCIERTOS económicos», *Vasconia*, 1902, núm. 327, págs. 33.
- MARTÍN GARCÍA, JESÚS, «Diferencias existentes entre la normativa del territorio común y la normativa foral de Álava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio. Vizcaya», *Revista Técnica Tributaria*, 1993, núm. 20, págs. 153-155.

- MARTÍN GARCÍA, JESÚS, «La adquisición de la residencia fiscal a efectos tributarios en los Territorios Forales. Vizcaya», *Revista Técnica Tributaria*, 1992, núm. 19, págs. 159-167.
- MARTÍNEZ BÁRBARA, GEMMA, «Breves reflexiones sobre las retenciones e ingresos a cuenta; de su obligatoriedad; del modo de practicarlas», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1998, núm. abril, págs. 3-10.
- MARTÍNEZ BÁRBARA, GEMMA, «Del nuevo Concierto Económico y de sus normas generales», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 107-136.
- MARTÍNEZ BÁRBARA, GEMMA, «Del nuevo Concierto Económico y de sus normas generales», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. marzo, págs. 27-52.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, JOSÉ IGNACIO; CARABALLO ESTEBAN, CELIA; FERNÁNDEZ RASO, TEODORO, «Concierto Económico y análisis contable», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1997, núm. noviembre, págs. 23-29.
- MARTÍNEZ DÍEZ, GONZALO, *Fueros sí, pero para todos: los conciertos económicos*, Alce, Madrid, 1976.
- MARTÍNEZ DÍEZ, GONZALO, «Fueros y Conciertos Económicos», *Documentación Administrativa*, 1979, núm. 181, págs. 583-620.
- MARTÍNEZ ESTERUELAS, CRUZ; DÍEZ MORENO, FERNANDO; SERNA MASÍA, JOSÉ, *Estudios jurídicos sobre el Estatuto Vasco*, Danubio, Madrid, 1980.
- MARTÍNEZ ROBLES, ENRIQUE, «El proceso de descentralización financiera en el ámbito de las Comunidades Autónomas», *Hacienda Pública Española*, 1988, núm. 110-111, págs. 231-246.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, JOSÉ MIGUEL, «La supresión de la fiscalización de los actos tributarios locales por los tribunales económico-administrativos del País Vasco», *Impuestos*, 1991, núm. 2, págs. 227-235.
- MATA ALTOLAGUIRRE, DANIEL, «Especificidades de la Comunidad Foral de Navarra en materia fiscal», *Zergak*, 1994, núm. 2, págs. 125-130.
- MATA SERRA, MARÍA TERESA, «Algunas consideraciones en torno a las Normas Forales Generales Tributarias de Vizcaya y Guipúzcoa», *Revista de información fiscal*, 2000, núm. 41, págs. 11-36.
- MEDINA GUERRERO, MANUEL, *Los regímenes financieros forales en la Constitución de 1978*, IVAP, Oñati, 1991.
- MEILÁN GIL, JOSÉ LUIS; GALLEGO ANABITARTE, ALFREDO, *Conciertos económicos vascongados: gestación histórica, concepto, constitucionalidad, posibilidad de su restauración, su significado descentralizador, otras técnicas de descentralización*, Ej. Ciclostilado, Madrid, 1976.

- MENDIZABAL ALLENDE, RAFAEL DE, «Regímenes jurídicos especiales en el territorio judicial de Burgos», *Revista de Estudios de la Vida Local*, 1968, núm. 158, págs. 177-206.
- MERINO ANTIGÜEDAD, JOSÉ MARÍA, «El Concierto Económico al término de su vigencia», en AA.VV., *Reflexiones sobre el Concierto Económico vasco*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 2001, págs. 59-69.
- MERINO ANTIGÜEDAD, JOSÉ MARÍA, «El Concierto Económico, manifestación de soberanía fiscal», *Zergak*, 1996, núm. 8, págs. 109-113.
- MERINO ANTIGÜEDAD, JOSÉ MARÍA, «La Ley aprobatoria del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Lumen*, 1981, núm. 30, págs. 452-470.
- MERINO CORCÓSTEGUI, ÁLVARO, «Las reformas del Código Penal en materia de delito fiscal y de la Ley General Tributaria. Su incidencia en el régimen sancionador aplicable en el ámbito de las Haciendas Forales», *Revista Técnica Tributaria*, 1996, núm. 32, págs. 107-114.
- MERINO JARA, ISAAC, «El Concierto Económico: aspectos generales», *Quincena Fiscal*, 2003, núm. 19, págs. 9-16.
- MEZQUITA DEL CACHO, JOSÉ LUIS, «Las diferencias forales de fiscalidad sobre Actos Jurídicos Documentados y la libre elección de Notario», *Quincena Fiscal*, 1993, núm. 21, págs. 13-28.
- MIEZA MIEG, RAFAEL M^a, *El régimen de Concierto Económico y Administrativo: orígenes y primer desarrollo (1842-1900)*, Tesis. Universidad de Deusto, Bilbao, 1983.
- MIGOYA TORRE, JUAN Y ELISEO, *La nueva tributación directa en Vizcaya*, Casa de Misericordia, Bilbao, 1910.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, «Memoria del proyecto de Ley de Concierto Económico con el País Vasco (I)», *Revista de Economía y Hacienda Local*, 1981, núm. 32, págs. 347-382.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, «Memoria del proyecto de Ley de Concierto Económico con el País Vasco (II)», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, 1982, núm. 35, págs. 399-462.
- MINISTERIO DE GOBERNACIÓN, *Reales ordenes sobre la aplicación de las leyes provinciales y municipales en las Provincias Vascongadas mientras subsista su concierto tributario con el Estado*, Manuel Minuesa de los Rios, Madrid, 1891.
- MINISTERIO DE HACIENDA, *Comunicación del Ministerio de Hacienda a las tres provincias vascongadas con el fin de tener una reunión, en Madrid, sobre el tema de los Concierptos Económicos*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1851.

- MINISTERIO DE HACIENDA, *El Concierto Económico con las Provincias Vascongadas a partir de 1927*, Imprenta del Timbre, Madrid, 1927.
- MIRANDA RUBIO, FRANCISCO, «El Convenio Económico de 1927 entre Navarra y el Estado», *Principe de Viana*, 1991, núm. 192, págs. 227-255.
- MONASTERIO ESCUDERO, CARLOS, «La fiscalidad autonómica», *Ekonomiaz*, 1997, núm. 38, págs. 238-253.
- MONASTERIO ESCUDERO, CARLOS; SUÁREZ PANDIELLO, JAVIER, *Manual de Hacienda Autonómica y local*, Ariel, Barcelona, 1996.
- MONASTERIO ESCUDERO, CARLOS; ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «La financiación de las Comunidades Autónomas. Balance y propuesta de reforma», *Papeles de Economía Española*, 1996, núm. 69, págs. 172-191.
- MONES FARRÉ, MARÍA ANTONIA, *La adaptación del Concierto Económico con el País Vasco y Navarra al IVA*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.
- MONREAL CIA, GREGORIO, *Entidad y problemas de la cuestión de los Derechos Históricos Vascos*, UPV, San Sebastián, 1974.
- MONREAL ZIA, GREGORIO, «El origen y la construcción del derecho histórico del Convenio y de los Concierdos Económicos (1841-1991)», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 353-365.
- MONTALBÁN, JOSU, «La desmitificación del Concierto», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 235-243.
- MONTALBÁN, JOSU, «La desmitificación del concierto», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. junio, págs. 17-22.
- MORENO PORTELA, FRANCISCO JAVIER, «La capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco y la modificación del Concierto Económico», en AA.VV., *Foralismo, derechos históricos y democracia*, Fundación BBV, Bilbao, 1998, págs. 309-320.
- MORENO PORTELA, FRANCISCO JAVIER, «La capacidad normativa tributaria de los Territorios Históricos del País Vasco», *Ekonomiaz*, 1997, núm. 38, págs. 166-182.
- MORENO PORTELA, FRANCISCO JAVIER, «La utilización de la capacidad normativa por parte de los Territorios Históricos», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 101-104.

- MÚGICA ALCORTA, RAMÓN, «El Concierto Económico: agotamiento y renovación», en AA.VV., *Reflexiones sobre el Concierto Económico vasco*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 2001, págs. 119-129.
- MUGURUZA ARRESE, JAVIER, «¿Qué modelo de armonización fiscal para qué modelo de integración comunitaria?», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1997, núm. marzo, págs. 15-18.
- MUGURUZA ARRESE, JAVIER, «A propósito de la renovación del Concierto», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 75-83.
- MUGURUZA ARRESE, JAVIER, «A propósito de la renovación del Concierto», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. marzo, págs. 9-13.
- MUGURUZA ARRESE, JAVIER, «De fiscale autonomie van Baskenland in het raam van de Europese Unie», en Christine Vanderveeren; Jef Vuchelen (eds.), *En Vlaamse fiscaliteit binnen een economische en monetaire unie (Referaten voor het Vlaams symposium van 4-5 december 1998)*, Intersentia Rechtswetenschappen Antwerpen-Groningen, 1998, págs. 93-113.
- MUGURUZA ARRESE, JAVIER, «Esperando a la Junta Arbitral del Concierto Económico», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2004, núm. 11, págs. 19-21.
- MUGURUZA ARRESE, JAVIER, «La evolución de la Administración Tributaria Foral», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 105-108.
- MUGURUZA ARRESE, JAVIER, «La idea del nuevo Concierto, problemas resueltos y por resolver (I)», *Notitia Vasconiae*, 2003, núm. 2, págs. 755-769.
- MUGURUZA ARRESE, JAVIER, «Los incentivos fiscales forales ante la Jurisdicción Comunitaria: qué ha pasado y qué podría llegar a pasar», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1999, núm. julio, págs. 7-12.
- MUGURUZA ARRESE, JAVIER, *El Concierto Económico visto desde Bruselas*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Colección Egintzak, núm. 1, Vitoria-Gasteiz, 1997.
- MUGURUZA ARRESE, JAVIER; ALONSO ARCE, IÑAKI, «El Concierto Económico y la creación de un sistema fiscal propio de los Territorios Históricos vascos», *Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, 2003, núm. 1, págs. 31-41.
- MUGURUZA ARRESE, JAVIER; ONAINDIA OLALDE, GUILLERMO, «Tributación municipal en Bizkaia: crónica de 7 de años de vigencia del concierto económico», en AA.VV., *Primeras Jornadas de Historia Local*, Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 1988, págs. 811-837.

- MURUZABAL LERGA, JAVIER, «El acuerdo sobre adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta», *Revista Jurídica de Navarra*, 1986, núm. 2, págs. 81-101.
- MURUZABAL LERGA, JAVIER; UGALDE ZARATIEGUI, PEDRO, «La adaptación del Convenio Económico de 1969 al nuevo régimen de la imposición indirecta», *Sociedad de Estudios Vascos. Cuadernos de Sección. Derecho*, 1986, núm. 3, págs. 427-437.
- MURUZABAL LERGA, JAVIER; UGALDE ZARATIEGUI, PEDRO, «La armonización tributaria en el Convenio de 1990», *Boletín de Economía de Navarra*, 1991, núm. 1, págs. 17-89.
- NAVARRO HERAS, BELÉN, «La vertiente tributaria de la reciente reforma del convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra», *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2004, núm. 250, págs. 63-80.
- NAVARRO, MIKEL, *Kontzertu ekonomikoa eta komenioa: iragana eta oraina*, Tesina. Universidad de Deusto, Donostia, 1980.
- NAVARRO, MIKEL, «Euskal Hazienda Estatutuan», *Zehatz*, 1980, núm. 3, págs. 5-16.
- NAVARRO, MIKEL, «Kontzertu ekonomikoa eta konbenioa: atzo eta gaur», en AA.VV., *Euskal Herriko Lanen Bilduma*, IVAP, Oñati, 1984, págs. 59-130.
- NEGOCIACIONES realizadas para estudiar las bases del nuevo concierto económico con Álava, s.n., s.l., 1976.
- NÚÑEZ BOLUDA, FRANCISCO, «La actualización del Convenio Económico con Navarra. Algunas consideraciones», *Revista de Hacienda y Autonomía Local*, 1983, núm. 38, págs. 421-436.
- NÚÑEZ GRAÑÓN, MERCEDES, «Discriminaciones tributarias por razón de la residencia: el problema en los territorios forales (comentarios a la STS de 7 de febrero de 1998)», *Palau, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, 1998, núm. 31, págs. 179-197.
- OLABARRI GORTAZAR, IGNACIO; ARANA PÉREZ, IGNACIO, «Las atribuciones de las Diputaciones vascongadas y su fundamento jurídico durante la Restauración», en AA.VV., *Los Derechos Históricos Vascos. Actas del Congreso sobre los Derechos Históricos vascos celebrado en el seno del II Congreso Mundial Vasco, en Vitoria-Gasteiz, los días 13, 14, 15 y 16 de octubre de 1987*, IVAP, Oñati, 1988, págs. 111-133.
- OLAZABAL ESTECHA, CARLOS MARÍA, «El futuro del Concierto Económico y del Convenio con Navarra», en AA.VV., *Reflexiones sobre el Concierto Económico vasco*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 2001, págs. 131-144.

- OLLORA OCHOA DE ASPURU, JUAN MARÍA, «El nuevo Concierto Económico: reflexiones para su cambio», en AA.VV., *Reflexiones sobre el Concierto Económico vasco*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 2001, págs. 155-162.
- OLLURTA, JAVIER DE, «El Concierto Económico y los municipios guipuzcoanos. Lo que se hubiera dicho en la Asamblea de los municipios guipuzcoanos», *Euskalerrriaren alde*, 1921, núm. 215, págs. 401-411.
- OLMOS BARRIO, FERNANDO, *El Concierto Económico y sus circunstancias: texto de la Conferencia pronunciada en la Cámara de Comercio de Bilbao el día 14 de octubre de 1996 por Fernando Olmos Barrio...*, Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País, Bilbao, 1996.
- OLMOS BARRIO, FERNANDO, «El Concierto Económico en el escenario europeo», en AA.VV., *Jornadas sobre la economía vasca hoy: Euskadi ante el futuro*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 1996, págs. 62-78.
- OLMOS BARRIO, FERNANDO, «Valoración del cupo desde el sistema interno de distribución de recursos y en comparación con el sistema LOFCA de régimen común», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 143-155.
- ONDARRA ERDOCIA, JESÚS, *Convenio Económico. IVA. Concierto Económico*, IVAP, Bilbao, 2000.
- ORGANIZACIÓN SINDICAL, DELEGACIÓN PROVINCIAL (ÁLAVA), *Informe emitido por la Organización Sindical de Álava sobre el Proyecto de Ley de reforma tributaria y el concierto económico de Álava*, s.n., s.l., 1963.
- ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI, *Informe anual integrado de la Hacienda Vasca*, Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, Vitoria-Gasteiz, años 1989-2002.
- ORÓN MORATAL, GERMÁN, «Las diferencias tributarias de carácter interno ante la Unión Europea», *Impuestos*, 1995, núm. 2, págs. 1269-1273.
- ORTIZ DE ORRUÑO LEGARDA, JOSÉ MARÍA, «Del abrazo de Vergara al Concierto Económico», en AA.VV., *Historia de Álava*, Diputación Foral de Álava, Vitoria-Gasteiz, 2003, págs. 355-409.
- ORTIZ DE ORRUÑO LEGARDA, JOSÉ MARÍA, «Hoja de Hermandad versus Contribución catastral. El arcaísmo del sistema tributario foral alavés en el siglo XIX», en AA.VV., *Economía y conflictividad social (siglos XIX y XX). Congreso de Historia de Euskal Herria del II Congreso Mundial Vasco*, Txertoa, San Sebastian, 1988, págs. 169-182.

- ORTIZ DE URBINA, ROBERTO, «Principales diferencias del Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco respecto a la normativa del Territorio común», *Zergak*, 1996, núm. 9, págs. 37-54.
- ORTIZ DE VIÑASPRES Y GUINEA, JESÚS, «Mención histórico-crítica de la tributación en Vizcaya», *Estudios de Deusto*, 1913, núm. 35, págs. 152-157.
- ORTIZ DE VIÑASPRES Y GUINEA, JESÚS, «Mención histórico-crítica de la tributación en Vizcaya», *Estudios de Deusto*, 1913, núm. 35, págs. 227-233.
- ORTIZ SÁNCHEZ, ANA; GUTIÉRREZ MARTÍNEZ, RAQUEL, «Las relaciones financieras Estado-Comunidad Autónoma del País Vasco: el Concierto Económico y la Ley quinquenal de cupo para 2002-2006», *Zergak*, 2003, núm. 23, págs. 133-150.
- ORUETA, JOSÉ DE, *El Concierto Económico: nuestra situación ante la futura renovación de cupos el año 1926 y modo de prepararnos para ella*, Martín, Mena y Cía, San Sebastián, 1922.
- PEDRÓS I ABELLÓ, A., «Una aproximació Comparativa al Sistema de Concerts Econòmics en Relació al Sistema de Finançament de Régim Comú», en Núria Bosch, Antoni Castells y otros, *Les Finances de les Comunitats Autònomes. L'experiència de Catalunya*, Generalitat de Catalunya. Institut d'Estudis Autonòmics, Barcelona, 1989.
- PELEGRÍN GIRÓN, JUAN; REVUELTA DEL PERAL, JAVIER, «Tres sentencias: A) Ley vasca y legislación esencial del Estado; B) Régimen especial de Canarias; y C) Revisión catastro de urbana», *Crónica Tributaria*, 1985, núm. 54, págs. 189-193.
- PÉREZ ARRAIZ, JAVIER, *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*, IVAP, Oñati, 1994.
- PÉREZ DELGADO, ANTONIO, «El Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales en el nuevo Concierto Económico», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 211-235.
- PÉREZ DELGADO, ANTONIO, «El impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales en el nuevo Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. septiembre, págs. 28-48.
- PÉREZ HERRERO, LUIS, *El Concierto Económico con el País Vasco*, Universidad Autónoma de Barcelona, Bellaterra [Barcelona], 1987.
- PÉREZ HERRERO, LUIS, «El IVA y los conciertos económicos con el País Vasco y el convenio con Navarra», *Crónica Tributaria*, 1986, núm. 56, págs. 115-126.
- PÉREZ HERRERO, LUIS, «Impuesto sobre sociedades y territorios forales», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 1990, núm. 59, págs. 185-210.

- PÉREZ SAN MILLÁN, FEDERICO; RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, CELESTINO, «El principio de neutralidad financiera en la concertación de los impuestos especiales de fabricación con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Hacienda Pública Española*, 1998, núm. 147, págs. 141-169.
- PÉREZ-CAMPANERO FERNÁNDEZ, JOSÉ LUIS, «La actualización de balances aprobada por las Diputaciones Forales del País Vasco», *Cuadernos de Actualidad. Hacienda Pública Española*, 1991, núm. 3, págs. 82-87.
- PÉREZ-SIERRA ARECHABALA, IGNACIO, *El Impuesto sobre Sociedades en el Concierto Económico*, Tesis doctoral. Universidad del País Vasco, Bilbao, 2000.
- PÉREZ-SIERRA ARECHABALA, IGNACIO, *El vigente Concierto Económico con el País Vasco: posibles reformas*, Instituto de Estudios Fiscales. Papeles de trabajo nº 19/96, Madrid, 1996.
- PÉREZ-SIERRA ARECHABALA, IGNACIO, «El Concierto Económico: algunas sugerencias para su próxima regulación», en AA.VV., *Reflexiones sobre el Concierto Económico vasco*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 2001, págs. 163-181.
- PÉREZ-SIERRA ARECHABALA, IGNACIO, «Tribunal Supremo versus Concierto Económico del País Vasco (I)», *Carta Tributaria*, 1998, núm. 295, págs. 1-11.
- PÉREZ-SIERRA ARECHABALA, IGNACIO, «Tribunal Supremo versus Concierto Económico del País Vasco (y II)», *Carta Tributaria*, 1998, núm. 296, págs. 1-12.
- PÉREZ-SIERRA ARECHABALA, IÑAKI, «Evolución del Concierto vasco de 1981», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. enero, págs. 24-36.
- PESET REIG, MARIANO, «Hacienda foral y Hacienda autonómica», *Palau, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, 1987, núm. 3, págs. 149-168.
- PIERNAS HURTADO, JOSÉ MARÍA, *Tratado de Hacienda pública y examen de la española*, Victoriano Suárez, Madrid, 1901.
- PLAZA JABAT, SOLEDAD, «El Concierto Económico con el País Vasco: cuestiones jurídicas que se plantean en torno al mismo. Doctrina del Tribunal Constitucional al respecto», *Palau, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, 1996, núm. 27, págs. 83-105.
- POSTIGO, CARMEN, *Los Conciertos Económicos*, Haranburu, San Sebastian, 1979.
- PULIDO QUECEDO, MANUEL, «A vueltas con la prórroga del Concierto Vasco», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 2002, núm. 18, págs. 9-12.
- RABANERA RIVACOBIA, RAMÓN, «El futuro del Concierto Económico», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 339-346.

- RAMÍREZ GÓMEZ, SALVADOR, «La actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-1989)», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 1990, núm. 66, págs. 245-282.
- RAZQUIN LIZARRAGA, MARTÍN MARÍA, «A propósito de los Tribunales Económico-Administrativos Forales (comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 1990)», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1990, núm. 28, págs. 231-245.
- RAZQUIN LIZARRAGA, MARTÍN MARÍA, «La inconstitucionalidad de las modificaciones unilaterales del Concierto Económico (comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1995)», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1996, núm. 46, págs. 323-340.
- RETA, ELENA, «Las relaciones de los Territorios Históricos en el ámbito tributario», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 179-189.
- RICO, PEDRO, «El Concierto Económico. Impresiones de un simple ciudadano», *Vida Vasca*, 1927, núm. 4, págs. 67-69.
- RODRIGO RUIZ, MARCO ANTONIO, «Notas sobre el concierto económico de 2002 y sobre la prórroga del anterior concierto», *Nueva Fiscalidad*, 2003, núm. 8, págs. 72-119.
- RODRIGO RUIZ, MARCO ANTONIO, «Peculiaridades de los impuestos locales en la Comunidad Autónoma del País Vasco», en Lasarte, Javier (coord.), *Manual General de Derecho financiero, tomo IV, vol. II, Haciendas locales*, Comares, Granada, 2ª ed., 1998, págs. 227-232.
- RODRIGO RUIZ, MARCO ANTONIO, «Peculiaridades fiscales de la Comunidad Autónoma del País Vasco», en Lasarte, Javier (coord.), *Manual General de Derecho financiero, tomo IV, vol. I, Hacienda autonómica general y foral*, Comares, Granada, 2ª ed., 1998, págs. 181-205.
- RODRÍGUEZ CATIVIELA, ENRIQUE JOSÉ, *El Concierto Económico con el País Vasco de 1981*, Tesis doctoral. Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1990.
- RODRÍGUEZ CATIVIELA, ENRIQUE JOSÉ, «La reforma fiscal en Álava y Navarra», *Crónica Tributaria*, 1980, núm. 34, págs. 95-113.
- RODRÍGUEZ CATIVIELA, ENRIQUE JOSÉ, «Los Conciertos Vascos: balance de una década», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 1990, núm. 60, págs. 385-418.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO; RUBIO GUERRERO, JUAN JOSÉ, «Comentario a la decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993 relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco», *Actualidad Tributaria*, 1993, núm. 2, págs. 475-484.

- RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ ANTONIO; RUBIO GUERRERO, JUAN JOSÉ, «Los incentivos fiscales a la inversión y a la economía productiva en el País Vasco», *Hacienda Pública Española. Cuadernos de actualidad*, 1993, núm. 9, págs. 327-331.
- RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «Fumata blanca: el Concierto del siglo XXI», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 29-40.
- RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «Fumata Blanca: el Concierto del siglo XXI», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. abril, págs. 13-19.
- RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «La idea del nuevo Concierto, problemas resueltos y por resolver (II)», *Notitia Vasconiae*, 2003, núm. 2, págs. 771-782.
- RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «Las Normas Forales de incentivos del año 1993 y la cuestión prejudicial interpuesta ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Zergak*, 1999, núm. 14, págs. 93-100.
- RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «Los órganos del Concierto Económico», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 255-270.
- RUBÍ CASSINELLO, JOSÉ GABRIEL, «Los órganos del Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, núm. enero, págs. 40-53.
- RUBIO DE URQUÍA, GUADALUPE; UNDA URZAIZ, JUAN IGNACIO (COORD.), *El Concierto económico vasco: actas. V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997.
- RUBIO DE URQUÍA, JOSÉ IGNACIO, «Breve apunte sobre los tributos locales en los regímenes forales», *Tributos Locales*, 2001, núm. 6, págs. 107-114.
- RUBIO DE URQUÍA, JOSÉ IGNACIO, «Capacidad normativa del Concierto Económico: conceptos y figuras tributarias», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 65-81.
- RUBIO DE URQUÍA, JOSÉ IGNACIO, «Los Regímenes Tributarios Forales de los territorios Históricos del País Vasco y Navarra (I)», *Carta Tributaria*, 1986, núm. 27, págs. 1-10.
- RUBIO DE URQUÍA, JOSÉ IGNACIO, «Los Regímenes Tributarios Forales de los territorios Históricos del País Vasco y Navarra (II)», *Carta Tributaria*, 1986, núm. 28, págs. 1-8.

- RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA, «La asimétrica distribución de competencias tributarias en el Estado autonómico: el sistema “común” y los regímenes forales», *Zergak*, 2003, núm. 24, págs. 129-150.
- RUIZ-HUERTA CARBONELL, JESÚS; LÓPEZ LABORDA, JULIO, «Descentralización del sector público y competencia fiscal: una reflexión desde la experiencia española», *Hacienda Pública Española*, 1994, núm. 2, págs. 241-250.
- SAGARMINAGA, FIDEL, *El Gobierno y el régimen Foral del Señorío de Vizcaya*, Imprenta de la Excma. Diputación de Vizcaya, Bilbao, 1928.
- SAGGIO, «Conclusiones del Abogado General Sr. Saggio», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1999, núm. julio, págs. 187-194.
- SAINZ DE BARANDA, EMILIO; LUQUÍN, ROMÁN, *El Concierto Económico con el País Vasco. Reflexiones sobre la Ley 12/1981 de 13 de mayo*, Asociación para el Progreso de Dirección, Bilbao, 1982.
- SALAMERO I SALAS, ANTONI, «El Concierto Económico dentro del sistema de financiación del Estado», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 171-177.
- SALCEDO IZU, JOAQUÍN, «El Convenio de Navarra. Análisis de un sistema», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 1991, núm. 61, págs. 55-73.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, PABLO, «Principio de legalidad penal y normas de los Territorios Históricos », *Crónica Tributaria*, 1995, núm. 74, págs. 77-94.
- SARACHU OLARTECOECHEA, ELENA, *Los Conciertos Económicos. Gestiones previas a la firma de los de 1887 y 1894*, Universidad de Deusto, Bilbao, 1975.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Autónomas de Régimen Foral», en Ministerio de Economía y Hacienda, *Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas. Ejercicio 1995*, Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, Madrid, 1996, págs. 65-72.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Autónomas de Régimen Foral», en Ministerio de Economía y Hacienda, *Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas. Ejercicio 1996*, Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, Madrid, 1997, págs. 69-76.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Autónomas de Régimen Foral», en Ministerio de Economía y Hacienda, *Informe sobre la financiación de las Comunidades y Ciudades Autónomas en 1997*, Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, Madrid, 1998, págs. 83-90.

- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Autónomas de Régimen Foral», en Ministerio de Economía y Hacienda, *Informe sobre la financiación de las Comunidades y Ciudades Autónomas en 1998*, Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, Madrid, 1999, págs. 85-92.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Autónomas de Régimen Foral», en Secretaría de Estado de Hacienda, *Memoria de la Administración Tributaria. 1990*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991, págs. 411-414.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Autónomas de Régimen Foral», en Secretaría de Estado de Hacienda, *Memoria de la Administración Tributaria. 1991*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1992, págs. 333-334.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Autónomas de Régimen Foral», en Secretaría de Estado de Hacienda, *Memoria de la Administración Tributaria. 1988*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1989, págs. 376-377.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Autónomas de Régimen Foral», en Secretaría de Estado de Hacienda, *Memoria de la Administración Tributaria. 1989*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1990, págs. 405-406.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Autónomas de Régimen Foral», en Secretaría de Estado de Hacienda, *Memoria de la Administración Tributaria. 1994*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1995, págs. 437-441.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Autónomas de Régimen Foral», en Secretaría de Estado de Hacienda, *Memoria de la Administración Tributaria. 1995*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1996, págs. 464-467.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Autónomas de Régimen Foral», en Secretaría de Estado de Hacienda, *Memoria de la Administración Tributaria. 1998*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1999, págs. 542-549.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Forales», en Ministerio de Economía y Hacienda, *Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en 1990*, Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, Madrid, 1991, págs. 99-107.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Forales», en Ministerio de Economía y Hacienda, *Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en 1991*, Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, Madrid, 1992, págs. 105-113.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Forales», en Ministerio de Economía y Hacienda, *Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en 1992*, Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, Madrid, 1993, págs. 97-104.

- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Forales», en Ministerio de Economía y Hacienda, *Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en 1993*, Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, Madrid, 1994, págs. 95-102.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, «Comunidades Forales», en Ministerio de Economía y Hacienda, *Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en 1994*, Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, Madrid, 1995, págs. 99-106.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DEL ESTADO, «Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen foral en 2000», en Ministerio de Administraciones Públicas, *Informe Económico-Financiero de las Administraciones Territoriales en 2000*, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 2001, págs. 137-144.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DEL ESTADO, «Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen foral en 1999», en Ministerio de Administraciones Públicas, *Informe Económico-Financiero de las Administraciones Territoriales en 1999*, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 2000, págs. 127-134.
- SECRETARÍA DE ESTADO PARA LAS ADMINISTRACIONES TERRITORIALES, «Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen foral en 1997», en Ministerio de Administraciones Públicas, *Informe Económico-Financiero de las Administraciones Territoriales en 1997*, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1998, págs. 122-130.
- SERDAN Y AGUIRREGAVIRIA, EULOGIO, *La cuestión vascongada desde la Ley de 21 de julio de 1876 hasta la Real Orden de 8 de agosto de 1891*, Imprenta de Galo Barrutia, Vitoria, 1891.
- SERENA PUIG, JOSÉ MARÍA, «Comentarios a la Ley 49/1985 de adaptación del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el acuerdo de adaptación del vigente Convenio Económico al nuevo régimen de la imposición indirecta», *Impuestos*, 1987, núm. 1, págs. 57-82.
- SERENA PUIG, JOSÉ MARÍA, «El régimen de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad de Navarra desde la perspectiva europea, española, navarra y de las Comunidades Autónomas limítrofes: contenido de la capacidad normativa de la Comunidad Foral en materia tributaria», *Impuestos*, 2002, núm. 1, págs. 465-478.
- SERENA PUIG, JOSÉ MARÍA, «El régimen de convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Contenido de la capacidad normativa de la Comunidad Foral en materia tributaria», *Revista Jurídica de Navarra*, 1999, núm. 28, págs. 199-214.

- SERENA PUIG, JOSÉ MARÍA, «El régimen tributario de Navarra», *Revista de Hacienda y Autonomía Local*, 1986, núm. 47, págs. 233-249.
- SERENA PUIG, JOSÉ MARÍA, «La armonización del poder tributario foral en la jurisprudencia», *Crónica Tributaria*, 1992, núm. 62, págs. 119-130.
- SERENA PUIG, JOSÉ MARÍA, «La armonización del poder tributario foral en la jurisprudencia», en AA.VV., *XXXVIII y XXXIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, págs. 455-472.
- SERENA PUIG, JOSÉ MARÍA, «La extinción de la obligación tributaria en el ámbito del Convenio Económico con Navarra y Concierto con el País Vasco: supuestos de compensación entre Administraciones», *Impuestos*, 1994, núm. 1, págs. 171-182.
- SERENA PUIG, JOSÉ MARÍA, «La extinción de la obligación tributaria en el ámbito del Convenio Económico con Navarra y Concierto con el País Vasco: supuestos de compensación entre Administraciones», *Revista Jurídica de Navarra*, 1994, núm. 18, págs. 159-169.
- SERENA PUIG, JOSÉ MARÍA, «Reflexión sobre la capacidad normativa de las instituciones forales», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 113-117.
- SERENA PUIG, JOSÉ MARÍA, «Residencia habitual y domicilio fiscal: comentarios al artículo 36 de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Impuestos*, 1998, núm. 1, págs. 519-532.
- SEVILLA SEGURA, JOSÉ VÍCTOR, «Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas. De la etapa transitoria al modelo definitivo», *Hacienda Pública Española. Cuadernos de actualidad*, 1995, núm. 3, págs. 85-94.
- SEVILLA SEGURA, JOSÉ VÍCTOR, *Las claves de la financiación autonómica*, Crítica, Barcelona, 2001.
- SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, «Concierto económico», en AA.VV., *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1995, págs. 1348-1350.
- SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, «Convenio económico», en AA.VV., *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1995, págs. 1697-1701.
- SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, «El Convenio Económico», *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas, 1998, núm. 98, págs. 213-246.
- SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, «El régimen tributario de Navarra», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 1991, núm. 61, págs. 35-54.

- SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, «Fuentes de ingresos en los regímenes forales», en Lasarte, Javier (coord.), *Manual General de Derecho financiero, tomo IV, vol. I, Hacienda autonómica general y foral*, Comares, Granada, 2ª ed, 1998, págs. 113-146.
- SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, «Los tributos de los regímenes forales», en Lasarte, Javier (coord.), *Manual General de Derecho financiero, tomo IV, Sistema tributario autonómico y local*, Comares, Granada, 1996, págs. 107-139.
- SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, «Regímenes especiales del País Vasco y Navarra», en AA.VV., *XXXVIII y XXXIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, págs. 445-453.
- SIMÓN ACOSTA, EUGENIO; DÍAZ MARTÍNEZ, J.P., «Los beneficios fiscales a la actividad empresarial en los regímenes forales», *Palau, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, 1992, núm. 17, págs. 37-51.
- SOLANA VILLAMOR, FRANCISCO, «La regionalización de los ingresos por impuestos especiales (I)», *Carta Tributaria*, 1999, núm. 313, págs. 1-16.
- SOLANA VILLAMOR, FRANCISCO, «La regionalización de los ingresos por impuestos especiales (y II)», *Carta Tributaria*, 1999, núm. 314, págs. 1-15.
- SPAGNOLO DE LA TORRE, FERNANDO, «El Cupo y la distribución de recursos procedentes del Concierto Económico. Lecciones desde la experiencia», en AA.VV., *Lecciones sobre Hacienda y Finanzas Públicas. Curso 1993-1994*, Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, Vitoria-Gasteiz, 1995, págs. 219-232.
- SUÁREZ PANDIELLO, JAVIER, «El Concierto vasco en el contexto del federalismo fiscal español. Una visión panorámica», *Notitia Vasconiae*, 2003, núm. 2, págs. 711-725.
- SUDUPE OLAIZOLA, ROMÁN, «El Concierto Económico vasco: principios generales del sistema de Concierto económico», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 43-51.
- TANCO MARTÍN CRIADO, JOSÉ, «El cupo vasco y el concepto de carga asumida», en AA.VV., *XXXII Semana Española de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 285-302.
- TAXONERA, LUCIANO DE, «Los problemas de Vizcaya. Declaraciones de su Presidente Esteban Bilbao», *Vida Vasca*, 1928.
- TENA PIAZUELO, VITELIO, «Derechos históricos y autonomía financiera: los territorios forales como especialidades en el sistema de financiación autonómica», *Revista Española de Derecho Constitucional. Civitas*, 1994, núm. 42, págs. 81-116.

- THEOTONIO CÁCERES, VICENTE; TITOS MORENO, ANTONIO, *Análisis crítico de los conciertos económicos de Álava y Navarra. Análisis comparativo del desarrollo socioeconómico de las provincias de Álava, Navarra y Córdoba*, Imprenta provincial, Córdoba, 1976.
- THEOTONIO CÁCERES, VICENTE, «Problemática de los Conciertos Económicos tras la aprobación del Estatuto de Guernica», en AA.VV., *Primeras Jornadas de Estudios Socio-económicos de las Comunidades Autónomas. Tomo I: Hacienda de las Comunidades*, Junta de Andalucía, Universidad de Sevilla, Universidad de Granada, Granada, 1981, págs. 323-335.
- THEOTONIO CÁCERES, VICENTE; CAPO IVARS, RAFAEL; REÚS ÁVILA, JUAN, «Los Conciertos de Alava y Navarra: una visión crítica», *Hacienda Pública Española*, 1978, núm. 54, págs. 111-140.
- TORRES COBO, FRANCISCO, «El cupo del País Vasco en el quinquenio 1992/1996», *Cuadernos de Actualidad. Hacienda Pública Española*, 1992, núm. 7, págs. 186-193.
- TORRES COBO, FRANCISCO, «El nuevo Convenio Económico con Navarra», *Cuadernos de Actualidad. Hacienda Pública Española*, 1991, núm. 1, págs. 22-28.
- TOVAR BOBILLO, MANUEL, «Régimen fiscal de Navarra», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, 1987, núm. 51, págs. 415-424.
- TREBOLLE FERNÁNDEZ, JAIME, «Sobre el concepto de cupo como sistema de financiación: principios históricos y significación actual», en Rubio de Urquía, Guadalupe; Unda Urzaiz, Juan Ignacio (coord.), *El Concierto Económico vasco: actas V Semana Delegación en Corte de la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 19-22 de noviembre*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Madrid, 1997, págs. 127-141.
- UCELAY SANZ, I., «Actualizaciones de balances y autonomía tributaria de las Diputaciones Forales (Sentencia del TSJ del País Vasco de 21-10-93)», *Crónica Tributaria*, 1994, núm. 72, págs. 143-149.
- UGALDE, PEDRO, «La litigiosidad en relación con la fiscalidad navarra a partir del Convenio Económico de 1990», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 211-217.
- URIARTE SANTAMARÍA, PEDRO LUIS, «El Concierto Económico de 1980. Gestión, balance y perspectivas», en AA.VV., *Lecciones sobre Hacienda y Finanzas Públicas. Curso 1993-1994*, Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, Vitoria-Gasteiz, 1995, págs. 198-218.
- URIARTE SANTAMARÍA, PEDRO LUIS, «Financiación de la autonomía. Eficiencia y objetivos del sector público vasco», en Joseba Intxausti (dir.), *Euskal Herria*.

- Historia eta Gizartea. Historia y Sociedad*, Caja Laboral Popular, San Sebastián, vol. I, 1985, págs. 494-502.
- URIZARBARRENA BERNARDO, FRANCISCO JAVIER, «El Concierto Económico: problemas planteados y soluciones de futuro», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. febrero, págs. 13-14.
- URIZARBARRENA BERNARDO, JAVIER, «El Concierto Económico: problemas planteados y soluciones de futuro», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 29-32.
- URKJO GOITIA, MIKEL, «Recensión: Alonso Olea, Eduardo J., El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y formación de un derecho histórico», *Revista Internacional de Estudios Vascos*, 1996, núm. 41, págs. 169-170.
- URIOL EGIDO, CARMEN, «Una aproximación al concepto de ayuda de Estado desde los criterios de la Comisión y las Sentencias del TJCE: especial referencia a su incidencia en las potestades tributarias del País Vasco», *Impuestos*, 2003, núm. 2, págs. 827-865.
- URREA CORRES, MARIOLA, «El ejercicio de la competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho Comunitario Europeo. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002 (asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00) Ramondín», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 2002, núm. 12, págs. 525-545.
- URRETAVIZCAYA QUINTANA, JUAN MANUEL, «Puntos clave en la evolución histórica de los Concierdos Económicos en el País Vasco y comentarios sobre el Concierto Económico alavés de 1952-1976 y el actual (1988-1998)», *Zergak*, 1999, núm. 14, págs. 101-122.
- URRUTIA ELORZA, JOSÉ RAMÓN, «El Concierto Económico y su efecto sobre los presupuestos generales de las instituciones vascas y el sistema fiscal vasco», en AA.VV., *Reflexiones sobre el Concierto Económico vasco*, Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, Bilbao, 2001, págs. 89-105.
- URRUTIA ELORZA, JOSÉ RAMÓN, «El Concierto Económico y su efecto sobre los presupuestos generales de las instituciones vascas y el sistema fiscal vasco», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 219-231.
- URRUTIA ELORZA, JOSÉ RAMÓN, «El Concierto Económico y su efecto sobre los Presupuestos Generales de las Instituciones Vascas y el sistema fiscal vasco», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. julio, págs. 18-26.
- UTRILLA DE LA HOZ, ALFONSO, «Estimación de las implicaciones sobre el sector público de una alternativa secesionista en el País Vasco», en Buesa Blanco, Mikel (dir.),

- Economía de la secesión. El proyecto nacionalista y el País Vasco*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, págs. 187-238.
- VALDIVIELSO FERNÁNDEZ DE GOBEO, IGNACIO, «Una aproximación a la política tributaria del País Vasco durante el actual Concierto Económico», *Ekonomiaz*, 1991, núm. 19, págs. 54-79.
- VÁZQUEZ DE PRADA, MERCEDES, *Negociación sobre los Fueros entre Vizcaya y el poder central 1839-1877*, Caja de Ahorros Vizcaína, Bilbao, 1984.
- VÁZQUEZ DE PRADA, MERCEDES, «Del régimen foral al concertado: La negociación del primer Concierto Económico (mayo 1877-febrero 1878)», *Revista Vasca de Administración Pública*, 1984, núm. 8, págs. 91-121.
- VÁZQUEZ DE PRADA, MERCEDES, «El residuo foral: la negociación del Primer Concierto Económico, 1877-1878», en AA.VV., *IX Congreso de Estudios Vascos*, Sociedad de Estudios Vascos, San Sebastian, 1983, págs. 529-530.
- VELASCO Y LÓPEZ CANO, EDUARDO, *La tributación en Álava*, Imprenta de Heraldo Alavés, s.l, s.a..
- VÍBORAS JIMÉNEZ, JOSÉ A., «Constitución, Estatutos y Derecho financiero: los casos vasco y catalán», en AA.VV., *Primeras Jornadas de Estudios Socio-económicos de las Comunidades Autónomas. Tomo I: Hacienda de las Comunidades*, Junta de Andalucía, Universidades de Sevilla y Granada, Granada, 1981, págs. 305-322.
- VICANDI CAMPOS, JAVIER, *Incentivos fiscales a la inversión y legislación comunitaria de ayudas*, s.n., Bilbao, 1994.
- VICARIO Y DE LA PEÑA, NICOLÁS, *Costumbres administrativas de la autonomía vascongada*, Imprenta del Colegio del Sagrado Corazón, Madrid, 1903.
- VICARIO Y DE LA PEÑA, NICOLÁS, *Fiat lux. Monografía sobre la tributación comparada de Vasconia y de otras provincias españolas*, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 2000.
- VICARIO Y DE LA PEÑA, NICOLÁS, *Información sobre el Concierto Económico*, Bilbao, 1905.
- VICARIO Y DE LA PEÑA, NICOLÁS, *Los Conciertos Económicos de las provincias vascongadas*, Imp. y Enc. de Andrés P. Cardenal, Bilbao, 1902.
- VICARIO Y DE LA PEÑA, NICOLÁS, *Los Conciertos Económicos de las provincias vascongadas*, Elexpuru Hnos., Bilbao, 1909.
- VICARIO Y DE LA PEÑA, NICOLÁS, *Los Conciertos Económicos de las provincias vascongadas*, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1997.
- VILLARÍN LAGOS, MARTA, «Análisis de las sentencias del Tribunal Supremo sobre normativa tributaria foral», *Zergak*, 2000, núm. 22, págs. 135-148.

- VILLARÍN LAGOS, MARTA, «La incidencia del derecho comunitario en la interpretación de las reglas de armonización que afectan a las competencias tributarias de los Territorios Históricos Vascos», *Revista de Información Fiscal*, 1998, núm. 27, págs. 83-107.
- VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998, por la que se anula la NF 8/1998, de 5 de julio, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1998, núm. marzo, págs. 11-17.
- VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «Dos disposiciones, dos recursos, dos sentencias y un lío monumental», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1999, núm. marzo, págs. 9-15.
- VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «El Sistema Tributario vizcaino tras 10 años de aplicación del Concierto Económico», *Revista de Economía Pública*, 1990, núm. 9, págs. 177-198.
- VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «La experiencia de la autonomía tributaria en el País Vasco», en Monasterio Escudero, Carlos; Suárez Pandiello, Javier (dir.), *Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España*, Fundación BBV, Bilbao, 1993, págs. 141-151.
- VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «La litigiosidad del Concierto Económico: la relación de los Territorios Forales con la Administración estatal», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 191-196.
- VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «Las decisiones de la Comisión Europea, su incidencia en el Concierto Económico y las soluciones adoptadas», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1995, núm. mar., págs. 37-40.
- VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «Un nuevo siglo, un nuevo milenio y un nuevo Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. mayo, págs. 9-13.
- VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «Un nuevo siglo, un nuevo milenio, un nuevo Concierto Económico», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 85-91.
- VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «Una opinión sobre el fallo del TSJ del PV en relación al recurso interpuesto por el Abogado del Estado contra determinados preceptos de la Norma Foral 9/ 1994, de 22 de diciembre», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1998, núm. junio, págs. 3-6.
- VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «Una primera aproximación a la concertación del Impuesto sobre Sociedades contenida en el nuevo Concierto Económico», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 153-179.

- VIVANCO MUGARZA, JOSÉ LUIS, «Una primera aproximación a la concertación del Impuesto sobre Sociedades contenida en el nuevo Concierto Económico», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2002, núm. diciembre, págs. 11-35.
- YABAR STERLING, ANA, *La actividad financiera de los municipios de Navarra*, Diputación Foral de Navarra, Pamplona, 1979.
- YABAR STERLING, ANA, «La estructura financiera de las Comunidades Autónomas según la LOFCA: características y problemas para su aplicación», en Ramírez, M. (coord.), *El desarrollo de la Constitución Española de 1978*, Pórtico, Zaragoza, 1982, págs. 567-577.
- YUDEGO ORTIZ DE ZÁRATE, JOSÉ MANUEL, «Diferencias existentes entre la normativa del territorio común y la normativa foral de Álava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio. Navarra», *Revista Técnica Tributaria*, 1993, núm. 20, págs. 149-151.
- YUSTE JORDÁN, ARANCHA, «El sistema tributario de Navarra desde el Antiguo Régimen hasta el Convenio de 1927», *Revista Jurídica de Navarra*, 1997, núm. 23, págs. 73-132.
- YUSTE JORDÁN, ARANCHA, «La imposición directa de Navarra en los Convenios Económicos de 1927, 1941 y 1969», *Revista Jurídica de Navarra*, 1999, núm. 27, págs. 141-201.
- YUSTE JORDÁN, ARANCHA, «La modificación del Convenio Económico entre Navarra y el Estado», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1998, núm. 2, págs. 1199-1217.
- ZABALA ALLENDE, FEDERICO, *El Concierto Económico: ¿qué ha sido?, ¿qué es?, ¿qué debe ser?*, Editorial Vizcaina, Bilbao, 1927.
- ZABALA ALLENDE, FEDERICO, *El Concierto Económico: ¿qué ha sido?, ¿qué es?, ¿qué debe ser?*, Diputación Foral de Bizkaia, Bilbao, 1998.
- ZAVALA ALCIBAR, FEDERICO, *De los fueros a los estatutos. Los Conciertos Económicos*, Sociedad Guipuzcoana de Ediciones y Publicaciones, San Sebastián, 1976.
- ZUAZNAVAR ARRASCAETA, MARIANO, *El Concierto Económico y los municipios vascongados*, Martín, Mena y Cía., San Sebastian, 1923.
- ZUBÍA, JOSÉ GUILLERMO, «Utilización de la capacidad normativa foral: características y valoración», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 61-67.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, *El sistema del Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, Bilbao, 2000.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «El Concierto Económico en el conjunto del sistema fiscal español y europeo», en Herrero Rodríguez de Miñón, Miguel; Lluch, Ernest (eds.),

- Derechos históricos y constitucionalismo útil*, Fundación BBVA, Madrid, 1999, págs. 155-193.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «El nuevo Concierto Económico: características básicas», *Notitia Vasconiae*, 2003, núm. 2, págs. 727-753.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «El sector público del País Vasco en la actualidad», *Ekonomiaz*, 2003, núm. 54, págs. 68-103.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «La capacidad normativa de las comunidades forales. Su extensión al resto de las Comunidades Autónomas», *Papeles de Economía Española*, 2000, núm. 83, págs. 127-146.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «La capacidad normativa de los Territorios Forales y los conflictos con el Estado y la Unión Europea», *Zergak*, 2000, núm. 16, págs. 71-84.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «La concertación de impuestos tras la revisión del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Ekonomiaz*, 1997, núm. 38, págs. 183-189.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «La presión fiscal efectiva (Análisis jurídico-económico)», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio*, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 169-177.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «La reforma del Concierto Económico: lecciones de la experiencia pasada», en Alonso Arce, Iñaki (coord.), *Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, págs. 127-142.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «La reforma del Concierto Económico: lecciones de la experiencia pasada», *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2001, núm. septiembre, págs. 11-19.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO, «La revisión del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Cuadernos de Información Económica*, 1997, núm. 124-125, págs. 179-188.
- ZUBIRI ORIA, IGNACIO; VALLEJO, M., *Un análisis metodológico y empírico del sistema de cupo*, Fundación BBVA, Madrid, 1995.
- ZURITA LAGUNA, ANGEL, «Notas al Concierto Económico», *Revista de Estudios Políticos*, 1985, núm. 46-47, págs. 633-642.
- ZURITA SÁENZ DE NAVARRETE, MIGUEL, «El régimen fiscal de Álava», en AA.VV., *XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1976, págs. 227-267.
- ZURITA SÁENZ DE NAVARRETE, MIGUEL, «Los entresijos del Concierto», en Aizega Zubillaga, Joxe Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de*

estudio, Cuadernos de Derecho Azpilcueta, 18. Sociedad de Estudios Vascos, Donostia, 2002, págs. 197-210.

ZURITA Y SÁENZ DE NAVARRETE, MIGUEL, *Cien años de Concierto Económico*, Diputación Foral de Álava, Vitoria, 1977.

ANEXO NORMATIVO

ÍNDICE

1. Constitución Española de 1978	4
2. Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre.....	5
3. Ley 12/1981, de 13 de mayo	7
4. Orden Ministerial de 27 de julio de 1981	8
5. Orden Ministerial de 29 de septiembre de 1981	14
6. Real Decreto 2330/1981, de 16 de octubre,	15
7. Real Decreto 1546/1982, de 9 de julio	23
8. Orden Ministerial de 9 de abril de 1984	26
9. Ley 49/1985, de 27 de diciembre	28
10. Ley 43/1988, de 28 de diciembre	29
11. Ley 44/1988, de 28 de diciembre	30
12. Ley 3/1989, de 30 de mayo	36
13. Ley 2/1990, de 8 de junio	45
14. Ley 27/1990, de 26 de diciembre	47
15. Ley 7/1993, de 16 de abril	49
16. Ley 11/1993, de 13 de diciembre	55
17. Ley 37/1997, de 4 de agosto.....	57
18. Ley 38/1997, de 4 de agosto.....	65
19. Real Decreto 1787/1997, de 1 de diciembre	67
20. Ley 4/1998, de 6 de marzo	71
21. Acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000	76
22. Ley 25/2001, de 27 de diciembre	86
23. Ley 12/2002, de 23 de mayo	88
24. Ley Orgánica 4/2002, de 23 de mayo.....	90
25. Ley 13/2002, de 23 de mayo	91
26. Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 (art. 15).....	99

1. Constitución Española de 1978

(BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978)

[...]

Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

[...]

Disposición adicional primera

La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.

La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

2. Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre

De Estatuto de Autonomía para el País Vasco

(BOE, núm. 306, de 22 de diciembre de 1979)

[...]

Artículo 41

1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrá reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.

2. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:

a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley.

b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

c) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes, con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.

d) La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.

e) Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado. El cupo así acordado se aprobará por Ley, con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el Concierto.

f) El régimen de Concierdos se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución.

[...]

Disposición transitoria octava

El primer Concierto Económico que se celebre con posterioridad a la aprobación del presente Estatuto se inspirará en el contenido material del vigente Concierto Económico

con la provincia de Álava, sin que suponga detrimento alguno para la provincia, y en él no se concertará la imposición del Estado sobre alcoholes.

3. Ley 12/1981, de 13 de mayo

Por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

(BOE, núm. 127, de 28 de mayo de 1981)

Artículo único

Se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, a que se refiere el artículo 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

ANEJO

Acuerdo Primero

Aprobar el texto del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco que se incorpora a la presente acta.

4. Orden Ministerial de 27 de julio de 1981

Por la que se regulan los problemas transitorios de aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, con la conformidad del Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales

(BOE, núm. 181, de 30 de julio de 1981)

1.º Subrogación de las Diputaciones Forales.

1. Las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos se subrogan a partir de 1 de enero de 1981 en los derechos y obligaciones en materia tributaria de la Hacienda Pública Estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados declarados a partir de 1 de enero de 1981.

2. Las Diputaciones Forales se subrogan asimismo en la posición de la Hacienda Pública Estatal en los procedimientos recaudatorios que se sigan contra los contribuyentes por las siguientes cantidades:

a) Las devengadas con anterioridad a 1 de enero de 1981 y liquidadas en virtud de actos de gestión dictados a partir de dicha fecha y que según los criterios y puntos de conexión del Concierto corresponden a las Diputaciones Forales.

b) Las liquidadas con anterioridad a 1 de enero de 1981 por conceptos tributarios objeto de Concierto y las correspondientes a situaciones que hubiesen estado sujetas al País Vasco de estar vigente dicho Concierto en la fecha del devengo.

3. La subrogación a que se refieren los apartados 1 y 2 anteriores operará respecto a todos los administrados sin necesidad de su notificación expresa y sin que produzca efectos novatorios, siquiera respecto a apertura o interrupción de plazos, alteración del estado actual de los procesos en curso o cualquiera otra circunstancia que pueda afectar a las relaciones jurídicas entre los administrados y la Hacienda Pública Estatal o de los Territorios Históricos.

4. No obstante, hasta tanto no se proceda, a instancia de las Diputaciones Forales respectivas, a las transferencias de los servicios adscritos a los tributos concertados, la Administración del Estado desempeñará en representación de aquéllas las funciones correspondientes.

2.º Régimen de las retenciones.

1. Las retenciones practicadas en la fuente por rendimientos del trabajo y por los rendimientos del capital mobiliario a que se refiere el art. 12, 1, letras a) y c), del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, en concepto de pago a cuenta de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, en su caso, correspondientes al segundo trimestre de 1981 o primer semestre de dicho año, según proceda, se declararán e ingresarán en la Delegación o Administración de Hacienda del domicilio del retenedor conforme a la normativa común, sin perjuicio de lo dispuesto en el núm. 6.º de esta Orden.

La alusión contenida en el párrafo anterior a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda del domicilio fiscal se entenderá referida a las correspondientes Diputaciones Forales, a partir del momento en que éstas asuman los correspondientes servicios.

Se exceptúa de lo dispuesto en los párrafos anteriores a las personas o Entidades que realicen operaciones en territorio alavés, las cuales actuarán respecto a la Diputación Foral de Álava conforme al régimen peculiar de dicho territorio.

2. Las demás retenciones practicadas en la fuente en concepto de pagos a cuenta de los citados Impuestos se declararán e ingresarán con arreglo a los criterios y puntos de conexión del Concierto.

3.º Residencia y domicilio.

Los sujetos pasivos por obligación personal de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas vendrán obligados a declarar a cada una de las Administraciones afectadas los cambios de domicilio y residencia que originen modificaciones en la competencia para exigir el Impuesto.

4.º Régimen de las devoluciones.

Las devoluciones de ingresos correspondientes a los tributos objeto del Concierto corresponderán a la Administración del Estado, salvo en los siguientes casos:

1. Que la devolución sea consecuencia de resoluciones, acuerdos o sentencias, y los correspondientes ingresos hubieren sido percibidos por las Diputaciones Forales.
2. Que la devolución sea consecuencia de actos de gestión, en que corresponderá a la Administración que los hubiese dictado.
3. Que se trate de devoluciones solicitadas después del 1 de enero de 1981 en que devolverá la Administración que sea competente para exigir el Impuesto de acuerdo con los criterios y puntos de conexión del Concierto o que lo hubiese sido de haber estado vigente éste al realizar el ingreso.

5.º Declaración del Impuesto sobre Sociedades.

1. No obstante lo dispuesto en el art. 22.1 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, sobre el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que incidan en el régimen de cifra relativa de negocios con el País Vasco, a que se refiere el art. 18 de dicha Ley, presentarán sus declaraciones durante el año 1981, primero de la aplicación del Concierto, en las Delegaciones o Administraciones de Hacienda en que tuvieren su domicilio fiscal.

La alusión contenida en el párrafo anterior a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda del domicilio fiscal se entenderá referida a las correspondientes Diputaciones Forales, a partir del momento en que éstas asuman los correspondientes servicios.

2. Las declaraciones se presentarán en los plazos, modelo y número de ejemplares determinados en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 7 de marzo de 1981, practicándose simultáneamente el ingreso de la cuota que resulte de la autoliquidación.

3. Se exceptúa de lo dispuesto en los apartados anteriores a las Entidades que operen en territorio alavés, las cuales actuarán respecto de la Diputación Foral de Álava conforme al régimen peculiar de dicho territorio.

6.º Declaración informativa.

1. Las Entidades que realicen operaciones en territorio común y vasco declararán a cada una de las Administraciones tributarias afectadas, al mismo tiempo que la cifra relativa de negocios y en modelo que será oportunamente aprobado, la cuota positiva o negativa

declarada a partir de 1 de enero de 1981 en la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal por el Impuesto sobre Sociedades, así como las retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo y por rendimientos de capital mobiliario a que se refiere el art. 12,1, letras a) y c), del Concierto Económico y la cuota del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas correspondientes al segundo trimestre de 1981, o primer semestre de dicho año, ingresadas en aquella Delegación, desglosando las cuotas correspondientes a cada una de aquellas Administraciones con arreglo a los criterios y puntos de conexión del Concierto.

2. Lo dispuesto en el número anterior será de aplicación a las personas físicas en cuanto proceda en lo relativo a las retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo, en el caso de que tuvieran concedido acuerdo de centralización, y al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

3. Con referencia al tercer trimestre de 1981, la declaración sobre desglose de cuotas a que se refieren los dos números anteriores, y por los conceptos a ellos expresados, se presentará ante cada una de las Administraciones tributarias afectadas dentro del plazo de ingreso voluntario de las cuotas correspondientes a dicho período.

7.º Declaración de cifra relativa de negocios.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades en régimen de cifra relativa de negocios presentarán, hasta el día 30 de septiembre de 1981 y ante cada una de las Administraciones en cuyo territorio realicen operaciones, la declaración correspondiente a cifra relativa de negocios.

Las Entidades que aprueben sus cuentas con posterioridad al 5 de septiembre de 1981 simultanearán la presentación de la declaración, del Impuesto sobre Sociedades y de la cifra relativa en los plazos reglamentarios establecidos.

2. La declaración de cifra relativa de negocios se presentará por triplicado y ante cada una de las Administraciones a que se refiere el número anterior, ajustada al modelo 200 que figura como anexo a la presente Orden.

3. Lo dispuesto en el número anterior será de aplicación a las personas físicas en cuanto proceda en lo relativo a las retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo, en el caso de que tuvieran concedido acuerdo de centralización, y al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

8.º Entidades en régimen de imputación de rendimientos y de transparencia fiscal.

Las Sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades sin personalidad jurídica en régimen de imputación de rendimientos que realicen actividades empresariales profesionales o artísticas, así como las Sociedades en régimen de transparencia fiscal, en los supuestos previstos en el art. 8.2, letra b), del Concierto Económico, deberán comunicar hasta el 30 de septiembre de 1981 la concurrencia de tal circunstancia mediante escrito dirigido a cada una de las Administraciones tributarias afectadas.

Las Sociedades en régimen de transparencia fiscal que aprueben sus cuentas con posterioridad al 5 de septiembre deberán realizar la comunicación a que se refiere el párrafo anterior simultáneamente con la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

9.º Declaraciones por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Las personas o Entidades que actúen en los territorios común y vasco y realicen operaciones sujetas al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas presentarán las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los trimestres segundo y tercero de 1981 o, en su caso, al primer semestre de dicho año, ante la Delegación o Administración de Hacienda de su domicilio fiscal, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 6.º de esta Orden.

La alusión contenida en el párrafo anterior a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda del domicilio fiscal se entenderá referida a las correspondientes Diputaciones Forales a partir del momento en que éstas asuman los correspondientes servicios.

Se exceptúa de lo dispuesto en párrafos anteriores a las personas o Entidades que operen en territorio alavés, las cuales actuarán respecto a la Diputación Foral de Álava con arreglo al mismo régimen aplicable hasta la fecha de entrada en vigor de esta Orden.

10. Exacción mediante retención.

Las Entidades a que se refiere el capítulo IV del título IV del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y las Diputaciones Forales exaccionarán mediante retención el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas que grava las ejecuciones de obras mobiliarias e inmobiliarias, con o sin aportación de materiales y los arrendamientos y prestaciones de servicios en los que concurran las circunstancias que se previenen en la normativa común.

Durante los diez primeros días siguientes al término de cada trimestre natural, los retenedores ingresarán, cuando proceda, las cantidades retenidas en las Delegaciones de Hacienda o en las Diputaciones Forales, según los criterios y puntos de conexión del Concierto Económico.

11. Devengo del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

En relación con la aplicación del art. 28 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, deberá tenerse en cuenta que las normas sobre la delimitación de competencias contenidas en dicho artículo no suponen modificación alguna de las normas que regulan el devengo del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

En consecuencia, las entregas que los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas realicen a sus establecimientos propios que no tengan la consideración de comercios al por menor no originarán devengo alguno del Impuesto en ese momento, teniendo lugar el mismo con ocasión de las operaciones concertadas con terceros por o desde aquellos establecimientos propios como si fueran operaciones realizadas directamente por el industrial, fabricante o comerciante mayorista titular de los mismos.

En la cumplimentación de la declaración informativa regulada en el número sexto de esta Orden las cuotas ingresadas se imputarán al Estado o Diputación Foral competente según el territorio en que radiquen las fábricas, talleres o almacenes de donde salieron los bienes, mercancías o productos para ser entregados a establecimientos propios.

12. Impuesto sobre el Lujo: Concesión de exenciones.

1. Continúan a cargo del Estado, salvo lo dispuesto en el núm. 2, la concesión de las siguientes exenciones y la gestión de los expedientes que se mencionan en relación con las exportaciones.

A) Exenciones:

Concesión de aquellas que tienen previsto plazo de carencia de acuerdo con lo dispuesto en el art. 16, B), apartados 7.º y 8.º del vigente texto refundido.

En relación con las recogidas en el apartado 9.º del citado artículo, el Ministerio de Hacienda facilitará a las Diputaciones Forales los antecedentes obrantes en el fichero que a estos efectos lleve, con objeto de que las mismas dispongan de la información oportuna con anterioridad a la adopción de los acuerdos de exención.

De otra parte, las Diputaciones Forales comunicarán a la Administración del Estado los acuerdos de exención.

De otra parte las Diputaciones Forales comunicarán a la Administración del Estado los acuerdos de exención recaídos con el fin de que por la misma se mantenga actualizado a nivel estatal dicho fichero.

B) Exportación:

a) Concesión de permisos para fabricantes que transforman y a los que se aplican los coeficientes de desgravación a que se refiere el art. 48 del Reglamento del Impuesto sobre el Lujo.

b) Concesión de permisos para adquirir productos sin previo pago del impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 49 del citado Reglamento.

c) Concesión de permisos para devolver el impuesto, según previene el art. 50 del Reglamento.

d) Aprobación de los expedientes en que la cuota a devolver supere la cantidad de 50.000 pesetas.

e) Tramitación material de los expedientes de devolución del impuesto como consecuencia de actividades exportadoras, realizada actualmente por las Delegaciones de Hacienda.

Lo dispuesto en esta letra B) es de aplicación a las remesas de mercancías a Ceuta, Melilla y Canarias no sujetas al impuesto.

La Administración del Estado comunicará a la Diputación Foral afectada los acuerdos recaídos en las materias cuya competencia gestora queda a cargo del Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, B), anterior, la competencia corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los supuestos previstos en las letras b), d) y e), siempre que se trate de operaciones realizadas entre personas o Entidades con domicilio fiscal en el País Vasco y que el Impuesto sobre el Lujo se hubiera ingresado o debido ingresar en algunas de aquéllas.

13. Declaraciones por los impuestos sobre el Lujo y Especiales.

Los Impuestos sobre el Lujo y Especiales concertados se declararán e ingresarán en lo sucesivo a las Diputaciones competentes o al Estado con arreglo a los criterios y puntos de conexión del Concierto Económico.

No obstante, hasta tanto las Diputaciones Forales de Guipúzcoa y Vizcaya no asuman los correspondientes servicios de gestión, dichas declaraciones se presentarán e ingresarán en las respectivas Delegaciones de Hacienda.

14. Desgravación fiscal a la exportación.

A efectos de lo dispuesto en el Real Decreto 593/1981, de 6 de marzo, y sin perjuicio de lo previsto en el art. 51.1 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, el importe de las cuotas desgravatorias por exportaciones realizadas, que se deduzcan de las cuotas de los impuestos concertados de carácter indirecto devengados en favor de las

Diputaciones Forales, será reintegrado a éstas por el Estado en la forma que se convenga.

En el caso de que el importe de la desgravación fiscal a la exportación exceda de las cuotas de los impuestos indirectos con las que se compense, los ordenamientos de pago por el exceso se realizarán a favor de los interesados por la Delegación del Ministerio de Hacienda del domicilio fiscal del interesado.

15. Régimen de las consultas.

Las consultas relativas a la aplicación del Concierto se presentarán por los contribuyentes ante cualquiera de las Administraciones tributarias afectadas, correspondiendo su resolución a la Comisión Coordinadora prevista en el art. 40 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco.

16. Entrada en vigor.

La presente Orden, que se dicta en ejecución de los acuerdos de la Comisión para la aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, tendrá efectos a partir de 1 de julio de 1981.

CORRECCION DE ERRORES (BOE, núm. 232, de 28 de septiembre de 1981)

Se rectifica en el sentido de suprimir el apartado tres del núm. 7.º que es repetición del apartado dos del núm. 6.

CORRECCION DE ERRORES (BOE, núm. 263, de 3 de noviembre de 1981)

En el apartado 12, número 2, donde dice: «... previstos en las letras b), d) y e),...», debe decir: «... previstos en las letras b), c), d) y e), ...».

5. Orden Ministerial de 29 de septiembre de 1981

Por la que se amplía el plazo de presentación de las declaraciones informativa y de cifra relativa de negocios a que se refieren los números sexto y séptimo de la Orden Ministerial de 27 de julio de 1981, sobre aplicación del Concierto Económico, entre el Estado y el País Vasco.

(BOE, núm. 242, de 9 de octubre de 1981)

La necesidad de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales aconseja, dado el carácter novedoso de la materia, prorrogar el plazo de presentación de las declaraciones de cifra relativa de negocios e informativa, recogidas en los números sexto y séptimo de la Orden Ministerial de 27 de julio de 1981

Por todo ello, este ministerio, de conformidad con el Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, se ha servido disponer:

Único

Queda prorrogado al 25 de octubre de 1981 el plazo de presentación de la declaración de cifra relativa de negocios (modelo 200), fijado en el número séptimo de la Orden Ministerial de 27 de julio de 1981, para aquellos contribuyentes que estaban obligados a hacerlo a 30 de septiembre

Igualmente, se amplía al 25 de octubre de 1981 el plazo de presentación de la declaración informativa (modelo 500), correspondiente al segundo trimestre, a que se refiere el número sexto de la Orden Ministerial antes citada, para aquellos contribuyentes que estaban obligados a hacerlo a 30 de septiembre

6. Real Decreto 2330/1981, de 16 de octubre,

Por el que se desarrolla la disposición transitoria cuarta del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

(BOE, núm. 249, de 17 de octubre de 1981)

El Estatuto de Autonomía del País Vasco establece en su artículo cuarenta y uno, punto uno, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenios, precisando en el número dos del propio artículo, al fijar los principios y bases a que habrá de acomodarse el régimen de concierto, que las instituciones competentes de los territorios históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del estado y las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración se contemplan en el propio concierto, o se dicten por el Parlamento Vasco, en relación con la propia Comunidad Autónoma, y añadiendo a su vez que la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los impuestos, salvo los que se integran en la renta de aduanas y los que actualmente se recaudan a través de monopolios fiscales, se efectuara, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

El Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley doce/mil novecientos ochenta y uno, de trece de mayo, recoge el contenido del referido artículo cuarenta y uno número dos, en su artículo segundo, señalando en el artículo sexto las competencias exclusivas del Estado.

De otra parte, la Disposición Adicional Tercera del referido Concierto económico considera subsistentes en las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y el Señorío de Vizcaya las facultades que en el orden económico y administrativo les reconoció el artículo quince del Real Decreto de trece de diciembre de mil novecientos seis.

A su vez, la Disposición Transitoria Primera dispone que: “los Territorios históricos se subrogarán en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados que hayan de declararse a partir de uno de enero de mil novecientos ochenta y uno”, y finalmente, de acuerdo con el apartado dos de la Disposición Transitoria Cuarta del repetido Concierto económico, “a la entrada en vigor del presente concierto quedarán traspasados por el estado, en favor de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya, todos los medios personales y materiales adscritos al ejercicio de las competencias tributarias asumidas por estas, en los términos y condiciones que se especifiquen por la comisión a que se refiere el apartado anterior en el oportuno acuerdo e inventario anejo al mismo”.

Pública en fecha veintiocho de mayo de mil novecientos ochenta y uno la citada Ley doce/mil novecientos ochenta y uno, de trece de mayo, sobre aprobación del Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y vigente el mismo desde el uno de junio de mil novecientos ochenta y uno, de acuerdo con su Disposición Final Segunda, la Comisión para la aplicación del Concierto económico, en su reunión de uno de julio de mil novecientos ochenta y uno, acordó que en tanto no se haya procedido, a instancia de las Diputaciones Forales respectivas, a la transferencia de los servicios

adscritos a los tributos concertados, la Administración del Estado desempeñará, en representación de aquellas, las funciones correspondientes.

Dicha Comisión de aplicación del Concierto económico ha procedido a especificar, de acuerdo con lo previsto en la referida Disposición Transitoria Cuarta, los términos y condiciones en que deberán entenderse traspasados a las Diputaciones Forales de Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya los medios personales y materiales adscritos al ejercicio de las competencias tributarias asumidas por estas, adoptando al respecto el oportuno acuerdo en su sesión del pleno celebrado el día veintinueve de septiembre de mil novecientos ochenta y uno en su virtud, a propuesta del Ministro de Hacienda y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día dieciséis de octubre de mil novecientos ochenta y uno, dispongo:

Artículo primero

Se aprueba el Acuerdo adoptado el día veintinueve de septiembre de mil novecientos ochenta y uno por la Comisión de aplicación del Concierto Económico con la Disposición Transitoria Cuarta de dicho Concierto, que se transcribe como anexo al presente Real Decreto, y por el que se especifican los términos y condiciones en que han de entenderse transferidos por el Estado los medios personales y materiales adscritos al ejercicio de las competencias tributarias asumidas por las Diputaciones Forales de Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya, que resultaron traspasados a las mismas a la entrada en vigor del Concierto económico de acuerdo con el punto dos de la citada Disposición Transitoria.

Artículo segundo

En consecuencia, quedan traspasados a las Diputaciones Forales de Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya los medios personales y materiales que se relacionan en el referido Acuerdo de la Comisión para la aplicación del Concierto económico en los términos y con las condiciones allí especificadas.

Artículo tercero

Estos traspasos serán efectivos a partir de la fecha señalada en el Acuerdo de la mencionada Comisión.

Artículo cuarto.

Este Real Decreto será publicado simultáneamente en el Boletín Oficial del Estado y en los Boletines Oficiales de la Comunidad Autónoma y de los Territorios históricos del País Vasco y entrará en vigor el mismo día de su publicación.

Disposición adicional

Se cancelarán en el Presupuesto del Estado créditos equivalentes como mínimo, al seis coma veinticuatro por ciento del importe de aquellos que, a nivel estatal, corresponden a las competencias asumidas y a los servicios transferidos y cuyo detalle consta en el referido Acuerdo de la Comisión para la aplicación del Concierto económico.

ANEXO

Don E. R. R., Secretario de la Comisión de aplicación del Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, prevista en la Disposición Transitoria Cuarta de dicho Concierto económico, certifica:

Que en el pleno de la Comisión celebrado el día veintinueve de septiembre de mil novecientos ochenta y uno se acordó especificar los términos y condiciones en que han de entenderse transferidos por el Estado a las Diputaciones Forales de Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya los medios personales y materiales adscritos al ejercicio de las competencias tributarias asumidas por dichas Diputaciones Forales según a continuación se reproducen:

A) Referencia a normas constitucionales estatutarias y legales en las que se ampara el traspaso de servicios

La Disposición Adicional Primera de la Constitución dispone que “la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los Territorios Forales”, añadiendo que “la actualización general de dicho régimen foral se llevara a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”.

El Estatuto de Autonomía del País Vasco, Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, establece en su artículo 41.1 que “las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenios”.

El numero 2 del propio artículo, al fijar los principios y bases a que habrá de acomodarse el régimen de concierto, dispone en su apartado a) que las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario, teniendo en cuenta la estructura general impositiva del estado y las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración se contienen en el propio concierto o se dicten por el Parlamento Vasco, en relación con la propia Comunidad Autónoma.

El apartado b) de dicho artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía establece a su vez que “la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la renta de aduanas y los que actualmente se recaudan a través de monopolios fiscales, se efectuarán, dentro de cada Territorio histórico, por las respectivas Diputaciones Forales sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección”.

El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, señala en su artículo 2.

“1. Las Instituciones Competentes de los Territorios históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos que se integran en la renta de aduanas, los que actualmente se recaudan a través de monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación es competencia del Estado.

2. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales”.

El reproducido artículo se completa con la expresión de las competencias exclusivas del Estado que establece el artículo 6. del repetido concierto respecto a los “tributos que integran la renta de aduanas, los que se recaudan actualmente a través de monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes”, la tributación de los sujetos pasivos no residentes en territorio español, el régimen tributario de las asociaciones y uniones temporales de empresas y las concentraciones de empresas, así como el de beneficio consolidado de grupos de sociedades cuando, en unos y otros supuestos, superen el

ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal y la alta inspección de la aplicación del Concierto.

Finalmente, de acuerdo con el apartado 2 de la Disposición Transitoria Cuarta del Concierto Económico, a la entrada en vigor de este quedarán traspasados por el Estado en favor de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya, todos los medios personales y materiales adscritos al ejercicio de las competencias tributarias asumidas por estas, en los términos y condiciones que se especifiquen por la Comisión de aplicación del Concierto, en el oportuno acuerdo e inventario anejo al mismo.

Como consecuencia de lo expuesto en el párrafo anterior, el presente Acuerdo se refiere únicamente a la especificación de los términos y condiciones en que han de entenderse traspasados los medios personales y materiales adscritos al ejercicio de las competencias tributarias asumidas por las citadas Diputaciones Forales, puesto que dichas competencias y los correspondientes medios quedaron traspasados en virtud de la Ley de Concierto económico.

B) Designación, con su denominación y funciones, de los servicios afectados por el traspaso.

El traspaso de medios personales y materiales a que se refiere el presente Acuerdo afecta a los siguientes servicios de las Delegaciones de Hacienda de Guipúzcoa y Especial de Vizcaya, previstos en el Real Decreto 489/1979, de 20 de febrero, en cuanto desarrollan las funciones que se especifican, derivadas de las competencias que para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados reconoce a las Diputaciones Forales la Ley de Concierto Económico:

A) Delegación de Hacienda de Guipúzcoa

1. Dependencia de relaciones con los contribuyentes, a la que corresponden las siguientes funciones:

A) La recepción de toda clase de declaraciones, recursos, consultas y demás documentos con trascendencia tributaria, así como el examen de los mismos, y efectuar los requerimientos procedentes, en su caso, tal como previene el artículo 71 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

B) La comprobación formal de los datos consignados en los documentos tributarios presentados y la realización de las tareas preparatorias para el tratamiento mecanizado de la información y resolver los recursos de reposición interpuestos contra los actos administrativos dictados por la misma.

D) El registro general de la Delegación de Hacienda.

E) La realización de las notificaciones de los actos dictados en la Delegación de Hacienda y de los traslados a la misma a tal efecto.

F) Efectuar los requerimientos procedentes en los supuestos de falta de presentación de declaraciones dentro del plazo reglamentario.

G) Facilitar al contribuyente el conocimiento de las normas tributarias que le sean aplicables, resolviendo las dudas que pudieran plantearse al respecto y prestarle la asistencia necesaria para el mejor cumplimiento de sus obligaciones con la Hacienda Pública.

H) Admitir y cursar cuantas sugerencias pudieran formular los contribuyentes para el mejoramiento de los servicios.

- I) Las funciones de liquidación y demás gestión tributaria no encomendadas a otras dependencias.
2. inspección de Hacienda, que ejerce las funciones siguientes:
 - A) Las previstas en el artículo 140 de la Ley General Tributaria.
 - B) Las facultativas y de valoración de bienes, derechos o actividades, así como las de confección, conservación y actualización de los catastros, censos y registros fiscales.
 - C) Cualesquiera otras atribuidas por disposiciones legales reglamentarias.
3. Abogacía del Estado, en cuanto a las funciones que en materia tributaria le reconoce la legislación vigente.
4. Intervención de Hacienda, a la que corresponde:
 - A) El ejercicio, como órgano delegado de la Intervención General del Estado, de la función interventora respecto de todos los actos, documentados y expedientes de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria y en sus disposiciones complementarias.
 - B) Promover e interponer, igualmente por delegación de la citada Intervención General, en nombre de la Hacienda Pública, en vía administrativa y económico-administrativa, los recursos y reclamaciones procedentes contra los actos y resoluciones contrarios a la ley o que se estimen perjudiciales para los intereses del Tesoro.
 - C) La toma de razón de los derechos y obligaciones de la Hacienda Pública y de la notificación y extinción de los mismos; la vigilancia y control de los libros de contabilidad; la formación de las cuentas administrativas; la expedición de las certificaciones de descubierto; la tramitación de las notas de defectos y pliegos de reparos, y la asesoría en materia de contabilidad pública.
5. Dependencia de Tesorería, que desarrolla las funciones de caja, recaudación, ordenación de pagos y las demás de esta naturaleza que tenga atribuidas.
6. Dependencia de informática, a la que corresponde la realización de aquellas tareas que se integren en procesos mecanizados de gestión y, en concreto, la grabación, proceso, archivo y explotación de la información que tenga entrada en dichas unidades.
7. Dependencia de servicios generales, que tienen a su cargo la gestión de todos los asuntos relativos al personal, edificios, en cuanto no corresponda a la sección de patrimonio del estado, y medios materiales en general, tanto de la propia Delegación como de las Administraciones de Hacienda de ella dependientes, así como la realización de las tareas de carácter predominantemente manual o repetitivo que les encomiende el Delegado de Hacienda.
8. Sección de Patrimonio del Estado, a la que competen las funciones asignadas por las disposiciones sobre gestión de los juegos de azar
9. Tribunal Económico-administrativo Provincial, encargado de conocer de las reclamaciones económico-administrativas.
10. Junta de jefes, a la que corresponde:
 - A) Coordinar las actuaciones de las Administraciones de Hacienda de la respectiva provincia.
 - B) Informar cuantas cuestiones someta a su consideración el Delegado de Hacienda.

C) Informar sobre aquellos asuntos o materias de importancia o interés para el desenvolvimiento de los servicios de la Delegación de Hacienda que no correspondan a la exclusiva competencia de una dependencia o sección.

D) Participar en los demás asuntos en que así este ordenado por precepto legal reglamentario.

B) Delegación de Hacienda Especial de Vizcaya

Además de los servicios enunciados en el apartado a) anterior, resultan afectados igualmente los siguientes:

1. Inspección regional financiera y tributaria, a la que corresponde el desarrollo de las siguientes actividades, dentro del campo de competencia de dicha Inspección:

A) La propuesta de planes y programas de actuación.

B) La desagregación y control de ejecución de los planes y programas de actuación establecidos por los órganos centrales de la Administración tributaria.

C) La realización de los estudios e informes de ámbito regional, sean de carácter general o sectorial, que se estimen necesarios para elaborar los planes de actuación.

D) El asesoramiento en todas las cuestiones de su competencia que les sometan las Delegaciones de Hacienda.

E) La planificación y coordinación de las actividades de investigación y comprobación realizadas por la Inspección de los tributos.

F) La dirección y coordinación de las actuaciones y estudios necesarios para llevar a cabo la aplicación de los regímenes de estimación objetiva de bases imponibles.

2. Centro regional de informática, que desarrolla las funciones de:

A) Dirección y coordinación en relación con las unidades de informática integradas en los restantes órganos de la Administración territorial.

B) Realización de las tareas correspondientes a los procesos mecanizados de gestión cuyas aplicaciones alcancen a todo el territorio de la competencia de la correspondiente Delegación de Hacienda Especial.

3. Secretaría General de Coordinación, a la que corresponde:

A) Asistir al Delegado en el ejercicio de todas las actividades que tiendan a establecer la necesaria coordinación entre las Delegaciones de Hacienda situadas en el ámbito de su competencia.

B) Desarrollar las tareas administrativas derivadas de las competencias específicas atribuidas a las Delegaciones de Hacienda Especiales.

C) Cualesquiera otras actividades que les encomiende el correspondiente Delegado.

C) Servicios y funciones que se reserva la Administración tributaria del Estado.

Seguirán formando parte de la Administración del Estado los siguientes servicios de las Delegaciones de Hacienda de Guipúzcoa y Especial de Vizcaya, previstos en el Real Decreto 489/1979, de 20 de febrero, que reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública:

1. Aquellos a los que corresponde el desarrollo de las competencias en materia tributaria, atribuidas al Estado en los artículos 2., 1, y 6 del Concierto Económico.

2. Los que a continuación se expresan y en relación con las funciones que no se derivan de sus competencias en materia tributaria:

1. Abogacía del Estado, en cuanto a las funciones reconocidas en la legislación vigente.
 2. Intervención de Hacienda, respecto a las facultades que el ordenamiento jurídico le atribuye respecto a la Administración Civil y Militar del Estado.
 3. Dependencia de Tesorería, en relación con sus funciones relativas a clases pasivas, ordenación de pagos, caja general de depósitos y las demás que tenga atribuidas.
 4. La Sección de Patrimonio del Estado, en cuanto a las funciones que le atribuye la legislación patrimonial, las correspondientes a la Lotería Nacional, las relativas a la gestión de las obras a cargo del Estado, las que en materia de contratación administrativa le correspondan y la Secretaría de la Comisión Provincial de Coordinación de Edificios Administrativos.
 5. Tribunal Económico-administrativo Provincial, en cuanto a las reclamaciones en materia de contrabando.
3. Los reseñados en el apartado b) anterior, en cuanto ejercitan las competencias en materia tributaria que la Ley del Concierto Económico atribuye a la Administración del Estado.

D) Funciones en que han de concurrir la Administración tributaria del Estado y de la Comunidad Autónoma del País Vasco y forma de cooperación.

El Estado y los Territorios Históricos colaborarán en la gestión, inspección y recaudación de los tributos, facilitándose mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para el mejor desarrollo de las funciones de su respectiva competencia. De acuerdo con el artículo 5 del Concierto, esta colaboración se concreta en la siguiente forma:

- A) Facilitar a través de sus centros de procesos de datos toda la información que precisen.
- B) Preparar planes de inspección conjunta.
- C) Comunicación recíproca y con la debida antelación a su entrada en vigor de las normas fiscales que se dicten o sus proyectos respectivos.

La colaboración se manifestará igualmente en las actuaciones comprobadoras e investigadoras en los términos establecidos en el artículo 38 del Concierto Económico.

A los fines de dicha colaboración entre Administraciones actuará la Comisión Coordinadora prevista en el artículo 40 del Concierto Económico.

E) Normas vigentes afectadas por el traspaso

El presente acuerdo afecta al Real Decreto 489/1979, de 20 de febrero, sobre organización territorial de la Hacienda Pública, así como a las normas que lo desarrollan, en cuanto se refiere a las Delegaciones de Hacienda de Guipúzcoa y Especial de Vizcaya.

Las normas sustantivas reguladoras de los distintos conceptos tributarios concertados no quedan afectadas por el presente Acuerdo, puesto que las competencias que las mismas establecían para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos ya resultaron modificadas por la Ley sobre aprobación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

F) Bienes, derechos y obligaciones del Estado que se traspasaran a las Diputaciones Forales

En tanto no queden definitivamente ubicados los servicios de hacienda traspasados a las Diputaciones Forales:

A) La Diputación Foral de Guipúzcoa ocupará las plantas primera y segunda del edificio de la Delegación de Hacienda en dicha provincia y compartirá con los servicios de dicha Delegación, en la situación de hecho actual, las plantas quinta y sexta del mismo edificio.

B) Diputación Foral del Señorío de Vizcaya ocupará los mismos locales de la Delegación de Hacienda en la provincia de Vizcaya que actualmente utilizan los servicios de esta que son objeto de traspaso.

Igualmente, se traspasan a las referidas Diputaciones Forales el mobiliario y equipo de oficina que se hallan en la actualidad adscritos al desarrollo de las funciones que se transfieren, según detalle de la relación numero 1.

G) Personal adscrito a los servicios que se transfieren.

Se transfiere a las Diputaciones Forales de Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya, en las condiciones establecidas por Real Decreto 2339/1980, de 26 de septiembre, el personal, actualmente destinado en las Delegaciones de Hacienda respectivas, afecto a los servicios que se traspasan y que se relaciona en la relación numero 2, con expresión de las retribuciones básicas y complementarias que les corresponden.

H) valoración provisional de las cargas asumidas, a nivel estatal, por el País Vasco, correspondientes a los servicios traspasados.

La asignación presupuestaria integra que, a nivel estatal y según el presupuesto inicial de gasto para 1981, corresponde a las competencias asumidas y servicios traspasados a la Comunidad Autónoma se eleva, con carácter provisional, a 18.900.09 millones de pesetas, según detalle que figura en la relación numero 3.

I) Efectividad de la transferencia.

La transferencia de los servicios a que se refiere el presente acuerdo surtirá efecto a partir del 1 de octubre de 1981.

Y para que conste, expido la presente certificación en Madrid a treinta de septiembre de mil novecientos ochenta y uno.

7. Real Decreto 1546/1982, de 9 de julio

Por el que se desarrolla lo prevenido en los números 2 y 3 de la disposición transitoria sexta del concierto económico con el país vasco, aprobado por la ley 12/1981, de 13 de mayo.

(BOE, núm. 169, de 16 de julio de 1982)

La Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, previó, en su Disposición Transitoria Sexta, la constitución de una Comisión Mixta paritaria Ministerio de Hacienda-Diputación Foral de Álava para determinar la compensación a establecer en favor del territorio histórico alavés por aquellos servicios, no asumidos por la Comunidad Autónoma Vasca, prestados en Álava por la Diputación y que en las provincias de régimen común presta el Estado, así como para establecer las medidas necesarias para resolver los problemas de aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de las modificaciones introducidas en el anterior concierto económico con Álava por el Real Decreto doscientos sesenta y dos/mil novecientos setenta y nueve, de diecinueve de enero.

Designada dicha Comisión, ha llegado a los acuerdos procedentes respecto al desarrollo de lo prevenido en los números dos y tres de la disposición transitoria antes citada, por lo que a propuesta del Ministerio de Hacienda y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión de nueve de julio de mil novecientos ochenta y dos, dispongo:

Artículo primero

Uno. La compensación a que se refiere el número dos de la disposición transitoria sexta del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley doce/mil novecientos ochenta y uno, de trece de mayo, por los servicios de carácter general prestados en mil novecientos ochenta y uno por la Diputación Foral de Álava, sustituyendo o complementando la actividad del Estado y no transferidos a la Comunidad Autónoma del País Vasco, se fija en mil ciento veintisiete coma uno millones de pesetas, según el siguiente detalle:

	Millones pesetas
Deuda provincial	511,1
Clases pasivas	129,5
Miñones	240,6
Hacienda (1-1-1981 a 31-5-1981)	60,2
Ganadería (1-1-1981 a 31-7-1981)	55,1
Enseñanza universitaria	130,6
Total	1.127,1

Esta compensación se efectuará al practicarse la liquidación a que se refiere el número cuatro de la disposición transitoria séptima del Concierto Económico.

Dos. La compensación a que se refiere el número anterior se fija para el año mil novecientos ochenta y dos en setecientos noventa y seis coma dos millones de pesetas, según el siguiente detalle:

	Millones pesetas
Deuda provincial	511,1
Clases pasivas	142,4
Enseñanza universitaria	142,7
Total	796,2

Esta compensación se practicará en el cupo provisional de dicho año.

Tres. Desde el día uno de enero de mil novecientos ochenta y dos la financiación de los servicios prestados por el Cuerno de Miñones de Álava, con la consideración de competencia asumida por este territorio histórico, se regirá por lo prevenido en el Real Decreto tres mil quinientos treinta y uno/mil novecientos ochenta y uno de veintinueve de diciembre por el que se aprueba la financiación de las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de Policía.

Hasta que se señalen los módulos de coste a que se refiere dicho Real Decreto se aplicará la compensación fijada para el año mil novecientos ochenta y uno.

Artículo segundo

Las compensaciones que se señalan en el número dos del artículo anterior tendrán vigencia durante los plazos siguientes:

Uno. Deuda provincial: Esta compensación se aplicará en los años y por las cantidades que a continuación se indican:

	Millones pesetas
Años 1981 a 1984, ambos inclusive	511,1
Años 1985 a 1989, ambos inclusive	507,1
Año 1990	151,3

Esta compensación es independiente de la fijada en el número uno de la disposición transitoria sexta del concierto económico.

Dos. Clases pasivas: Esta compensación se aplicará hasta que se transfiera a la Comunidad Autónoma Vasca la financiación de las clases pasivas correspondientes a las competencias asumidas.

Tres. Enseñanza universitaria: La compensación por los servicios de Enseñanza universitaria se aplicará hasta que estos servicios se transfieran a la Comunidad Autónoma Vasca.

Cuatro. Las compensaciones que se fijan en el número dos del artículo anterior corresponden al año completo y se reducirán proporcionalmente al tiempo en el supuesto de que las competencias o servicios se transfieran a lo largo del ejercicio.

Artículo tercero.

Uno. Las compensaciones establecidas en el artículo primero, en el caso de que tengan que aplicarse en ejercicios posteriores al de mil novecientos ochenta y dos, serán objeto de revisión anual, procediéndose en la siguiente forma:

A) Clases pasivas: Se actualizará por aplicación del porcentaje de incremento que legalmente se autorice cada año para las pensiones de funcionarios de la Administración Civil del Estado.

B) Enseñanza universitaria: Se actualizará por aplicación del porcentaje de variación que resulte para la sección dieciocho del presupuesto de gastos del Estado, Educación y Ciencia.

En el caso de que se modifique dicha sección o su contenido, se efectuarán los ajustes precisos para que las comparaciones se verifiquen sobre magnitudes homogéneas.

Dos. La primera revisión, en su caso, será la correspondiente al año mil novecientos ochenta y tres.

Tres. La compensación fijada por deuda provincial no será objeto de revisión.

Cuatro. A efectos de determinación del cupo provisional se compararán las consignaciones que figuren en los Presupuestos Generales del Estado. En las liquidaciones provisional y definitiva se compararán las cifras que resulten de la liquidación de los Presupuestos del Estado.

Artículo cuarto

La Diputación Foral de Álava adoptará los acuerdos necesarios para que al día uno de enero de mil novecientos ochenta y cuatro, el tratamiento tributario de las rentas de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se acomode a lo prevenido en el artículo séptimo del concierto económico.

8. Orden Ministerial de 9 de abril de 1984

(BOE, núm. 109, de 7 de mayo de 1984)

La Disposición Transitoria Primera de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, sobre el Concierto Económico con el País Vasco, disponía que la subrogación de los Territorios Históricos en los derechos y obligaciones de la Hacienda Pública estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, tendría lugar respecto de las declaraciones tributarias posteriores al 1 de enero de 1981, si bien, en cuanto a las competencias de recaudación y revisión se refiere, con las salvedades necesarias que permitieran sincronizar con dicha fecha la efectiva asunción por las Instituciones Forales, de forma instantánea y no sucesiva, de las competencias que se transferían, sin perjuicio del período transitorio hasta el traspaso de los servicios, durante el cual las respectivas Delegaciones de Hacienda ostentarían su representación.

De otra parte, y de acuerdo con la Disposición Transitoria Cuarta, la Comisión negociadora del Concierto se constituía en Comisión de aplicación de las disposiciones transitorias contenidas en el mismo en cuanto su aplicación requiera acuerdos de ambas partes. Fruto de tal previsión fueron los diversos acuerdos alcanzados en la reunión del 1 de julio de 1981, fundamentalmente dirigidos a resolver los problemas de ámbito temporal que singularmente, cada tributo, podrían plantear, y entre ellos, los concernientes a materias propias de inspección y traspaso, de una a otra Administración, de las declaraciones pendientes de comprobar de época anterior.

Dichos acuerdos, fueron adoptados, como se ha dicho, por la Comisión de aplicación del Concierto Económico, emanación a su vez de la Comisión negociadora del mismo, derivando por tanto, su validez directamente del propio Concierto Económico, de la misma manera que los acuerdos de las Comisiones Mixtas de Transferencias creadas por los Estatutos de las diversas Comunidades Autónomas derivan su validez procesal y material directamente de los propios Estatutos, independientemente del rango del instrumento jurídico utilizado para la aprobación de esos acuerdos, como ha puesto de relieve la Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de agosto de 1983.

Tales acuerdos de la Comisión negociadora fueron objeto de la Orden Ministerial de 27 de julio de 1981 —«Boletín Oficial del Estado» de 30 de julio—, en cuyo texto, sin embargo, no se reflejaron los relativos a la efectividad de las competencias en materia de inspección respecto de las declaraciones anteriores al 1 de enero de 1981, expresamente tratadas en el acuerdo primero, 3), de la citada sesión de 1 de julio de 1981, y por ello no quedó suficientemente explicitada, cara al contribuyente, la competencia de las inspecciones forales para comprobar situaciones tributarias formalmente documentadas en declaraciones presentadas con anterioridad al 1 de enero de 1981.

La presente disposición viene a subsanar esta deficiencia, reconociendo la competencia de las Diputaciones Forales para efectuar la comprobación inspectora de estas declaraciones anteriores al 1 de enero de 1981, siempre, claro está, que se trate de tributos concertados en la actualidad —o que lo habrían sido de haber estado vigente el Concierto Económico—, y, como es lógico, con el alcance que se deriva del propio Concierto, lo que supone, consecuentemente, que subsisten las facultades inspectoras de la Administración del Estado respecto aquellos tributos, tales como el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, por ejemplo, en

relación con aquellos hechos imposables que determinan atribución de rendimientos a la Hacienda estatal.

En conclusión de todo ello, y en evitación de que la falta de instrumentación formal y consiguiente publicidad del acuerdo de 1 de julio de 1981 pueda ser causa de actitudes de objeción de los sujetos pasivos sometidos al fuero tributario de las Diputaciones.

Este Ministerio, de conformidad con el Gobierno Vasco y con aquéllas, y a propuesta de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, se ha servido disponer:

1.º Corresponde a las Diputaciones Forales del País Vasco la inspección y liquidación de los conceptos tributarios pendientes de tales actuaciones a 1 de enero de 1981, siempre que se trate de tributos, vigentes o extinguidos, concertados o que lo habrían sido de haber estado vigente el Concierto Económico.

2.º La presente norma entrará en vigor el día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», sin que resulte de aplicación a las actuaciones inspectoras de la Administración del Estado realizadas con anterioridad a su entrada en vigor.

CORRECCION DE ERRORES (BOE, núm. 149, de 22 de junio de 1984)

En la página 2448, segunda columna, 5.º párrafo de la misma, tercera y cuarta líneas, donde dice: «efectuar la comprobación inspectora de estas declaraciones an-», debe decir: «efectuar la comprobación inspectora de esas declaraciones an-».

9. Ley 49/1985, de 27 de diciembre

De adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido

(BOE, núm. 312, de 30 de diciembre de 1985)

El Concierto Económico vigente entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, prevé, en su disposición adicional segunda, que, en el caso de que se produzca una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecte a todos o alguno de los tributos concertados, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del referido Concierto a las modificaciones que hubieren experimentado los mencionados tributos.

La incorporación del Impuesto sobre el Valor Añadido al sistema tributario estatal constituye, sin duda, una reforma sustancial del ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecta a algunos de los tributos concertados, como son, fundamentalmente, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo y los Impuestos Especiales.

Esta situación obliga, pues, a la adaptación del Concierto Económico al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éste sustituye a los impuestos antes reseñados que desaparecen del sistema tributario del Estado y, por ende, del sistema tributario de los territorios históricos.

A tal fin, ambas Administraciones, de común acuerdo y con arreglo al mismo procedimiento que el seguido para la aprobación del propio Concierto Económico, han procedido a la adaptación de éste al Impuesto sobre el Valor Añadido, habiendo sido aprobado el correspondiente Acuerdo por la Comisión Mixta Estado-País Vasco el 27 de septiembre de 1985.

Artículo único

Se aprueba la adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, al Impuesto sobre el Valor Añadido, según lo dispuesto en la disposición adicional segunda del mismo.

Disposición Final

Esta Ley entrará en vigor simultáneamente con la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ANEJO

Acuerdo primero.

Aprobar el texto de la adaptación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco con motivo de la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido, conviniendo en la nueva redacción que ha de darse a los artículos 27, 28, 29, 39 (número 1), 51 (número 1) y disposición transitoria quinta (directriz primera) del actual Concierto Económico y acordando el texto de las nuevas disposiciones adicionales sexta, transitoria octava y final tercera.

10. Ley 43/1988, de 28 de diciembre

Por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 1982-1986

(BOE, núm. 314, de 31 de diciembre de 1988)

La Disposición Adicional primera de la Constitución española declara el amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales, y dispone que la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

El Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por Ley Organica 3/1979, de 18 de diciembre, dispone en su artículo 41, apartado 1, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico, y en el apartado 2, párrafos d) y e), establece que la aportación del País Vasco consistirá en un cupo global integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, que se aprobará por Ley con la periodicidad que se fije en el Concierto.

El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, dispone en su artículo 48, apartado 1, que cada cinco años, mediante Ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo, se procederá a determinar la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio, conforme a los principios generales establecidos en el presente Concierto, así como aprobar el cupo del primer año del quinquenio.

A tal fin, ambas Administraciones, de común acuerdo, ha procedido a determinar la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 1982-1986, habiendo sido aprobado el correspondiente Acuerdo por la Comisión Mixta de Cupo el 4 de diciembre de 1987.

Artículo único

Se aprueba la metodología de determinación del Cupo del País Vasco para el quinquenio 1982-1986, a la que se refiere el artículo 41.2, e), del Estatuto de Autonomía del País Vasco y el artículo 48 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, que figura como anejo a la presente Ley.

Disposición Final

La presente Ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y surtirá efectos a partir de 1 de enero de 1982.

ANEJO

Se declara definitiva la metodología seguida para el señalamiento de los cupos provisionales correspondientes al quinquenio 1982-1986, contenida en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo.

11. Ley 44/1988, de 28 de diciembre

Por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 1987-1991

(BOE, núm. 314, de 31 de diciembre de 1988)

La Disposición Adicional Primera de la Constitución Española declara el amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales, y dispone que la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

El Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, dispone en su artículo 41, apartado 1, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico, y en el apartado 2, párrafos d) y e), establece que la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, que se aprobará por Ley con la periodicidad que se fije en el Concierto.

El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, dispone en su artículo 48, apartado 1, que cada cinco años, mediante Ley votada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo, se procederá a determinar la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio, conforme a los principios generales establecidos en el presente Concierto, así como aprobar el cupo del primer año del quinquenio.

A tal fin, ambas Administraciones, de común acuerdo, han procedido a determinar la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 1987/91 y a fijar el cupo definitivo para 1988, año base del quinquenio, quinquenio, habiendo sido aprobados los correspondientes Acuerdos por la Comisión Mixta de Cupo el 4 de diciembre de 1987.

Artículo único

Se aprueba la Metodología de determinación del cupo del País Vasco para el quinquenio 1987/91, a la que se refieren el artículo 41.2.e) del Estatuto de Autonomía del País Vasco y el artículo 48 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, que figura como Anejo a la presente Ley.

Disposición Final

La presente Ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», y surtirá efectos a partir de 1 de enero de 1987.

ANEJO

Aprobar la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 1987/91, que se incorpora a la presente Acta.

CAPÍTULO PRIMERO

Régimen jurídico y vigencia de la metodología

Artículo 1. Régimen jurídico y vigencia de la metodología.

Los cupos del País Vasco correspondientes a los ejercicios 1987 a 1991, ambos inclusive, se determinarán por la metodología regulada en los artículos siguientes, que sustituye a la establecida en la Sección 2.^a del Capítulo II del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, que queda sin efecto hasta 1 de enero de 1992.

Artículo 2. Sistemática

A efectos de lo dispuesto en el artículo anterior se determinará el cupo líquido del año base del quinquenio, que será actualizado para los ejercicios siguientes.

CAPÍTULO II

Determinación del cupo líquido del año base

Artículo 3. Determinación del cupo del año base

El cupo líquido del año base del quinquenio 1987/91 se determinará por la aplicación del índice de imputación al importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma y mediante la práctica de los correspondientes ajustes y compensaciones, todo ello en los términos previstos en los artículos siguientes.

Artículo 4. Cargas de Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma.

Uno. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla.

Dos. Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del Presupuesto del Estado, la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Reales Decretos.

Tres. Entre otras tendrán el carácter de cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma las siguientes:

a) Las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el artículo ciento cincuenta y ocho, dos, de la Constitución.

b) Las transferencias o subvenciones que haga el Estado en favor de entes públicos en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no estén asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.

c) Los intereses y cuotas de amortización de todas las deudas del Estado.

Cuatro. La imputación a los Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectuará por aplicación del índice de imputación al que se refiere el artículo siete siguiente.

Artículo 5. Ajustes

Uno. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo catorce siguiente las cifras que resulten de la imputación a que se refiere el número cuatro del artículo anterior, se ajustarán para perfeccionar la estimación de los ingresos por Impuestos Directos imputables al País Vasco y al resto del Estado.

Dos. Las cantidades que resulten de la práctica del ajuste regulado en el número uno anterior constituirán el cupo de cada Territorio Histórico.

Artículo 6. Compensaciones

Uno. Del cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensación los siguientes conceptos:

- a) La parte imputable de los tributos no concertados.
- b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.
- c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado.
- d) Las cantidades a que se refieren los artículos doce, uno, a), y dieciocho, primera del Concierto Económico con el País Vasco.

Dos. La imputación de los conceptos señalados en las letras a), b) y c) del apartado uno anterior, se efectuará aplicando el índice establecido en el artículo siete siguiente.

Artículo 7. Índice de imputación

El índice de imputación a que se refieren los artículos cuatro y seis precedentes, determinado básicamente en función de la renta relativa de los Territorios Históricos, es el 6,24 por 100.

Artículo 8. Cupo líquido

La cantidad que resulte tras la práctica de las compensaciones reguladas en el artículo seis anterior constituye el cupo líquido del País Vasco correspondiente al ejercicio 1988, año base del quinquenio.

CAPÍTULO III

Determinación del cupo líquido de los años siguientes del quinquenio

Artículo 9. Método de determinación

El cupo líquido correspondiente a los años del quinquenio posteriores al año se determinará provisionalmente por aplicación de un índice de actualización al cupo líquido del ejercicio 1988, al que se refiere el artículo anterior.

Artículo 10. Índice de actualización

El índice de actualización es el cociente entre la previsión de ingresos por tributos concertados, excluidos los susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas, que figure en los Capítulos I y II del Presupuestos de Ingresos del Estado del ejercicio al que se refiere el cupo líquido y los ingresos previstos por el Estado por los mismos conceptos tributarios en el año base del quinquenio.

Artículo 11. Efectos por variación en las competencias asumidas

Uno. Si durante cualquiera de los años subsiguientes del quinquenio la Comunidad Autónoma del País Vasco asumiese competencias cuyo coste anual a nivel estatal hubiese sido incluido dentro de las cargas del Estado, que se computaron para la determinación del cupo líquido del año base del quinquenio recogido en el artículo ocho, se procederá a reducir dicho coste anual proporcionalmente a la parte del año en el que el País Vasco hubiera asumido tales competencias y, en consecuencia, el cupo líquido en la cuantía que proceda por aplicación del índice de imputación previsto en el artículo siete.

La citada reducción proporcional tendrá en cuenta la periodicidad real de los gastos corrientes, así como el efectivo grado de realización de las inversiones del Estado.

Dos. De igual modo se procederá si la Comunidad Autónoma dejase de ejercer competencias que tuviera asumidas en el momento de la fijación del cupo líquido del año base del quinquenio, incrementado éste en la cuantía que proceda.

Tres. Para los ejercicios posteriores se reducirá el cupo líquido del año base del quinquenio en el importe que resulte de aplicar al coste anual a nivel estatal en el citado año base de quinquenio, previa actualización resultante de la aplicación del índice del artículo diez, el índice de imputación regulado en el artículo siete.

Cuatro. En la fijación provisional del cupo líquido de cada ejercicio posterior al año base se considerará el resultado de multiplicar la previsión de recaudación del Estado por tributos concertados de dicho ejercicio, en iguales términos que la definida en el artículo diez, por la diferencia entre los cocientes que resulten de la parte de la Subvención del Estado al Sistema de la Seguridad Social que se entiende financia al Instituto Nacional de la Salud y al Instituto Nacional de Servicios Sociales y la previsión recaudatoria del Estado antes señalada, correspondientes, respectivamente, al año al que se refiere el cupo líquido y al año base del quinquenio, y aplicando al resultado así obtenido el índice de imputación definido en el artículo siete.

Artículo 12. Liquidación definitiva

Uno. Los cupos fijados provisionalmente conforme a lo dispuesto en los artículos anteriores se liquidarán definitivamente considerando el valor real del índice de actualización, definido en el artículo diez, que se deduzca de la recaudación líquida realmente obtenida por el Estado tanto en el ejercicio al que se refiere el cupo como en el año base del quinquenio.

Dos. En dicha liquidación definitiva, y conforme a los mismos datos reales de recaudación, se considerará asimismo el resultado final de la operación definida en el artículo once, apartado cuatro.

Tres. La recaudación líquida realmente obtenida por el Estado en cada ejercicio será la que se deduzca de la certificación expedida por la Intervención General de la Administración del Estado a estos efectos, computándose como tal la obtenida en el año al que se refiere la certificación cualquiera que sea el del devengo.

Cuatro. La liquidación definitiva se efectuará en el mes de mayo del ejercicio siguiente al que se refiera el cupo líquido objeto de la misma, y las diferencias que origine con el cupo líquido fijado provisionalmente para el citado ejercicio se regularizarán en el ingreso a efectuar en el citado mes de mayo, previsto en el artículo siguiente.

CAPÍTULO IV

Normas comunes

Artículo 13. Ingreso del cupo

La cantidad a ingresar por la Comunidad Autónoma del País Vasco en cada ejercicio se abonará a la Hacienda Pública del Estado en tres plazos iguales, durante los meses de mayo, septiembre y diciembre del mismo.

Artículo 14. Ajuste por el Impuesto sobre el Valor Añadido

Uno. A la recaudación real del País Vasco por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirán:

a) El 6,875 por 100 de la recaudación por el Impuesto sobre el Valor Añadido obtenida en las Aduanas:

b) El 1,232 por 100 de la recaudación real del territorio común dividida por el 94,357 por 100, o de la recaudación real del País Vasco dividida por el 5,643 por 100, según que el porcentaje de la recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 5,643 por 100.

Dos. La imputación del ajuste anterior en los ingresos a los que se refiere el artículo anterior y su regularización en el ejercicio inmediato siguiente se efectuará conforme al procedimiento vigente en cada momento aprobado por la Comisión Mixta de Cupo.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera.—Se aprueba el cupo líquido del País Vasco para el ejercicio 1987 que figura en el anejo I de esta metodología, cuya determinación se ha efectuado por aplicación al cupo líquido del año base del quinquenio del índice definido en el artículo diez. La liquidación definitiva de dicho cupo se ajustará a lo previsto en el artículo doce.

Segunda.—Se aprueba el cupo definitivo del País Vasco para el ejercicio de 1988 que figura en el anejo II de esta metodología.

Tercera.—En el caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la revisión del cupo líquido del año base del quinquenio en la forma y cuantía que resulte procedente, que surtirá efectos a partir del año en que se produzca dicha reforma.

DISPOSICIÓN FINAL

Lo dispuesto en la presente metodología se entiende sin perjuicio de la normativa contenida en las Disposiciones Adicionales, Transitorias y Finales del Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, que permanecen vigentes en la medida en que sean de aplicación en sus pr términos.

Asimismo, seguirá siendo de aplicación a la financiación de la Policía Autónoma lo dispuesto en la normativa vigente.

Por tanto,

Mando a todos los españoles, particulares y autoridades, que guarden y hagan guardar esta Ley.

ANEJO I

Cupo líquido de la Comunidad Autónoma del País Vasco para 1987

Cupo líquido de la Comunidad Autónoma del País Vasco para 1987	105.007,6 (Millones de pesetas).
Compensaciones Alava: Disposición Transitoria sexta, apartados uno y dos	1.111,4 (Millones de pesetas).
Líquido a ingresar.....	103.896,2 (Millones de pesetas)

ANEJO II

Cupo definitivo de la Comunidad Autónoma del País Vasco para 1988

Presupuesto del Estado Gastos	8.939.236,6 (Millones de pesetas).
Cargas asumidas por la Comunidad Autónoma:	
Ministerios y Entes territoriales (*).....	3.083.285,0
Policía Autónoma.....	266.466,0

Total cargas no asumidas.....	5.589.485,6 (Millones de peseta).
Imputación del índice a las cargas no asumidas:	
6,24 por 100 s/ 5.589.485,6	348.783,9 (Millones de Pesetas).
Compensaciones y ajustes a deducir:	
Por tributos no concertados, 1.554.624,8 al 6,24 por 100	97.008,6
Por otros ingresos no tributarios, 564.005,9 al 6,24 por 100.....	35.194,0
Por déficit presupuestario, 1.576.489,0 al 6,24 por 100	98.372,9
Por Impuestos Directos concertados.....	17.069,4 ..- 247.644,9 (Millones de pesetas).
Cupo líquido	101.139,0 (Millones de pesetas).
Compensaciones Alava: Disposición Transitoria sexta, apartados uno y dos. ...-	1.123,0 (Millones de pesetas).
Líquido a ingresar.....	100.016,0 (Millones de pesetas).

(*) El importe incluye 352.307,7 millones de pesetas correspondientes al traspaso de INSALUD e INSERSO que por aplicación del índice de imputación (6,24 por 100) determina una financiación de 21.984 millones de pesetas.

12. Ley 3/1989, de 30 de mayo

De armonización, coordinación y colaboración fiscal

(BOPV, núm. 109, de 9 de junio de 1989)

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La necesidad de proceder a la armonización, así como a la coordinación y colaboración en el ámbito de las relaciones tributarias en lo que respecta a las instituciones competentes de los Territorios Históricos se puso de manifiesto desde la propia aprobación del Estatuto. Esta necesidad se tradujo en la práctica en unas relaciones estrechas entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma de Euskadi y las instituciones competentes de los Territorios Históricos. Se puede decir, pues, que estas labores se han venido realizando por la vía práctica, lo que ha permitido avanzar por el camino de la configuración de unas relaciones estables que venían propiciadas por el espíritu de colaboración de las Instituciones afectadas.

Se ha recorrido asimismo un camino, el de estos primeros años, que ha venido poniendo de manifiesto las dificultades para articular la armonización y la coordinación, dentro de ese espíritu general de colaboración. Asimismo la experiencia acumulada permite abordar en estos momentos la articulación legal del marco en que deben desenvolverse con las suficientes garantías de éxito como para propiciar una regulación ajustada a las necesidades concretas de la Comunidad.

Ha llegado así el momento adecuado para materializar el mandato recogido en este ámbito en las sucesivas leyes que han ido configurando el entramado legal de nuestro país.

Por un lado el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía señala cómo las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Asimismo la Ley de Concierto Económico en su artículo 3.1.A establece como uno de los principios del sistema tributario de los Territorios Históricos la coordinación, armonización fiscal y colaboración entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

La Ley de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos también conocida como Ley de Territorios Históricos, recoge en su artículo 14 apartado 3 estos dos elementos a los que hace referencia de forma permanente. Por un lado la necesidad de que las disposiciones que dicten los órganos forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regulen de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos. Por otro la previsión de que el Parlamento Vasco proceda al desarrollo de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos.

Se pone pues de manifiesto la necesidad práctica de abordar esta materia dando así cumplimiento, a su vez, a las previsiones legales contenidas en las diferentes leyes que

han ido configurando, por otra parte, el entramado institucional de la Comunidad Autónoma. También se pone de manifiesto otro hecho fundamental a los efectos de la regulación en este campo, cual es el de la necesidad de que dichas normas sean dictadas por el Parlamento Vasco.

Como se puede fácilmente apreciar cabían dos formas de abordar esta materia. Una de ellas la de regular todos y cada uno de los aspectos llegando en una sola Ley a la regulación concreta y expresa de todas las materias susceptibles de ser recogidas en la normativa a desarrollar. La otra fórmula alternativa consiste en la elaboración de una ley marco para el posterior desarrollo de los aspectos más concretos y específicos.

La necesidad de abordar el tema de manera delicada y respetuosa con las competencias de las diferentes instituciones, así como la búsqueda de un mecanismo ágil y adaptable a la propia dinámica de la normativa tributaria ha aconsejado la adopción de la vía de una ley marco como fórmula más idónea para abordar con garantías este proceso de armonización, coordinación y colaboración.

Si entendemos la colaboración como la acción por la cual se obra juntamente con otros para la consecución de un mismo fin y la coordinación como la manera de concertar esfuerzos para una acción común coincidiremos en que no hay mayor dificultad en articular estos procesos que la que se derive de la materialización de los mismos. Son pues procesos que en sí mismos denotan una unidad de objetivos a alcanzar.

Más difícil de definir con precisión puede ser lo que se entienda por armonización, en la medida en que el alcance de la misma es ciertamente complicado de precisar pudiendo llegar, en última instancia, al propio concepto de uniformización.

Conviene dejar claro que en materia de armonización no se trata de alcanzar la misma por la vía de la uniformización de toda la normativa que deba emanar de los órganos competentes de los Territorios Históricos en materia tributaria. No se trata pues de evitar toda posibilidad de diferenciación de un sistema tributario con otro, sino de establecer las líneas básicas por las que se deben desenvolver los mismos.

Que el sistema tributario establecido en los Territorios Históricos se caracterice por el acuerdo entre las partes que configuran un único todo, debe entenderse como la aspiración fundamental de esta ley. Ahora bien, ello no debe llevar a utilizar el mecanismo de uniformización como herramienta exclusiva de armonización.

Los objetivos que básicamente pretende alcanzar esta ley son los siguientes:

- Simplificación de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Coordinar las actuaciones conducentes a la represión del fraude fiscal mediante planes conjuntos de inspección e intercambio automático de información entre las Diputaciones Forales del País Vasco.
- Armonización de la normativa tributaria, con especial referencia a la relativa a incentivos fiscales.

Para alcanzar estos objetivos dispone la ley el marco de armonización de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la medida en que las Instituciones de los Territorios Históricos son titulares de competencia normativa de conformidad con el Concierto Económico. En el Impuesto de Sociedades la ley delimita los aspectos que pueden ser objeto de armonización, señalando como tales a los elementos sustantivos de dicho impuesto, incentivos fiscales y determinación de la

Administración competente para exaccionar el impuesto en el caso de entidades que realicen actividades en más de un territorio o para atribuir a las Diputaciones Forales la parte de la cuota del Impuesto que por aplicación de los artículos dieciocho y siguientes del Concierto Económico no corresponda a la Administración del Estado. En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, entiende la ley que podrán ser objeto de armonización los elementos sustantivos necesarios para garantizar la aplicación del Impuesto de forma no discriminatoria, evitando asimismo las distorsiones económicas que produce la aplicación de normativa sustancialmente distinta. Por último en los tributos locales se consideran armonizables sus elementos sustantivos.

Asimismo se crea un mecanismo de centralización de cumplimiento de obligaciones fiscales que permitirá a quienes mantienen relaciones tributarias con más de una Administración presentar declaraciones únicas en una de ellas de tal forma que disminuya la presión fiscal indirecta existente en la actualidad.

Quedan fuera del ámbito de esta ley en cuanto a la armonización de su normativa el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio, por entender que una regulación diferente no producirá distorsiones o cambios de criterio en la asignación de recursos y el Impuesto sobre el Valor Añadido por no tener autonomía normativa.

En relación con las obligaciones formales, plazos y modelos se prevé la armonización de los dos primeros y la facultad del declarante para utilizar los modelos de impresos de cualquiera de los territorios en la presentación de declaraciones ante las Administraciones tributarias del País Vasco, aunque dichos modelos difieran entre sí.

Como ya se ha señalado, regular todas estas materias en una misma Ley no parece apropiado por la constante variación de la normativa tributaria y por la complejidad que entrañaría, por lo que se recurre al mecanismo de Leyes dictadas por el Parlamento que regularán determinados aspectos relativos a uno o varios tributos, lo que hará que las normas de armonización, así como la adaptación de la normativa vigente de los Territorios Históricos se vaya aplicando escalonadamente.

Para garantizar que las disposiciones que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos se ajusten a lo dispuesto en las normas armonizadoras se establece la emisión de un informe preceptivo por parte del Órgano de Coordinación Tributaria que se crea en la Ley, que deberá ser emitido en un tiempo determinado, entendiéndose el silencio como positivo.

Respecto a la coordinación se dispone la confección de planes conjuntos de inspección, sin perjuicio de los propios de cada Diputación Foral que permitan una mejor asignación de recursos personales y materiales para la represión del fraude fiscal, evitando duplicidad de actuaciones o carencia de las mismas en alguno de los territorios. También se determina que las consultas vinculantes deberán ser objeto de informe previo a su evacuación así como de inscripción en un registro creado al efecto con lo que se evitará disparidad de criterios en la aplicación de la normativa.

Las normas que se dictan en cuanto a colaboración son básicamente referidas a la colaboración en materia informática de tal forma que se puedan complementar las normas tendentes a la coordinación.

Para la materialización de estas acciones desde un punto de vista operativo la Ley crea un Órgano de Coordinación Tributaria en el que están representados el Gobierno y las Diputaciones, estableciendo su composición y funciones. Este órgano se configura

como un elemento clave sobre el que deben pivotar las acciones a desarrollar en este ámbito. Se trata pues de un órgano específico con unas funciones concretas, de manera que pase a formar parte del conjunto de órganos, cada uno con sus funciones propias, que configuran el soporte de la acción operativa en diferentes ámbitos de la Comunidad Autónoma.

Artículo 1. Ámbito de aplicación de la ley.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía, la presente Ley tiene por objeto:

- a) Establecer el marco de armonización del régimen tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma de Euskadi, para su ulterior desarrollo en futuras leyes del Parlamento Vasco.
- b) Dictar normas de coordinación y colaboración entre las Haciendas de los Territorios Históricos en el ejercicio de su gestión tributaria.

CAPÍTULO I

Artículo 2. Armonización.

Las normas tributarias de los Territorios Históricos observarán las normas que, en materia de armonización fiscal, establezcan las leyes del Parlamento Vasco sobre los aspectos, y con el alcance señalado en la presente ley, además de las contenidas en la Ley del Concierto Económico.

En cumplimiento de lo previsto en el apartado 3 del artículo 14 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de «Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos», las disposiciones que dicten los Órganos Forales competentes de los Territorios Históricos, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos.

El nivel de armonización alcanzado podrá permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los Territorios Históricos, siempre que éstas garanticen una presión fiscal global similar en toda la Comunidad Autónoma.

Artículo 3. Aspectos armonizadores con carácter general.

Con carácter general, respecto de cualquiera de los tributos incluidos en la Ley del Concierto Económico, se armonizarán cuando proceda:

1. Los criterios de delimitación de las relaciones jurídico-tributarias con las correspondientes Diputaciones Forales, cuando el sujeto pasivo u obligado tributario ejerza actividades que supongan la realización del hecho imponible o el nacimiento de la obligación tributaria en más de un territorio histórico.
2. Los plazos de presentación de declaraciones y los modelos de autoliquidación, que en todo caso serán válidos para declarar ante cualquiera de las Administraciones de los Territorios Históricos.

Artículo 4

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se armonizarán cuando proceda los siguientes aspectos:

- a) La regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas.
- b) Los planes especiales y coeficientes máximos y mínimos de amortización de los referidos activos.
- c) La determinación y valoración de los signos, índices y módulos utilizados para la evaluación de los rendimientos determinados en régimen de estimación objetiva singular.
- d) La deducción por inversiones en activos fijos materiales.
- e) Las deducciones de la cuota por los diversos conceptos correspondientes a gastos personales y donativos.

Artículo 5

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, se armonizarán cuando proceda los siguientes aspectos:

- a) La determinación de los siguientes aspectos sustantivos del Impuesto:
 - 1) El ámbito de aplicación.
 - 2) El hecho imponible.
 - 3) El sujeto pasivo.
 - 4) La base imponible.
 - 5) El tipo de gravamen.
 - 6) El devengo.
- b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.
- c) La regularización y actualización de valores de activos.
- d) Los planes especiales y coeficientes máximos y mínimos de amortización.
- e) Deducción por inversiones en activos.
- f) La distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco por aplicación de los artículos dieciocho y siguientes del Concierto Económico.
- g) La determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuando el sujeto pasivo opere en más de un territorio sin hacerlo en territorio común.

Artículo 6

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se armonizarán cuando proceda los siguientes aspectos:

- a) La determinación del hecho imponible.
- b) La determinación de los supuestos de no sujeción.
- c) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

d) Las reglas de determinación de la base imponible.

Artículo 7

La normativa referente a los tributos locales que se hallen contemplados en la Ley del Concierto Económico se armonizarán cuando proceda en los siguientes aspectos:

a) La determinación de los siguientes aspectos sustantivos:

- 1) El ámbito de aplicación.
- 2) El hecho imponible.
- 3) El sujeto pasivo.
- 4) La base imponible.
- 5) El tipo de gravamen o cuotas de tarifa.
- 6) El devengo.

b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

CAPÍTULO II

Artículo 8

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre el Valor Añadido, así como los retenedores a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que realicen actividades en más de un territorio histórico podrán centralizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relativas a dichos impuestos en el territorio histórico en que radique su domicilio fiscal, o en su defecto en el que esté situada su principal instalación dentro del País Vasco. En ausencia de domicilio fiscal y de instalaciones en el País Vasco la centralización podrá realizarse en uno cualquiera de los territorios, a elección del sujeto pasivo.

La centralización del cumplimiento de tales obligaciones incluye los pagos de las deudas tributarias resultantes de las autoliquidaciones, pero no se extiende al ingreso de las deudas tributarias resultantes de las liquidaciones provisionales o definitivas efectuadas por las Diputaciones Forales correspondientes.

2. Previamente a la centralización del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, el sujeto pasivo o retenedor deberá presentar una declaración en tal sentido ante las Diputaciones Forales afectadas.

Esta declaración se presentará con anterioridad al comienzo del plazo de cumplimiento de la obligación fiscal de que se trate.

Artículo 9

La Diputación Foral en que el sujeto pasivo o retenedor haya centralizado el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior, remitirá dentro del mes siguiente al de su presentación, a las Diputaciones Forales que correspondan la documentación presentada por el sujeto pasivo o retenedor que de no haber optado por la centralización hubiera debido presentar en aquéllas.

Asimismo dentro del mes siguiente al de su ingreso liquidará en favor de las restantes Diputaciones Forales los ingresos efectuados por el sujeto pasivo o retenedor que correspondan a cada una de ellas según su propia autoliquidación. En la liquidación se computarán los intereses correspondientes al periodo que transcurra desde el momento del ingreso hasta la fecha en que se produzca la misma.

Artículo 10

A fin de facilitar las relaciones entre las Administraciones de los Territorios Históricos, los sujetos pasivos o retenedores que centralicen el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un solo territorio quedarán inscritos en un registro especial que se llevará en el Órgano de Coordinación Tributaria previsto en el artículo 16 de la presente Ley.

CAPÍTULO III

Artículo 11. Aplicación de las leyes de armonización.

El Órgano de Coordinación Tributaria emitirá informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización por ley del Parlamento Vasco o por la presente Ley.

A estos efectos las Diputaciones Forales remitirán al Órgano de Coordinación Tributaria el anteproyecto de disposición general de que se trate previamente a su propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación.

El Órgano de Coordinación Tributaria emitirá informe dentro del plazo de 30 días. El informe se entenderá emitido en sentido favorable una vez transcurrido el plazo señalado.

Asimismo el Órgano de Coordinación Tributaria emitirá su informe en un plazo máximo de diez días cuando lo soliciten las tres Diputaciones Forales o, en su caso, previa declaración de urgencia, a solicitud de una de ellas, apreciada dicha urgencia por el Órgano de Coordinación Tributaria.

CAPÍTULO IV

Artículo 12. Coordinación.

Las actuaciones de las administraciones tributarias de los Territorios Históricos se coordinarán en los términos y forma establecidos en el Concierto Económico y en el presente capítulo, así como en las restantes leyes del Parlamento Vasco.

Artículo 13. Planes Conjuntos de Inspección.

Las Diputaciones Forales ejecutarán planes de inspección conjunta sobre sectores, colectivos y empresas, especialmente sobre aquéllos que operen en más de un territorio histórico.

La elaboración de los planes de inspección así como su seguimiento, se efectuará en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria creado en la presente Ley. A estos efectos las Diputaciones Forales establecerán los mecanismos oportunos, incluidos los

informáticos, para que la información de los contribuyentes esté a disposición del Órgano de Coordinación Tributaria.

Artículo 14. Consultas vinculantes.

A efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustenten por las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos, las consultas vinculantes se evacuarán previo informe del Órgano de Coordinación Tributaria a que hace referencia el artículo 16.

Los informes remitidos así como las consultas evacuadas serán inscritas en un registro que se llevará en el Órgano de Coordinación Tributaria, dándose la publicidad que el mismo determine.

Artículo 15. Colaboración.

Las instituciones competentes de los Territorios Históricos, en el ejercicio de sus competencias tributarias, se facilitarán mutuamente cuantos datos y antecedentes precisen en orden a la mejor exacción de los tributos concertados. A estos efectos las Diputaciones Forales de los tres Territorios Históricos establecerán la intercomunicación técnica necesaria.

CAPÍTULO V

Artículo 16. El Órgano de Coordinación Tributaria.

1. Se constituye un órgano de coordinación tributaria cuya composición será:
 - a) Tres representantes del Gobierno Vasco nombrados por decreto a propuesta del Consejero de Hacienda y Finanzas, uno de los cuales actuará como presidente.
 - b) Un representante de cada una de las Diputaciones Forales.
2. El Órgano de Coordinación Tributaria en su primera reunión adoptará las normas de procedimiento que haya de seguir. En todo caso para la validez de sus acuerdos se necesitará mayoría absoluta.
3. El Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco asegurará el apoyo técnico y administrativo necesario al Órgano de Coordinación Tributaria para el ejercicio de las funciones que tiene atribuidas.

Artículo 17. Funciones del Órgano de Coordinación Tributaria.

Son funciones del Órgano de Coordinación Tributaria:

- a) Impulsar la coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus competencias tributarias en aras a lograr una mayor eficacia en la gestión tributaria.
- b) Emitir el informe a que hace referencia el artículo 11 de la presente Ley.
- c) Emitir cuantos informes le sean solicitados por las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco o los Órganos Forales de los Territorios Históricos en materia tributaria.
- d) Publicar un informe anual integrado de la actuación de la Hacienda Vasca donde se proporcione información relativa a la gestión e inspección correspondiente.

e) Todas las demás que se le encomiendan en la presente u otras leyes.

DISPOSICION ADICIONAL

El Gobierno irá remitiendo al Parlamento Vasco el proyecto o proyectos de Ley correspondientes a la armonización fiscal de los distintos impuestos. A este efecto en un plazo no superior a un año el Gobierno Vasco remitirá los proyectos de Ley correspondientes a la armonización contenida en los artículos 3, 4.d), 5.e), f) y g).

DISPOSICIONES FINALES

Primera

Se autoriza al Gobierno Vasco a efectuar el incremento de plantilla necesario en el Departamento de Hacienda y Finanzas para asegurar el apoyo técnico y administrativo al Órgano de Coordinación Tributaria.

Segunda

El Órgano de Coordinación Tributaria creado en la presente Ley se constituirá en un plazo no superior a dos meses desde su entrada en vigor.

Tercera

La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del País Vasco.

No obstante, lo dispuesto en los artículos 8 y 14 de la presente Ley será de aplicación a partir del primero de enero de 1990.

13. Ley 2/1990, de 8 de junio

De adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a la Ley reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos

(BOE, núm. 140, de 12 de junio de 1990)

El Concierto Económico vigente entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, prevé en su disposición adicional segunda que en el caso de que se produzca una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecte a todos o alguno de los tributos concertados se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del referido Concierto a las modificaciones que hubieren experimentado los mencionados tributos.

La nueva regulación del sistema financiero local, y más concretamente del sistema tributario de las Entidades locales, constituye, sin duda, una reforma sustancial del ordenamiento jurídico-tributario del Estado que afecta a algunos de los tributos concertados, y a otros aspectos de la actividad financiera local.

Asimismo, también ha sido objeto de reforma el actual sistema de tasas estatales, habiéndose creado, en el ámbito de éste, la nueva categoría financiera constituida por los precios públicos, reforma ésta que también afecta a la concertación actualmente vigente en esta materia.

Esta situación obliga, pues, a la adaptación del Concierto Económico al nuevo sistema financiero local y al nuevo sistema de tasas y precios públicos en la medida en que éstos sustituyen a los actualmente concertados.

A tal fin, ambas Administraciones, de común acuerdo y con arreglo al mismo procedimiento que el seguido para la aprobación del propio Concierto Económico, han procedido a la adaptación de éste al nuevo sistema financiero local y al nuevo sistema de tasas y precios públicos, habiendo sido aprobado el correspondiente Acuerdo por la Comisión Mixta de Cupo el día 28 de diciembre de 1988.

Artículo único

Se aprueba la adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, al nuevo sistema financiero local, establecido por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales y al nuevo sistema de Tasas y precios públicos, establecido por la Ley 8/1989, de 13 de abril, según lo dispuesto en la disposición adicional segunda del mismo.

Disposición Final

Esta Ley entrará en vigor simultáneamente con la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y con la Ley de Tasas y Precios Públicos, en la parte que afecte a cada una de ellas, respectivamente.

ANEJO

Acuerdo 1.º

Aprobar el texto de la adaptación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco con motivo de la implantación del nuevo sistema financiero local, conviniendo

en la nueva redacción que ha de darse a los artículos 4, norma cuarta, 34, 41, 42, 43, 44, 45 y 46 e incorporando la disposición transitoria novena al actual Concierto Económico.

14. Ley 27/1990, de 26 de diciembre

Por la que se modifica parcialmente el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo

(BOE, núm. 310, de 27 de diciembre de 1990)

El vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco fue aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, y reguló las relaciones tributarias derivadas de la estructura que en ese momento tenía el sistema tributario.

Con posterioridad, el citado Concierto Económico ha sido objeto de dos adaptaciones, la primera de ellas llevada a cabo por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido, y la segunda por la Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a la Ley reguladora de las Haciendas Locales, y a la Ley de Tasas y Precios Públicos.

En estos momentos, la experiencia acumulada a lo largo de los últimos años en el ámbito estricto de la concertación del Impuesto sobre Sociedades, pone de manifiesto la necesidad de introducir ciertas modificaciones en el régimen de tal concertación, a cuyo fin se ha acordado, al amparo de lo previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 12/1981, un nuevo sistema de concertación del Impuesto de referencia, acuerdo éste que fue sancionado por la Comisión Mixta de Cupo en su reunión celebrada el 4 de octubre de 1990.

Asimismo, el acuerdo que aprueba la presente Ley introduce algunas modificaciones en el régimen de concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuales son consecuencia de los nuevos términos en los que se ha concertado el Impuesto sobre Sociedades.

Artículo único

Se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, derivada de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Segunda del mismo, en los términos contenidos en el Anejo que se acompaña a la presente Ley.

Disposición Final

Esta Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», siendo de aplicación a los tributos devengados a partir del 1 de enero de 1991.

ANEJO

ACUERDO

Aprobar el texto de la modificación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, derivada de las previsiones recogidas en la Disposición Transitoria Segunda del mismo, conviniendo en la nueva redacción que ha de darse a los artículos 5.º, apartado uno; 6.º; 8.º; 10, norma primera; 12, norma uno, apartado a); 17; 18; 19; 20; 21; 22; 23; 24; 25; 28, apartado tres; 35; 36; 37; 38; 39, apartado uno; 52, apartado uno;

Disposición Transitoria Segunda; Disposición Final Tercera, e incorporando la Disposición Adicional Séptima al actual Concierto Económico.

15. Ley 7/1993, de 16 de abril

Por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 1992-1996

(BOE, núm. 92, de 17 de abril de 1993)

La Constitución Española, en su disposición adicional primera, declara el amparo y respeto de los derechos históricos de los Territorios forales y ordena que la actualización de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la propia Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

El Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, del 18 de diciembre, establece en su artículo 41, apartado 1, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco se regularán por el sistema tradicional de Concierto Económico, y el apartado 2.d) de dicho artículo dispone que el País Vasco contribuirá al sostenimiento de las cargas generales del Estado mediante la aportación de un cupo global integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos.

Finalmente, el apartado 2.e) del citado artículo 41 expresa que una Comisión Mixta procederá al señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico y que el cupo global resultante se aprobará por Ley con la periodicidad que se fije en el Concierto Económico.

El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, expresa en su artículo 48, apartado 1, que cada cinco años, mediante Ley aprobada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo, se procederá a aprobar la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio conforme a los principios generales establecidos en el Concierto Económico, así como a aprobar el cupo del primer año del quinquenio.

En cumplimiento de estos preceptos ambas Administraciones, de común acuerdo, han procedido a determinar la metodología de señalamiento del cupo que ha de aplicarse durante el quinquenio 1992-1996 y a fijar el cupo líquido provisional del año 1992, año base del quinquenio, habiendo adoptado la Comisión Mixta de Cupo los correspondientes acuerdos el día 6 de mayo de 1992.

Artículo único.

Se aprueba la metodología de determinación del Cupo del País Vasco para el quinquenio 1992/1996, a la que se refiere el artículo 41.2.e) del Estatuto de Autonomía del País Vasco y el artículo 48 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, que figura como anejo a la presente Ley.

Disposición Final

Única.

La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», y surtirá efectos a partir del día 1 de enero de 1992.

ANEJO

Aprobar la metodología de señalamiento del Cupo del País Vasco para el quinquenio 1992/1996, que se incorpora a la presente Acta.

CAPÍTULO I

Régimen jurídico y vigencia de la metodología

Artículo 1. Régimen jurídico y vigencia de la metodología.

Los Cupos del País Vasco correspondientes a los ejercicios 1992 a 1996, ambos inclusive, se determinarán por la metodología regulada en los artículos siguientes, que sustituye a la establecida en la Sección 2.^a del Capítulo II del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo.

Artículo 2. Sistemática.

A efectos de lo dispuesto en el artículo anterior se determinará el cupo líquido del año base del quinquenio, que será actualizado para los ejercicios siguientes.

CAPÍTULO II

Determinación del cupo líquido del año base

Artículo 3. Determinación del cupo del año base.

El cupo líquido del año base del quinquenio 1992/1996 se determinará por la aplicación del índice de imputación al importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma y mediante la práctica de los correspondientes ajustes y compensaciones, todo ello en los términos previstos en los artículos siguientes.

Artículo 4. Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma

Uno. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla.

Dos. Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del Presupuesto del Estado, la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Reales Decretos.

Tres. Entre otras tendrán el carácter de cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma las siguientes:

- a) Las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el artículo ciento cincuenta y ocho, dos, de la Constitución.
- b) Las transferencias o subvenciones que haga el Estado a favor de entes públicos en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no estén asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- c) Los intereses y cuotas de amortización de todas las deudas del Estado.

Cuatro. La imputación a los Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectuará por aplicación del índice de imputación al que se refiere el artículo 7 siguiente.

Artículo 5. Ajustes.

Uno. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 14 siguiente las cifras que resulten de la imputación a que se refiere el número cuatro del artículo anterior, se ajustarán para

perfeccionar la estimación de los ingresos por Impuestos Directos imputables al País Vasco y al resto del Estado.

Dos. Las cantidades que resulten de la práctica del ajuste regulado en el número uno anterior constituirán el Cupo de cada Territorio Histórico.

Artículo 6. Compensaciones.

Uno. Del cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensación los siguientes conceptos:

- a) La parte imputable de los tributos no concertados.
- b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.
- c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado.
- d) Las cantidades a que se refieren los artículos doce, uno, a), y dieciocho, tres, del Concierto Económico con el País Vasco.

Dos. La imputación de los conceptos señalados en las letras a), b) y c) del apartado uno anterior, se efectuará aplicando el índice establecido en el artículo 7 siguiente.

Artículo 7. Índice de imputación.

El índice de imputación al que se refieren los artículos 4 y 6 precedentes, determinado básicamente en función de la renta relativa de los Territorios Históricos, es el 6,24 por ciento.

Artículo 8. Cupo líquido.

La cantidad que resulte tras la práctica de las compensaciones reguladas en el artículo 6 anterior constituye el cupo líquido del País Vasco correspondiente al ejercicio 1992, año base del quinquenio.

CAPÍTULO III

Determinación del cupo líquido de los años siguientes del quinquenio y liquidación definitiva de los cupos

Artículo 9. Método de determinación.

El cupo líquido correspondiente a los años del quinquenio posteriores al año base se determinará provisionalmente por aplicación de un índice de actualización al cupo líquido del ejercicio 1992 al que se refiere el artículo anterior.

Artículo 10. Índice de actualización.

El índice de actualización es el cociente entre la previsión de ingresos por tributos concertados, excluidos los susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas, que figure en los capítulos I y II del Presupuesto de Ingresos del Estado del ejercicio al que se refiera el cupo líquido y los ingresos previstos por el Estado por los mismos conceptos tributarios en el año base del quinquenio.

Artículo 11. Efectos por variación en las competencias asumidas.

Uno. Si durante cualquiera de los años siguientes al año base del quinquenio la Comunidad Autónoma del País Vasco asumiese nuevas competencias cuyo coste anual a nivel estatal hubiese sido incluido dentro de las cargas del Estado que se computaron para la determinación del Cupo líquido del año base del quinquenio recogido en el artículo 8, se procederá a calcular el coste total anual a nivel estatal asociado al traspaso

en el ejercicio en que éste se produzca, según se deduzca de los Presupuestos Generales del Estado para el referido ejercicio.

En el supuesto de que la efectividad del nuevo traspaso no coincidiese con el uno de enero del ejercicio se procederá a prorratear el coste total anual a nivel estatal asociado al traspaso en dicho ejercicio proporcionalmente a la parte del año en que el País Vasco hubiera asumido tales competencias, con efectos exclusivos para la determinación del Cupo líquido del ejercicio en que se produzca el traspaso.

La citada reducción proporcional tendrá en cuenta la periodicidad real de los gastos corrientes, así como el efectivo grado de realización de las inversiones del Estado.

Dos. En el caso de producirse la circunstancia señalada en el apartado anterior, se procederá a minorar el Cupo líquido del año base del quinquenio en el importe que resulte de aplicar al coste total anual a nivel estatal en el ejercicio en que se produzca el traspaso, dividido por el índice de actualización regulado en el artículo 10, el índice de imputación regulado en el artículo 7.

El Cupo líquido del año base del quinquenio así revisado será el que se utilice para la determinación del Cupo líquido del ejercicio en que se produce el traspaso y de los ejercicios posteriores.

Tres. El mecanismo descrito se aplicará de manera inversa en el caso de que la Comunidad Autónoma del País Vasco dejase de ejercer competencias que tuviera asumidas.

Cuatro. En la fijación provisional del Cupo líquido de cada ejercicio posterior al año base se considerará el resultado de multiplicar la previsión de recaudación del Estado por tributos concertados de dicho ejercicio, en iguales términos que la definida en el artículo 10, por la diferencia entre los cocientes que resulten de la parte de la subvención del Estado al Sistema de la Seguridad Social que se entiende financia al Instituto Nacional de la Salud y al Instituto Nacional de Servicios Sociales y la previsión recaudatoria del Estado antes señalada correspondiente respectivamente al año al que se refiere el Cupo líquido y al año base del quinquenio, y aplicando al resultado así obtenido el índice de imputación definido en el artículo 7.

Artículo 12. Liquidación definitiva.

Uno. Los cupos fijados provisionalmente conforme a lo dispuesto en los artículos anteriores se liquidarán definitivamente aplicando el valor real del índice de actualización definido en el artículo 10, que se deduzca de la recaudación líquida realmente obtenida por el Estado, tanto en el ejercicio al que se refiere el Cupo como en el año base del quinquenio, al cupo líquido definitivo del año base, con excepción de lo previsto en el apartado siguiente.

Dos. Excepcionalmente, la liquidación definitiva del cupo líquido correspondiente al año base del quinquenio se efectuará considerando el valor real del índice de actualización, definido en el artículo 10, que se deduzca de la recaudación líquida realmente obtenida por el Estado en el año base del quinquenio respecto a la previsión de recaudación para ese mismo ejercicio que figure en el Presupuesto de Ingresos del Estado.

Tres. En la liquidación definitiva del cupo líquido de cada ejercicio y conforme a los mismos datos reales de recaudación, se considerará asimismo el resultado final de la operación definida en el artículo 11, apartado cuatro.

Cuatro. La recaudación líquida obtenida por el Estado en cada ejercicio será la que se deduzca de la certificación expedida por la Intervención General de la Administración del Estado a estos efectos, computándose como tal la obtenida en el año al que se refiere la certificación cualquiera que sea el del devengo.

Cinco. La liquidación definitiva se efectuará en el mes de mayo del ejercicio siguiente al que se refiera el cupo líquido objeto de la misma, y las diferencias que origine con el cupo líquido fijado provisionalmente para el citado ejercicio se regularizarán en el ingreso a efectuar en el citado mes de mayo, previsto en el artículo siguiente.

CAPÍTULO IV Normas comunes

Artículo 13. Ingreso del Cupo.

La cantidad a ingresar por la Comunidad Autónoma del País Vasco en cada ejercicio se abonará a la Hacienda Pública del Estado en tres plazos iguales, durante los meses de mayo, septiembre y diciembre del mismo.

Artículo 14. Ajuste por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Uno. A la recaudación real del País Vasco por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirán:

- a) El 6, 875 por 100 de la recaudación por el Impuesto sobre el Valor Añadido obtenida en las Aduanas.
- b) El 1,232 por 100 de la recaudación real del territorio común dividida por el 94,357 por 100, o de la recaudación real del País Vasco dividida por el 5, 643 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 5,643 por 100.

Dos. La imputación del ajuste anterior en los ingresos a los que se refiere el artículo anterior y su regulación en el ejercicio inmediato siguiente se efectuará conforme al procedimiento vigente en cada momento aprobado por la Comisión Mixta del Cupo.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera.—Se aprueba el cupo líquido provisional del País Vasco para el ejercicio de 1992 que figura en el anexo I de esta metodología.

Segunda.—En el caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado o la concertación, mediante la oportuna modificación del Concierto Económico, de determinados tributos que hasta la fecha tenían la consideración de no concertados, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la revisión del Cupo líquido del año base del quinquenio y del índice de actualización en la forma y cuantía que resulte procedente, que surtirá efectos a partir del año en que se produzca dicha reforma.

DISPOSICION TRANSITORIA

Única.

Excepcionalmente, si transcurrido el plazo de vigencia de la presente Ley no se hubiera promulgado la Ley Quinquenal reguladora de la metodología de señalamiento del Cupo para el período 1997-2001, la metodología recogida en la presente Ley será de aplicación en todos sus términos para el señalamiento de los Cupos líquidos provisionales del ejercicio 1997 y siguientes.

Los Cupos así determinados se sustituirán por los que resulten procedentes de aplicar la Ley Quinquenal citada en el párrafo anterior, una vez que ésta sea aprobada.

DISPOSICION FINAL

Única.

Lo dispuesto en la presente metodología se entiende sin perjuicio de la normativa contenida en las disposiciones adicionales, transitorias y finales del Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, que permanecen vigentes en la medida en que sean de aplicación en sus propios términos.

Asimismo, seguirá siendo de aplicación a la financiación de la Policía Autónoma lo dispuesto en la normativa vigente.

16. Ley 11/1993, de 13 de diciembre

De adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, y a la Ley de Impuestos Especiales

(BOE, núm. 298, de 14 de diciembre de 1993)

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

El Concierto Económico vigente entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, prevé en su disposición adicional segunda que en el caso de que se produzca una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecte a todos o alguno de los tributos concertados se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del referido Concierto a las modificaciones que hubieren experimentado los mencionados tributos.

El proceso de armonización fiscal en el ámbito de la Comunidad Económica Europea ha dado lugar a una nueva regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido, la cual se ha incorporado a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, así como a una nueva regulación de los Impuestos Especiales, la cual se ha incorporado a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Ambas circunstancias constituyen, sin duda, unas reformas sustanciales del ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecta a algunos de los tributos concertados.

Esta situación obliga, pues, a la adaptación del Concierto Económico a la nueva Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como a la nueva Ley de Impuestos Especiales.

A tal fin, ambas Administraciones, de común acuerdo y con arreglo al mismo procedimiento que el seguido para la aprobación del propio Concierto Económico, han procedido a la adaptación de éste a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, habiéndose aprobado el correspondiente Acuerdo por la Comisión Mixta de Cupo el 17 de diciembre de 1992.

Artículo único.

Se aprueba la adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos Especiales, todo ello según lo establecido en la disposición adicional segunda de aquél.

Disposición Final

Única.

La presente Ley entrará en vigor simultáneamente con la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y con la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

ANEJO

Acuerdo primero.

1. Aprobar la adaptación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco a la nueva Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la nueva Ley de Impuestos Especiales, conviniendo en la nueva redacción que ha de darse a los artículos veintiocho, veintinueve, treinta y dos y cincuenta y uno del actual Concierto Económico.

17. Ley 37/1997, de 4 de agosto

Por la que se aprueba la metodología de determinación del cupo del País Vasco para el quinquenio 1997-2001

(BOE, núm. 186, de 5 de agosto de 1997)

La Constitución Española, en su disposición adicional primera, declara el amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales, y ordena que la actualización de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la propia Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

El Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, establece en su artículo 41, apartado 1, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco se regularán por el sistema tradicional de Concierto Económico, y el apartado 2.d) de dicho artículo dispone que el País Vasco contribuirá al sostenimiento de las cargas generales del Estado mediante la aportación de un cupo global integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos.

Finalmente, el apartado 2.e) del citado artículo 41 expresa que una Comisión Mixta procederá al señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico y que el cupo global resultante se aprobará por Ley con la periodicidad que se fije en el Concierto Económico.

El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, expresa en su artículo 48, apartado uno, que cada cinco años, mediante Ley aprobada por las Cortes Generales, previo acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo, se procederá a aprobar la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio, conforme a los principios generales establecidos en el Concierto Económico, así como a aprobar el cupo del primer año del quinquenio.

En cumplimiento de estos preceptos ambas Administraciones, de común acuerdo, han procedido a determinar la metodología de señalamiento del cupo que ha de aplicarse durante el quinquenio 1997-2001 y a fijar el cupo líquido provisional del año 1997 año base del quinquenio, habiendo adoptado la Comisión Mixta de Cupo los correspondientes acuerdos el día 27 de mayo de 1997.

Artículo único.

Se aprueba la metodología de determinación del Cupo del País Vasco para el quinquenio 1997-2001, a la que se refieren el artículo 41.2.e) del Estatuto de Autonomía del País Vasco y el artículo 48 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, que figura como anejo a la presente Ley.

Disposición final única.

La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y surtirá efectos a partir del día 1 de enero de 1997.

ANEJO

Aprobar la metodología de señalamiento del Cupo del País Vasco para el quinquenio 1997-2001, que se incorpora a la presente Acta.

CAPÍTULO I

Régimen jurídico y vigencia de la metodología

Artículo 1. Régimen jurídico y vigencia de la metodología.

Los Cupos del País Vasco correspondientes a los ejercicios 1997 a 2001, ambos inclusive, se determinarán por la metodología regulada en los artículos siguientes, que sustituye a la establecida en la sección 2.a del capítulo II del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo.

Artículo 2. Sistemática.

A efectos de lo dispuesto en el artículo anterior se determinará el cupo líquido del año base del quinquenio, que será actualizado para los ejercicios siguientes.

CAPÍTULO II

Determinación del cupo líquido del año base

Artículo 3. Determinación del cupo del año base.

El cupo líquido del año base del quinquenio 1997-2001 se determinará por la aplicación del índice de imputación al importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma y mediante la práctica de los correspondientes ajustes y compensaciones, todo ello en los términos previstos en los artículos siguientes.

Artículo 4. Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma.

Uno. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla.

Dos. Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del presupuesto del Estado, la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Reales Decretos.

Tres. Entre otras tendrán el carácter de cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma las siguientes:

- a) Las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el artículo 158.2 de la Constitución.
- b) Las transferencias o subvenciones que haga el Estado a favor de entes públicos en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no estén asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- c) Los intereses y cuotas de amortización de todas las deudas del Estado.

Cuatro. La imputación a los Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectuará por aplicación del índice de imputación al que se refiere el artículo 7 siguiente.

Artículo 5. Ajustes.

Uno. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 14 y 15 siguientes, las cifras que resulten de la imputación a que se refiere el número cuatro del artículo anterior se

ajustarán para perfeccionar la estimación de los ingresos por impuestos directos imputables al País Vasco y al resto del Estado.

Dos. Las cantidades que resulten de la práctica del ajuste regulado en el número uno anterior constituirán el Cupo de cada Territorio Histórico.

Artículo 6. Compensaciones.

Uno. Del cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensación los siguientes conceptos.

- a) La parte imputable de los tributos no concertados.
- b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.
- c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado.

Dos. La imputación de los conceptos señalados en las letras a), b) y c) del apartado uno anterior se efectuará aplicando el índice establecido en el artículo 7 siguiente.

Artículo 7. Índice de imputación.

El índice de imputación al que se refieren los artículos 4 y 6 precedentes, determinado básicamente en función de la renta relativa de los Territorios Históricos, es el 6,24 por 100.

Artículo 8. Cupo líquido.

La cantidad que resulte tras la práctica de las compensaciones reguladas en el artículo 6 anterior constituye el cupo líquido del País Vasco correspondiente al ejercicio 1997, año base del quinquenio.

CAPÍTULO III

Determinación del cupo líquido de los años siguientes del quinquenio y liquidación definitiva de los cupos

Artículo 9. Método de determinación.

El cupo líquido correspondiente a los años del quinquenio posteriores al año base se determinará provisionalmente por aplicación de un índice de actualización al cupo líquido del ejercicio 1997 al que se refiere el artículo anterior.

Artículo 10. Índice de actualización.

El índice de actualización es el cociente entre la previsión de ingresos por tributos concertados, excluidos los susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas, que figure en los capítulos I y II del Presupuesto de Ingresos del Estado del ejercicio al que se refiera el cupo líquido y los ingresos, debidamente homogeneizados, previstos por el Estado por los mismos conceptos tributarios en el año base del quinquenio.

Artículo 11. Efectos por variación en las competencias asumidas.

Uno. Si durante cualquiera de los años siguientes al año base del quinquenio, la Comunidad Autónoma del País Vasco asumiese nuevas competencias cuyo coste anual a nivel estatal hubiese sido incluido dentro de las cargas del Estado que se computaron para la determinación del cupo líquido del año base del quinquenio recogido en el artículo 8, se procederá a calcular el coste total anual a nivel estatal asociado al traspaso en el ejercicio en que éste se produzca, según se deduzca de los Presupuestos Generales del Estado para el referido ejercicio.

En el supuesto de que la efectividad del nuevo traspaso no coincidiese con el 1 de enero del ejercicio, se procederá a prorratear el coste total anual a nivel estatal asociado al traspaso en dicho ejercicio proporcionalmente a la parte del año en que el País Vasco hubiera asumido tales competencias, con efectos exclusivos para la determinación del cupo líquido del ejercicio en que se produzca el traspaso.

La citada reducción proporcional tendrá en cuenta la periodicidad real de los gastos corrientes, así como el efectivo grado de realización de las inversiones del Estado.

Dos. En el caso de producirse la circunstancia señalada en el apartado anterior, se procederá a minorar el cupo líquido del año base del quinquenio en el importe que resulte de aplicar al coste total anual a nivel estatal en el ejercicio en que se produzca el traspaso, dividido por el índice de actualización regulado en el artículo 10, el índice de imputación regulado en el artículo 7.

El cupo líquido del año base del quinquenio, así revisado, será el que se utilice para la determinación del cupo líquido del ejercicio en que se produce el traspaso y de los ejercicios posteriores.

Tres. El mecanismo descrito se aplicará de manera inversa en el caso de que la Comunidad Autónoma del País Vasco dejase de ejercer competencias que tuviera asumidas.

Cuatro. En la fijación provisional del cupo líquido de cada ejercicio posterior al año base, se considerará el resultado de multiplicar la previsión de recaudación del Estado por tributos concertados de dicho ejercicio, en iguales términos que la definida en el artículo 10, por la diferencia entre los cocientes que resulten de la parte de la subvención del Estado al sistema de la Seguridad Social que se entiende financia al Instituto Nacional de la Salud y al Instituto Nacional de Servicios Sociales y la previsión recaudatoria del Estado antes señalada, correspondientes respectivamente al año al que se refiere el cupo líquido y a su homogénea en el año base del quinquenio, y aplicando al resultado así obtenido el índice de imputación definido en el artículo 7.

Artículo 12. Liquidación definitiva.

Uno. Los cupos fijados provisionalmente conforme a lo dispuesto en los artículos anteriores se liquidarán definitivamente aplicando el valor real del índice de actualización definido en el artículo 10, que se deduzca de la recaudación líquida realmente obtenida por el Estado, tanto en el ejercicio al que se refiere el cupo, como su homogénea en el año base del quinquenio, al cupo líquido definitivo del año base, con excepción de lo previsto en el apartado siguiente.

Dos. Excepcionalmente, la liquidación definitiva del cupo líquido correspondiente al año base del quinquenio, se efectuará considerando el valor real del índice de actualización, definido en el artículo 10, que se deduzca de la recaudación líquida realmente obtenida por el Estado en el año base del quinquenio, respecto a la previsión homogénea de recaudación para ese mismo ejercicio que figure en el Presupuesto de Ingresos del Estado.

Tres. En la liquidación definitiva del cupo líquido de cada ejercicio, y conforme a los mismos datos reales de recaudación, se considerará asimismo el resultado final de la operación definida en el artículo 11, apartado cuatro.

Cuatro. La recaudación líquida obtenida por el Estado en cada ejercicio será la que se deduzca de la certificación expedida por la Intervención General de la Administración

del Estado a estos efectos, computándose como tal la obtenida en el año al que se refiere la certificación, cualquiera que sea el del devengo.

Cinco. La liquidación definitiva se efectuará en el mes de mayo del ejercicio siguiente al que se refiere el cupo líquido objeto de la misma y las diferencias que origine con el cupo líquido fijado provisionalmente para el citado ejercicio se regularizarán en el citado mes de mayo, computándose, en su caso, con el ingreso a efectuar previsto en el artículo siguiente, en el citado mes.

CAPÍTULO IV Normas comunes

Artículo 13. Ingreso del cupo.

La cantidad a ingresar por la Comunidad Autónoma del País Vasco en cada ejercicio se abonará a la Hacienda Pública del Estado en tres plazos iguales, durante los meses de mayo, septiembre y diciembre del mismo.

Artículo 14. Ajuste por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Uno. A la recaudación real del País Vasco por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirán:

- a) El 6,875 por 100 de la recaudación por el Impuesto sobre el Valor Añadido obtenida en las Aduanas.
- b) El 1,110 por 100 de la recaudación real del territorio común dividida por el 94,235 por 100, o de la recaudación real del País Vasco dividida por el 5,765 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior respectivamente, al 5,765 por 100.

Dos. La imputación del ajuste anterior en los ingresos a los que se refiere el artículo 13 y su regularización en el ejercicio inmediato siguiente se efectuará conforme al procedimiento vigente en cada momento aprobado por la Comisión Mixta de Cupo.

Artículo 15. Ajuste por los Impuestos Especiales de Fabricación.

Uno. A la recaudación real del País Vasco por los Impuestos Especiales de Fabricación, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, se le añadirán:

- a) 1. El 7,130 por 100 de la recaudación por los Impuestos sobre Alcohol, Bebidas Derivadas y sobre Productos Intermedios obtenida en las Aduanas.
2. El 5,198 por 100 de la recaudación real por los Impuestos sobre Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Productos Intermedios del territorio común dividida por el 98,068 por 100, o de la recaudación real del País Vasco por los mismos conceptos tributarios dividida por el 1,932 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior respectivamente, al 1,932 por 100.
- b) 1. El 7,130 por 100 de la recaudación por el Impuesto sobre la Cerveza obtenida en las Aduanas.
2. El 5,399 por 100 de la recaudación real por el Impuesto sobre la Cerveza del territorio común dividida por el 98,269 por 100, o de la recaudación real del País Vasco por el mismo concepto tributario dividida por el 1,731 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior respectivamente, al 1,731 por 100.

c) 1. El 6,560 por 100 de la recaudación por el Impuesto sobre Hidrocarburos obtenida en las Aduanas.

2. Con signo negativo, el 1,700 por 100 de la recaudación real por el Impuesto sobre Hidrocarburos del territorio común dividida por el 91,740 por 100, o de la recaudación real del País Vasco por el mismo concepto tributario dividida por el 8,260 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior respectivamente, al 8,260 por 100.

d) La diferencia entre el resultado de aplicar a la recaudación real en el territorio común por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, el porcentaje que corresponda anualmente al valor de las labores suministradas a Expendedurías de Tabaco y Timbre situadas en el País Vasco, sobre el valor de las labores suministradas a dichos establecimientos en el territorio de aplicación de este impuesto, y el resultado de aplicar el complementario a cien del porcentaje anteriormente definido a la recaudación real por el mismo concepto tributario en el País Vasco.

Dos. En el caso de que la recaudación real obtenida por el País Vasco difiera, por el Impuesto sobre Hidrocarburos en más del 7 por 100, y por los Impuestos sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios y Cerveza en más del 10 por 100, de la cifra que resulte de aplicar los índices contenidos en el último inciso de las letras a) 2, b) 2 y c) 2 del punto uno de este artículo a la recaudación real del conjunto del Estado por cada uno de los mismos, se corregirán dichos índices para efectuar los ajustes del año en que se produzcan las diferencias citadas.

Dicha corrección se realizará por aplicación del porcentaje de variación, positivo o negativo, que exceda sobre los respectivos límites establecidos en el párrafo anterior a los correspondientes índices contenidos en el último inciso de las letras a) 2, b) 2 y c) 2 del apartado uno anterior.

Tres. La imputación de los ajustes anteriores en los ingresos a los que se refiere el artículo 13, y su regularización en el ejercicio inmediato siguiente, se efectuará conforme al procedimiento vigente en cada momento aprobado por la Comisión Mixta de Cupo.

Disposición adicional primera.

Uno. Se establecen las compensaciones financieras que resulten a favor de una u otra Administración en el año base del quinquenio, por razón de la concertación de los Impuestos Especiales de Fabricación sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, por la diferencia entre el importe que resulte de aplicar el índice definido en el artículo 7 anterior, a la recaudación prevista para cada uno de los Impuestos Especiales de Fabricación en el conjunto del ámbito territorial de aplicación de dichos impuestos, y el importe que resulte de aplicar a dicha recaudación los porcentajes a que se refieren las letras a) 1, b) 1, c) 1 y d) del artículo 15.uno.

Dos. Las compensaciones correspondientes a los años del quinquenio posteriores al año base se determinarán provisionalmente, por aplicación de un índice de variación a las compensaciones del ejercicio 1997, a las que se refiere el punto uno de la presente disposición adicional.

El índice de variación es el cociente entre la previsión de ingresos por Impuestos Especiales de Fabricación en el conjunto del territorio de aplicación de dichos

impuestos del ejercicio al que se refieran las compensaciones y los ingresos previstos por los mismos conceptos tributarios en el año base del quinquenio.

Tres. Las compensaciones fijadas provisionalmente conforme a lo dispuesto en los puntos uno y dos anteriores se liquidarán definitivamente aplicando el valor real del índice de variación definido en el punto anterior, que se deduzca de la recaudación líquida realmente obtenida en el conjunto del territorio de aplicación de dichos impuestos, tanto en el ejercicio al que se refieren las compensaciones, como en el año base del quinquenio, a la compensación definitiva del año base, con excepción de lo previsto en el párrafo siguiente.

Excepcionalmente, la liquidación definitiva de las compensaciones correspondientes al año base del quinquenio se efectuará considerando el valor real del índice de variación, definido en el punto dos anterior, que se deduzca de la recaudación líquida realmente obtenida en el conjunto del territorio de aplicación de dichos impuestos, en el año base del quinquenio, respecto a la previsión de recaudación para ese mismo ejercicio.

Cuatro. A efectos de determinar la compensación financiera correspondiente a la concertación del Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco, en el año base del quinquenio a la que se refiere el punto uno de la presente disposición adicional, se fija el porcentaje al que se refiere la letra d) del artículo 15.uno en el 4,4 por 100.

Disposición adicional segunda.

Se aprueba el cupo líquido provisional del País Vasco para el ejercicio de 1997 que figura en el anexo 1 de esta metodología.

Disposición adicional tercera.

En el caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado o la concertación, mediante la oportuna modificación del Concierto Económico, de determinados tributos que, hasta la fecha tenían la consideración de no concertados, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la revisión del cupo líquido del año base del quinquenio y del índice de actualización en la forma y cuantía que resulte procedente, que surtirá efectos a partir del año en que se produzca dicha reforma.

Disposición adicional cuarta.

En el supuesto de que se modifique el actual régimen de fabricación y comercio de labores del tabaco, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la revisión de la letra d) del artículo 15.uno.

Disposición adicional quinta.

La liquidación definitiva del ajuste por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio de 1996 se realizará según el procedimiento dispuesto en el artículo 14.uno.

Disposición transitoria única.

Excepcionalmente, si transcurrido el plazo de vigencia de la presente Ley no se hubiera promulgado una nueva Ley reguladora de la metodología de señalamiento del cupo para los ejercicios siguientes, la metodología recogida en la presente Ley será de aplicación en todos sus términos para el señalamiento provisional de los cupos líquidos del ejercicio 2002 y siguientes.

Los cupos así determinados se sustituirán por los que resulten procedentes de aplicar la Ley que los regule citada en el párrafo anterior, una vez que ésta sea aprobada.

Disposición final única.

Lo dispuesto en la presente metodología se entiende sin perjuicio de la normativa contenida en las disposiciones adicionales, transitorias y finales del Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, que permanecen vigentes en la medida en que sean de aplicación en sus propios términos.

Asimismo, seguirá siendo de aplicación a la financiación de la Policía Autónoma lo dispuesto en la normativa vigente.

ANEXO I

Cupo provisional de la Comunidad Autónoma del País Vasco para el año base de 1997

	Millones de pesetas
Presupuesto del Estado. Gastos	23.892.771,6
Cargas asumidas por la Comunidad Autónoma:	
Ministerios y entes territoriales (1)	10.468.165,8
Policía Autónoma	917.937,5
Total cargas no asumidas	12.506.668,3
Imputación del índice a las cargas no asumidas: 6,24 por 100 s/12.506.668,3	780.416,1
Compensaciones y ajustes a deducir:	
Por tributos no concertados 495.600,0 al 6,24 por 100	-30.925,4
Por otros ingresos no tributarios 1.952.628,5 al 6,24 por 100	-121.844,0
Por déficit presupuestario 7.683.505,0 al 6,24 por 100	-479.450,7
Por impuestos directos concertados	-33.899,4
	-666.119,5
Cupo líquido	114.296,6
Compensaciones Álava:	
Disposición transitoria sexta, apartados uno y dos del Concierto Económico con el País Vasco	-390,6
Líquido a ingresar	113.906,0

(1) El importe incluye 3.538.517,260 millones de pesetas correspondientes al traspaso de INSALUD e INSERSO que por aplicación del índice de imputación (6,24 por 100) determina una financiación de 220.803,477 millones de pesetas.

18. Ley 38/1997, de 4 de agosto

Por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

(BOE, núm. 186, de 5 de agosto de 1997)

El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, prevé en el apartado dos de su disposición adicional segunda que en el caso de que se produzca una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, que afecte a todos o algunos de los tributos concertados, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del referido Concierto a las modificaciones que se hubieren producido. Tal es el caso, sin duda, de la implantación del Impuesto sobre las Primas de Seguros llevada a cabo por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, así como el de algunas otras modificaciones técnicas producidas desde la última adaptación del Concierto Económico.

A su vez, el apartado uno de la antes citada disposición adicional segunda del Concierto Económico contiene el marco dentro del cual ambas Administraciones, de común acuerdo, pueden llevar a cabo cuantas modificaciones del referido Concierto tengan por conveniente. En su virtud, se acuerda introducir modificaciones en el régimen de los principios de armonización fiscal y de colaboración; en el régimen de la exacción de los tributos que gravan los rendimientos obtenidos por no residentes; en el régimen de la normativa aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en el régimen de la tributación de los grupos de sociedades.

En otro orden de ideas, resulta que el contenido del Concierto Económico aprobado en 1981 hubo de respetar y acomodarse a los principios y bases especificados en el apartado 2 del artículo 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

Tal adecuación del Concierto Económico a dichas prescripciones estatutarias impidió que aquél pudiera desarrollar plenamente el primero de los referidos principios y bases, esto es, la potestad de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, y ello por cuanto que en aquel momento los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y sobre el Tabaco se recaudaban mediante Monopolios Fiscales, circunstancia ésta que, conforme al principio recogido en la letra b) del antes citado artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía, imposibilitaba la concertación de los mencionados tributos.

En la actualidad, una vez desaparecidos los Monopolios Fiscales mediante los que se recaudaban los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y sobre el Tabaco resulta necesario proceder a la plena integración de la potestad foral, a cuyo fin se acuerda adicionar al Concierto Económico la concertación de los referidos tributos.

Se está, pues, ante una segunda concertación circunscrita al ámbito específico de los Impuestos Especiales y articulada en el ámbito más amplio del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981. En este contexto de segunda concertación limitada y de plena integración de la potestad foral, resulta posible y necesario llevar a cabo, además, la concertación de la imposición especial sobre alcoholes.

En función de todo ello, ambas Administraciones, de común acuerdo y con arreglo al mismo procedimiento que el seguido para la aprobación del propio Concierto Económico, han procedido a la adaptación, modificación y ampliación de éste, habiéndose aprobado el correspondiente Acuerdo por la Comisión Mixta de Cupo el 27 de mayo de 1997.

Artículo único.

Se aprueba la adaptación, modificación y ampliación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, conforme a lo establecido en la disposición adicional segunda de aquél.

Disposición final única.

La presente Ley entrará en vigor el primer día del mes siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

ANEJO

Acuerdo primero.

1. Aprobar la adaptación, modificación y ampliación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, conviniendo en la nueva redacción que ha de darse a los artículos segundo, cuarto, quinto, sexto, séptimo, noveno, diez, once, doce, trece, quince, dieciséis, diecisiete, dieciocho, veinte, veinticinco, veintiséis, veintisiete, veintiocho, veintinueve, treinta, treinta y uno, treinta y dos, treinta y tres, treinta y cuatro, treinta y cinco, treinta y seis, treinta y ocho, treinta y nueve, cuarenta y cuatro, y cincuenta y uno del Concierto Económico, así como en la adición al mismo de la disposición adicional octava; de las disposiciones transitorias décima, undécima y duodécima; y de la disposición final cuarta.

19. Real Decreto 1787/1997, de 1 de diciembre

Por el que se desarrolla la Disposición Transitoria 12ª del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

(BOE, núm. 296, de 11 de diciembre de 1997).

El Estatuto de Autonomía del País Vasco establece en su artículo 41.1 que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o convenios, precisando en el apartado 2 del propio artículo, al fijar los principios y bases a que habrá de acomodarse el régimen de concierto, que las instituciones competentes de los territorios históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado y las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración se contemplan en el propio concierto, o se dicten por el Parlamento Vasco, en relación con la propia Comunidad Autónoma, y añadiendo a su vez que la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de monopolios fiscales, se efectuará, dentro de cada territorio histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, recoge el contenido del referido artículo 41, apartado 2, en su artículo segundo, señalando en el artículo sexto las competencias exclusivas del Estado.

De otra parte, la disposición adicional tercera del referido Concierto Económico considera subsistentes en las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya las facultades que en el orden económico y administrativo les reconoció el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906.

De acuerdo con la disposición transitoria duodécima contenida en la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, vigente desde el 1 de septiembre de 1997, a la entrada en vigor de la concertación de los tributos a que se refiere la disposición transitoria undécima del presente Concierto Económico, que regula el régimen transitorio de los nuevos tributos concertados, con efectos desde el 1 de enero de 1997, quedarán traspasados por el Estado en favor de las Diputaciones Forales todos los medios personales y materiales adscritos al ejercicio de las nuevas competencias tributarias asumidas por éstas, en los términos y condiciones que se especifiquen por la Comisión Mixta de Cupo en el oportuno acuerdo e inventario anejo al mismo.

La Comisión Mixta de Cupo procedió a especificar, de acuerdo con lo previsto en la referida disposición transitoria duodécima, los términos y condiciones en que deberán entenderse traspasados a favor de las Diputaciones Forales los medios personales y materiales adscritos al ejercicio de las nuevas competencias tributarias asumidas por éstas, adoptando al respecto el oportuno acuerdo en su sesión de Pleno celebrada el día 27 de mayo de 1997, condicionando su aplicación a la aprobación de la Ley de Modificación del Concierto, circunstancia que se cumple con la aprobación de la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

En su virtud, a propuesta del Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 28 de noviembre de 1997,

DISPONGO

Artículo 1.

Se aprueba el acuerdo adoptado el día 27 de mayo de 1997, por la Comisión Mixta de Cupo con la Comunidad Autónoma del País Vasco prevista en el artículo cuarenta y nueve del Concierto Económico, que se transcribe como anexo al presente Real Decreto, y por el que se especifican los términos y condiciones en que han de entenderse transferidos por el Estado los medios personales y materiales adscritos al ejercicio de las competencias tributarias asumidas por las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que resultaron traspasados a las mismas a la entrada en vigor de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, de modificación del Concierto Económico de acuerdo con la disposición transitoria duodécima.

Artículo 2.

En consecuencia, quedan traspasados a las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya los medios personales y materiales que se relacionan en el referido acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo en los términos y condiciones allí especificados.

Artículo 3.

Estos traspasos serán efectivos a partir del 1 de diciembre de 1997.

Artículo 4.

Este Real Decreto será publicado simultáneamente en el «Boletín Oficial del Estado» y en los Boletines Oficiales de la Comunidad Autónoma y de los Territorios Históricos del País Vasco, y entrará en vigor el mismo día de su publicación.

Disposición adicional única.

Se cancelarán en el Presupuesto del Estado créditos equivalentes, como mínimo, al 6,24 por 100 del importe de aquellos que, a nivel estatal, corresponden a las competencias asumidas y a los servicios transferidos y cuyo detalle consta en el referido acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo.

ANEXO

Don José Hernani Lacasa Salas, Secretario de la Comisión Mixta de Cupo con la Comunidad Autónoma del País Vasco, prevista en el artículo 49 del Concierto Económico,

CERTIFICA

Que en el Pleno de la Comisión Mixta de Cupo, celebrado el día 27 de mayo de 1997, se acordó aprobar los términos y condiciones en que han de entenderse transferidos por el Estado los medios personales y materiales adscritos al ejercicio de las nuevas competencias tributarias asumidas por las Diputaciones Forales, que resultan traspasados a las mismas a la entrada en vigor de la modificación del Concierto Económico a que se refiere el acuerdo primero, según se recoge en el anejo IV.

La relación definitiva del personal afectado por la transferencia se incorporará a dicho anejo, una vez determinada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y acordada por el Director general de Coordinación con las Haciendas Territoriales y el Viceconsejero de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco.

El presente acuerdo queda condicionado a la aprobación de la Ley de Modificación del Concierto.

A) Referencia a las normas constitucionales, estatutarias y legales en que se ampara el traspaso de servicios.

La disposición adicional primera de la Constitución dispone que «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los Territorios Forales», añadiendo que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».

El Estatuto de Autonomía del País Vasco, Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, establece en su artículo 41.1 que «las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o convenios».

El apartado 2 del propio artículo, al fijar los principios y bases a que habrá de acomodarse el régimen de Concierto dispone en su párrafo a) que las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, teniendo en cuenta la estructura general impositiva del Estado y las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración se contienen en el propio concierto o se dicten por el Parlamento Vasco, en relación con la propia Comunidad Autónoma.

El párrafo b) de dicho artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía establece a su vez que «la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de monopolios fiscales, se efectuará dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección».

El artículo segundo del Concierto Económico señala:

«Uno. Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos que actualmente se recauden mediante monopolios fiscales, los derechos de importación, los gravá menes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales».

El mencionado artículo segundo se completa con la mención de las competencias exclusivas del Estado a que se refiere el artículo sexto.

Finalmente, de acuerdo con la disposición transitoria duodécima, «a la entrada en vigor de la concertación de los tributos a que se refiere la disposición transitoria undécima del Concierto Económico, quedarán traspasados por el Estado en favor de las Diputaciones Forales todos los medios personales y materiales adscritos al servicio de las nuevas competencias tributarias asumidas por éstas, en los términos y condiciones que se

especificuen por la Comisión Mixta de Cupo en el oportuno acuerdo e inventario anejo al mismo».

B) Designación y funciones de los servicios afectados por el traspaso.

El traspaso de medios personales y materiales a que se refiere el presente acuerdo afecta a los servicios de las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y Tribunales Económico-Administrativos, previstos en el Real Decreto 489/1979, de 20 de febrero, desarrollado en la Orden de 12 de agosto de 1985, completado con lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, y en la Orden de 27 de diciembre de 1991, que desarrolla nuevas unidades en la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Todas estas normas desarrollan las funciones que se corresponden con las competencias de gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos a que se refiere el Concierto, en la medida en que dichos medios personales y materiales no hubieran sido traspasados.

C) Servicios y funciones que se reserva la Administración Tributaria del Estado.

Seguirán formando parte de la Administración del Estado aquellos a los que corresponde el desarrollo de competencias en materia tributaria, atribuidos al Estado en los artículos segundo y sexto del Concierto.

D) Funciones en que han de concurrir la Administración Tributaria del Estado y la de la Comunidad Autónoma del País Vasco y forma de cooperación.

El Estado y los Territorios Históricos colaborarán en la gestión, inspección y recaudación de los tributos en los términos establecidos en el Concierto Económico.

E) Normas vigentes afectadas por el traspaso.

El presente acuerdo afecta al Real Decreto 489/1979, y las normas que lo desarrollan, adaptan y completan.

F) Bienes, derechos y obligaciones del Estado que se traspasan a las Diputaciones Forales.

1. Es objeto de traspaso a las Diputaciones Forales la titularidad sobre la superficie correspondiente a los metros cuadrados de los inmuebles adscritos al desarrollo de las funciones referidas en el apartado B) de este acuerdo, según detalle de la relación 2.

2. Igualmente, se traspasan a las referidas Diputaciones Forales el mobiliario y equipo de oficina que se hallan en la actualidad adscritos al desarrollo de las mismas funciones según detalle de la relación 3.

G) Personal adscrito a los servicios que se transfieren.

Se traspasa a las Diputaciones Forales el personal que se especifica en la relación 4.

H) Valoración provisional de las cargas asumidas, a nivel estatal, por el País Vasco correspondientes a los servicios traspasados.

La asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponde a las competencias asumidas y servicios traspasados a las Diputaciones Forales se eleva en el ejercicio de 1997 a 8.942,862 millones de pesetas según detalle de la relación 1.

I) Efectividad de la transferencia.

La transferencia de los servicios a que se refiere el presente acuerdo surtirá efecto a partir del momento que determine la norma por la que se haga efectivo el traspaso.

20. Ley 4/1998, de 6 de marzo

De modificación de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal

(BOPV, núm. 60, de 30 de marzo de 1998)

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La aprobación de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, respondió a la necesidad de dar cuerpo legal y articular los principios que en estas materias deben regir la actuación de las instituciones de los territorios históricos, instituciones a las que nuestro Estatuto de Autonomía señala como competentes para mantener, establecer y regular el sistema tributario dentro de su territorio. Es el propio Estatuto de Autonomía quien determina que esta capacidad de las instituciones de los territorios históricos debe atender a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración dicte el Parlamento Vasco.

La citada Ley 3/1989, como su propia exposición de motivos reflejaba, optó por abordar las medidas de carácter armonizador garantizando de forma respetuosa las competencias de las instituciones de los territorios históricos, evitando que estas medidas implicaran de hecho la uniformización del sistema tributario de los territorios históricos.

El articulado de la ley determina de forma general las materias que pueden ser objeto de armonización por parte del Parlamento Vasco, y que afectan, en función de la diversa capacidad normativa que en cada una de las figuras tributarias ostentaban las instituciones forales al tiempo de ser aprobada la ley, a los elementos sustanciales de dichas figuras.

Este hecho debe ser entendido como la manifestación de la voluntad del Parlamento Vasco de conjugar el respeto a la capacidad atribuida a las instituciones de los territorios históricos con la voluntad de exigir también el suficiente grado de relación y concordancia en la normativa tributaria emanada de los mismos.

La reciente Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ha supuesto una importante profundización en el histórico sistema de concierto que regula nuestras relaciones financieras y tributarias con la Administración del Estado. Se ha producido una importante ampliación de las capacidades tanto normativas como exaccionadoras de nuestras haciendas, al tiempo que se han efectuado un importante número de modificaciones técnicas que garantizan la actualidad de la institución del concierto. Todo ello incide en las facultades del Parlamento en materia de armonización, coordinación y colaboración.

El contenido de la presente ley delimita las materias que deben ser objeto de armonización en aquellos tributos o aspectos en los que la modificación del Concierto ha otorgado a las instituciones del País Vasco nuevas competencias normativas, y el camino emprendido es el mismo que en 1989, al estabecerse un marco general sin ánimo uniformador, pero que afecte a los elementos sustanciales de cada una de las figuras tributarias.

Artículo 1.—El artículo 2 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, quedará redactado como sigue:

«Artículo 2.—Armonización.

Las normas tributarias de los Territorios Históricos observarán las normas que en materia de armonización fiscal establezcan las leyes del Parlamento Vasco sobre los aspectos y con el alcance señalados en la presente ley, además de las contenidas en la Ley del Concierto Económico.

En cumplimiento de lo previsto en el apartado 3 del artículo 14 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, las disposiciones que dicten los Órganos Forales competentes de los territorios históricos, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos.

El nivel de armonización alcanzado podrá permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los territorios históricos, siempre que éstas garanticen una presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma».

Artículo 2.—El artículo 4 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, quedará redactado como sigue:

«Artículo 4.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se armonizarán, cuando proceda, los siguientes aspectos:

a) La determinación de los siguientes aspectos sustantivos del Impuesto:

1.—El ámbito de aplicación.

2.—El hecho imponible. En especial, el establecimiento, la supresión y la prórroga de las exenciones, así como la determinación de las rentas no sujetas.

3.—El sujeto pasivo.

4.—La base imponible. En especial:

—El establecimiento de planes especiales y de los coeficientes máximos y mínimos de amortización de los activos afectos al ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

—Los regímenes de estimación objetiva para la determinación de la renta.

5.—La base liquidable.

6.—La tarifa del Impuesto.

7.—Las deducciones de la cuota.

8.—El devengo.

9.—Las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

b) La regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales o profesionales».

Artículo 3.—Se introduce un nuevo artículo 4 bis en la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, con la siguiente redacción:

«Artículo 4 bis.

En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, se armonizará, cuando proceda, la determinación de los siguientes aspectos sustantivos del Impuesto:

- 1.—El ámbito de aplicación.
- 2.—El hecho imponible. En especial, el establecimiento, la supresión y la prórroga de las exenciones.
- 3.—El sujeto pasivo.
- 4.—La base imponible.
- 5.—La base liquidable.
- 6.—La tarifa del Impuesto.
- 7.—Las deducciones de la cuota.
- 8.—El devengo».

Artículo 4.—El artículo 5 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, quedará redactado como sigue:

«Artículo 5.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades se armonizarán, cuando proceda, los siguientes aspectos:

a) La determinación de los siguientes aspectos sustantivos del Impuesto:

- 1.—El ámbito de aplicación.
 - 2.—El hecho imponible. En especial, el establecimiento, la supresión y la prórroga de las exenciones.
 - 3.—El sujeto pasivo.
 - 4.—La base imponible. En especial, el establecimiento de planes especiales y de los coeficientes máximos y mínimos de amortización de los activos.
 - 5.—La base liquidable.
 - 6.—El tipo de gravamen.
 - 7.—Las deducciones de la cuota.
 - 8.—El devengo.
 - 9.—Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos a cuenta.
 - 10.—Los regímenes especiales.
- b) La regularización y actualización de valores de activos.
- c) La distribución entre las Diputaciones Forales de la cuota correspondiente al País Vasco por aplicación de los artículos 18 y siguientes del Concierto Económico.
- d) La determinación de la cuota correspondiente a cada Diputación Foral cuando el sujeto pasivo opere en más de un territorio sin hacerlo en territorio común.
- e) El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades de no residentes».

Artículo 5.—Se introduce un nuevo artículo 6 bis en la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, con la siguiente redacción:

«Artículo 6 bis

En relación con la Tasa Fiscal sobre el Juego se armonizarán, cuando proceda, los siguientes aspectos:

a) La determinación de los siguientes aspectos sustantivos del Impuesto:

- 1.—El ámbito de aplicación.
- 2.—La base imponible.
- 3.—El tipo de gravamen.
- 4.—El devengo.

b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias».

Artículo 6.—El artículo 8 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, quedará redactado como sigue:

«Artículo 8.

1.—Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre el Valor Añadido, así como los retenedores o los obligados a ingresar a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que realicen actividades en más de un territorio histórico podrán centralizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relativas a dichos impuestos en el territorio histórico en que radique su domicilio fiscal, o en su defecto en el que esté situada su principal instalación dentro del País Vasco. En ausencia de domicilio fiscal y de instalaciones en el País Vasco la centralización podrá realizarse en uno cualquiera de los territorios, a elección del sujeto pasivo.

La centralización del cumplimiento de tales obligaciones incluye los pagos de las deudas tributarias resultantes de las autoliquidaciones, pero no se extiende al ingreso de las deudas tributarias resultantes de las liquidaciones provisionales o definitivas efectuadas por las Diputaciones Forales correspondientes.

2.—Previamente a la centralización del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, el sujeto pasivo, el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta deberá presentar una declaración en tal sentido ante las Diputaciones Forales afectadas».

Artículo 7.—El artículo 9 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, quedará redactado como sigue:

«Artículo 9.

1.—La Diputación Foral en que el sujeto pasivo, el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta haya centralizado el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior, remitirá dentro del mes siguiente al de su presentación a las Diputaciones Forales que correspondan la documentación presentada por el sujeto pasivo o retenedor que de no haber optado por la centralización hubiera debido presentar en aquéllas.

Asimismo dentro del mes siguiente al de su ingreso liquidará en favor de las restantes Diputaciones Forales los ingresos efectuados por el sujeto pasivo o retenedor que correspondan a cada una de ellas según su propia autoliquidación. En la liquidación se computarán los intereses correspondientes al período que transcurra desde el momento del ingreso hasta la fecha en que se produzca la misma.

2.—En el caso de que, con ocasión de un cambio en el volumen de operaciones a que se refieren los artículos 18 y 28 del Concierto Económico, resultaran en la declaración del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre el Valor Añadido, respectivamente, cantidades a ingresar en una o varias Diputaciones Forales y, simultáneamente,

cantidades a devolver en otra u otras, se producirá la compensación entre estas cantidades.

La Diputación o Diputaciones a quienes corresponda la devolución del impuesto abonarán las cantidades compensadas a la Diputación o Diputaciones Forales en la que deberían haberse ingresado. El abono se efectuará dentro del plazo previsto por la normativa de los respectivos Impuestos para proceder a practicar las devoluciones a los sujetos pasivos. En el supuesto de superar dichos plazos se liquidarán los intereses correspondientes desde la fecha en que las devoluciones debieron haberse realizado».

Artículo 8.—El artículo 10 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, quedará redactado como sigue:

«Artículo 10.

A fin de facilitar las relaciones entre las Administraciones de los territorios históricos, los sujetos pasivos, los retenedores o los obligados a ingresar a cuenta que centralicen el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un solo territorio quedarán inscritos en un registro especial que se llevará en el Órgano de Coordinación Tributaria previsto en el artículo 16 de la presente ley».

DISPOSICIÓN FINAL

La presente ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del País Vasco.

21. Acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000

Acta nº 1/2000, llamada “Paz fiscal”

Vitoria-Gasteiz, 18 de enero de 2000

PREÁMBULO

El Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico, como instrumento regulador de las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y el País Vasco, determinan la capacidad de las instituciones competentes de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario. Igualmente el Concierto Económico en su artículo Cuarto establece, expresamente, la armonización fiscal como criterio inspirador de la elaboración de normativa tributaria foral con atención a los principios de presión fiscal efectiva global equivalente, libertad de circulación de bienes, capitales y servicios, no discriminación, no menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

Por otra parte, el artículo quinto del Concierto Económico recoge asimismo el principio de colaboración. En el marco de este principio, la Comisión Mixta de Cupo celebrada el pasado 14 de julio acordó profundizar en distintos mecanismos de cooperación que permitiesen un mejor funcionamiento de las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco.

En este sentido, en la referida Comisión Mixta se suscribieron los acuerdos Segundo y Cuarto en los que se establecía expresamente la voluntad de las Administraciones representadas en esta Comisión de poner en funcionamiento tanto la Junta Arbitral prevista en el artículo 39 del Concierto como un procedimiento de intercambio de normas tributarias entre estas Administraciones.

En la citada Comisión Mixta del 14 de julio de 1999 la Administración del Estado declaró su voluntad de retirar determinados recursos interpuestos contra la normativa Foral que, bien por cambios normativos introducidos por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos o por el Estado, por la reciente actualización del Concierto Económico, o por la eficacia estrictamente temporal de ciertas disposiciones aprobadas en su día por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, habían perdido el interés que subyacía en el momento de su interposición.

Con posterioridad a la citada reunión de la Comisión Mixta de Cupo, y partiendo del propio contenido de los acuerdos en ella adoptados, se ha realizado una reflexión más profunda sobre la situación general de conflictividad existente entre la Administración del Estado y las Haciendas Forales, constatándose la necesidad de conseguir, en el marco del principio de colaboración recogido en el Concierto, unas bases de cooperación que encaucen los litigios hacia vías de solución distintas y previas de las judiciales que proporcionen mayor seguridad jurídica a los contribuyentes. En este sentido, la preocupación de las Administraciones representadas en la Comisión Mixta de Cupo por evitar la promulgación de normas que en algún caso concreto pudieran generar discrepancias sobre su capacidad para distorsionar la libre competencia empresarial y la asignación de recursos, aconseja alcanzar acuerdos, que, sin perjuicio de la autonomía de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, recogida en el Concierto y de las competencias del Estado, eviten de manera efectiva los conflictos futuros entre Instituciones.

Estos acuerdos se han elaborado desde una doble perspectiva. En primer lugar se ha realizado un análisis pormenorizado de las materias impugnadas en cada uno de los recursos actualmente interpuestos, con el fin de alcanzar puntos de encuentro que en el futuro eviten las posibles discrepancias entre las Administraciones. Este esfuerzo se justifica plenamente en razón de que la mayor parte de los recursos interpuestos por las distintas Administraciones se basa en una diferente interpretación de la armonización fiscal regulada en el propio Concierto.

Al margen de estos acuerdos, las Administraciones convienen, en segundo término, en adaptar determinada normativa tributaria Foral y desistir de determinados recursos interpuestos por las mismas en esta materia.

El desistimiento de estos recursos es consecuencia, entre otras razones, de la pérdida de vigencia de ciertas normas -bien por su carácter temporal o bien porque se haya producido su derogación posterior- y la evolución de las normativas Estatal y Foral desde su promulgación hasta este momento.

Finalmente, las Administraciones que forman parte de la Comisión Mixta de Cupo convienen adecuar sus políticas tributarias al contenido de los Acuerdos que se siguen.

Por todo lo anterior y tras el debate de los asuntos incluidos en el orden del día se adoptan por unanimidad los siguientes acuerdos.

Acuerdo Primero, sobre el compromiso de defensa del Concierto Económico

Las Administraciones representadas en la Comisión Mixta de Cupo reiteran su apoyo al Concierto Económico y se comprometen a desarrollar cuantas actuaciones sean de su competencia para la mejor defensa del mismo tanto en el ámbito interno como en el ámbito internacional.

Acuerdo Segundo, sobre evaluación de proyectos normativos

Se crea la Comisión de Evaluación Normativa. Esta Comisión tendrá como objeto evaluar la adecuación al Concierto Económico de la normativa tributaria, previa a su promulgación

Cuando como consecuencia del intercambio normativo regulado en el Acuerdo Cuarto de la Comisión Mixta de Cupo de 14 de julio de 1999 se efectuasen observaciones en relación con las propuestas normativas a las que se refiere el mencionado Acuerdo, cualquiera de las Instituciones y Administraciones representadas podrán solicitar la convocatoria de la Comisión de Evaluación Normativa. La citada Comisión se reunirá en el plazo máximo de 10 días desde la solicitud de convocatoria. La Comisión analizará la adecuación de la normativa propuesta al Concierto Económico e intentará, con anterioridad a la promulgación de las correspondientes normas, propiciar que las Instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes con relación al contenido de la normativa tributaria.

La Comisión de Evaluación se constituirá antes del 1 de marzo del año 2000.

La composición de la Comisión de Evaluación será la siguiente:

1. Cuatro representantes de la Administración del Estado
2. Un representante por cada Diputación Foral y un representante del Gobierno Vasco.

Acuerdo Tercero, sobre actuación futura en las relaciones en materia tributaria entre el País Vasco y el Estado

Sin perjuicio de lo previsto en el Concierto Económico se considerará adecuada a los principios de armonización fiscal la normativa que se adapte a las siguientes bases de cooperación:

- a) Las medidas fiscales reguladas por las Instituciones Competentes serán proporcionadas a los objetivos de política económica perseguidos en cada caso.
- b) Las Administraciones Tributarias representadas en la Comisión Mixta de Cupo se abstendrán de adoptar y proponer medidas fiscales potencialmente perjudiciales para las otras Administraciones.

Acuerdo Cuarto, sobre desistimiento de recursos por parte del Estado

La Administración del Estado procederá a desistir de los recursos interpuestos contra la normativa tributaria dictada por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos que se recoge en el Anexo I antes del 1 de marzo del año 2000.

Acuerdo Quinto, sobre desistimiento de recursos por parte de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos

Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos procederán a desistir de los recursos de casación interpuestos ante el Tribunal Supremo relativos a la normativa que se recoge en el Anexo 2 antes del 1 de marzo del año 2000.

Acuerdo Sexto, sobre modificación de determinada Normativa tributaria Foral

Las Diputaciones Forales tramitarán con la mayor brevedad y, en todo caso con anterioridad a 1 de marzo del año 2000 los proyectos normativos de derogación o modificación de la normativa tributaria que se contienen en el Anexo 3.

Las Diputaciones Forales, hasta la entrada en vigor del próximo Concierto Económico prevista para el 1 de enero del año 2002 se comprometen a equiparar los incentivos fiscales de apoyo a la inversión, con independencia de su configuración, a los porcentajes establecidos en el Anexo 3 para la deducción por inversiones.

Acuerdo Séptimo, sobre normativa de no residentes

Con el fin de lograr la necesaria y adecuada sistemática de la normativa tributaria aplicable en territorio foral, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán regular de manera idéntica a la normativa del Estado aquellas materias que afecten a la tributación de no residentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente.

Las modificaciones normativas que establezca en cada momento el Estado en ese ámbito serán de aplicación inmediata y las Diputaciones Forales introducirán la adaptación a la nueva normativa a la mayor brevedad posible utilizando el procedimiento de urgencia en su tramitación.

Acuerdo Octavo, sobre retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de actividades forestales

Las retenciones en la fuente correspondiente a rendimientos derivados de actividades forestales se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración General del Estado o por la de la Diputación Foral competente por razón de territorio, según que la persona o entidad obligada a retener esté domiciliada fiscalmente en territorio común o foral.

Acuerdo Noveno

Aprobar el Cupo líquido provisional del País Vasco para el año 2000 que se incorpora, como Anexo IV, a la presente Acta.

Acuerdo Décimo

Aprobar las cuantías de las Compensaciones Financieras provisionales por los Impuestos Especiales de Fabricación para el año 2000 que se incorpora, como Anexo V, a la presente Acta.

Con independencia de la fecha recogida en los acuerdos, las Administraciones representadas en la Comisión Mixta de Cupo comenzarán a desarrollar, a partir de la celebración de esta reunión, las actuaciones necesarias para el cumplimiento de los mismos, teniendo en cuenta los objetivos que se persiguen.

ANEXO I

ÁLAVA

1. NF 9/1990, de 14 de febrero, refundidora de los beneficios fiscales.
2. NF 42/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales para 1991.
3. DFN 43/1991, de 29 de enero, por el que se adoptan medidas de carácter tributario, como consecuencia de la modificación parcial del Concierto Económico, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y con Beneficios Fiscales.
4. NF 8/1991, de 15 de marzo, sobre regularización de existencias en los balances de las empresas.
5. OF 1471/1991, de 1 de julio, por la que se aprueban los modelos de declaración y pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades para los grupos de sociedades en régimen de tributación sobre el beneficio consolidado.
6. DFN 818/1991, de 5 de noviembre, sobre regularización de existencias de las entidades que, según la nueva redacción del Concierto Económico, les es de aplicación la normativa autónoma.
7. NF 23/1991, de 11 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.
8. NF 24/1991, de 11 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
9. NF 18/1993, de 5 de julio, de Medidas Fiscales Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica.
10. NF 8/1995, de 8 de marzo, sobre Medidas Fiscales de Apoyo a la Reactivación Económica.
11. NF 13/1996, de 24 de abril, de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
12. NF 23/1996, de 5 de julio, de modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria.
13. NF 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.
14. NF 31/1996, de 18 de diciembre, de Ejecución del Presupuesto del Territorio Histórico de Alava para el ejercicio 1997.

15. NF 4/1997, de 7 de febrero, de Actualización de Balances.
16. DNUF 5/1997, de 22 de abril, que da nueva redacción a los artículos 19, 22.5, 33, 46.1 y 5, 52.2, 4 y 5, 118.3 y 132.2 y a la DF 1.ª de la NF 24/1996 de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.
17. NF 16/1997, de 9 de junio, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas.
18. NF 17/1997, de 9 de junio, sobre medidas fiscales relacionadas con la agricultura.
19. NF 33/1997, de 19 de diciembre, de ejecución del presupuesto para 1998.
20. NF 13/1998, de 18 de mayo, por la que se modifica la NF 24/96, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.
21. NF 17/1998, de 15 de junio, por la que se adoptan ciertas medidas en relación con determinados tributos respecto a los cuales el Territorio Histórico dispone de competencias para su regulación.
22. OF 1.538/1998, de 14 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de solicitud de asignación o modificación del NIF y de Tarjeta Acreditativa.
23. NF 35/1998, de 16 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
24. NF 36/1998, de 17 de diciembre, de ejecución del presupuesto para 1999.
25. DNUF 1/1999, de 16 de febrero, que regula los Impuestos Especiales.
26. DF 16/1999, de 23 de febrero, que aprueba las retenciones e ingresos a cuenta a realizar sobre los rendimientos del trabajo, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
27. NF 7/1999, de 19 de abril, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

GUIPÚZCOA

28. NF 13/1990, de 13 de diciembre, sobre Actualización de Balances.
29. DF 13/1991, de 5 de marzo, por el que se adoptan medidas de carácter tributario, como consecuencia de la modificación parcial de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico.
30. DF 27/1991, de 9 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación.
31. NF 13/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
32. NF 14/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.
33. DF 39/1992, de 5 de mayo, para sancionar las infracciones tributarias.
34. NF 3/1992, de 2 de julio, por la que se adoptan diversas medidas de carácter tributario y se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre Sociedades, Sucesiones y Donaciones e Incremento de Valor de los Terrenos, así como la normativa de Incentivos Fiscales a la Inversión.
35. DF 4/1993, de 2 de febrero, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 39/ 1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.
36. NF 11/1993, de 26 de junio, de Medidas Fiscales Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica.

37. DF 5/1995, de 31 de enero, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Guipúzcoa, a lo dispuesto en las Leyes 41 y 42/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995 y de Medidas fiscales, administrativas y de orden social.
38. NF 1/1995, de 16 de febrero, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica.
39. NF 3/1996, de 23 de abril, de modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria.
40. NF 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.
41. NF 11/1996, de 5 de diciembre, de Actualización de Balances.
42. NF 13/1996, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales para 1997.
43. NF 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.
44. NF 4/1997, de 8 de julio, por la que se modifican diversos artículos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
45. NF 7/1998, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa para 1999.
46. NF 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
47. NF 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
48. DF 49/1999, de 11 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

VIZCAYA

33. NF 11/1990, de 21 de diciembre, por el que se aprueban los Presupuestos Generales para 1991.
34. NF 7/1991, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
35. NF 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.
36. NF 1/1992, de 13 de febrero, sobre Presupuestos Generales para 1992.
37. DF 52/1993, de 6 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
38. NF 4/1992, de 26 de junio, sobre adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.
39. NF 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales para 1993.
40. NF 5/1993, de 24 de junio, de Medidas Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso a la Actividad Económica.
41. NF 1/1995, de 24 de febrero, de Medidas Fiscales de Apoyo a la Reactivación Económica para 1995.
42. NF 9/1995, de 5 de diciembre, de Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

43. NF 1/1996, de 19 de abril, de Modificación Parcial de la NF 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria.
44. NF 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.
45. NF 6/1996, de 21 de noviembre, de Actualización de Balances.
46. NF 5/1996, de 27 de noviembre, de Medidas tributarias para 1996.
47. NF 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales para 1997.
48. NF 7/1997, de 26 de junio, de Medidas Tributarias para 1997.
49. NF 9/1997, de 14 de octubre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas.
50. NF 2/1998, de 9 de febrero, por la que se modifica la NF 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.
51. DF 41/1998, de 24 de marzo, por la que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
52. NF 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
53. NF 13/1998, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales para 1999.
54. NF 2/1999, de 12 de febrero, de Modificación Parcial de la NF 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya.
55. DF 18/1999, de 2 de marzo, por el que se establece el Régimen Sancionador Tributario.
56. DF 19/1999, de 2 de marzo, por el que se modifica el Decreto Foral 64/1987, de 9 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Vizcaya.
57. DF 56/1999, de 30 de marzo, por el que se regulan los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicables a los rendimientos del trabajo personal.
58. DF 3/1999, de 2 de febrero, por el que se regulan determinados pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se modifica el Reglamento de Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta.
59. NF 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

ANEXO II

ÁLAVA

1. NF 42/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales para 1991.
2. NF 23/1991, de 11 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.
3. NF 24/1991, de 11 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
4. NF 1/1993, de 11 de febrero, de ejecución de Presupuestos Generales para 1993.
5. NF 25/1994, de 21 de diciembre, por la que se establece una deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por percepción de prestaciones por incapacidad permanente y desempleo.

6. NF 23/1996, de 5 de julio de 1996, de modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria.
7. NF 33/1997, de 19 de diciembre, de ejecución del Presupuesto para 1998.
8. DF 6/1999, de 26 de enero, que aprueba la normativa a aplicar por las personas y entidades obligadas a practicar retenciones o ingresos a cuenta en las rentas de capital y determinadas ganancias patrimoniales.

GUIPÚZCOA

9. NF 4/1990, de 25 de enero, por el que se aprueba el Presupuesto para 1990.
10. DF 27/1991, de 9 de abril, por el que aprueba el Reglamento de Recaudación.
11. NF 13/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
12. NF 3/1992, de 2 de julio, por la que se adoptan diversas medidas de carácter tributario y se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre Sociedades, Sucesiones y Donaciones e Incremento del Valor de los Terrenos, así como la normativa de Incentivos Fiscales a la Inversión.
13. DF 121/1995, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
14. NF 3/1996, de 23 de abril de 1996, de modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria.
15. DF 78/1997, de 18 de noviembre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa a la modificación del Concierto Económico del País Vasco realizada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto.
16. NF 7/1997, de 22 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa para 1998.
17. DF 3/1999, de 19 de enero, por el que se regulan determinados pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta y se regulan los pagos a cuenta de rentas obtenidas por residentes en el extranjero.

VIZCAYA

18. OF 1349/1988, de 14 de junio, por la que se dispone la emisión de bonos de la Diputación Foral durante 1988.
19. NF 11/1990, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales para 1991.
20. NF 1/1992, de 13 de febrero, sobre Presupuestos Generales para 1992.
21. NF 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales para 1993.
22. DF 52/1993, de 6 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
23. NF 9/1994, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias para 1995.
24. NF 1/1996, de 19 de abril, de modificación parcial de la NF 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria.
25. NF 6/1996, de 21 de noviembre, de Actualización de Balances.

26. DF 78/1998, de 30 de junio, por el que se dictan normas para la declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio, devengados por obligación real, así como para el Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

ANEXO III

ÁLAVA

1. NF 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción actual.

Modificación Art.19. Tratamiento de la doble imposición internacional, incluyendo el requisito de realización de actividades empresariales.

Derogación Art.26: Empresas de nueva creación. Modificación Art. 37. Deducción por inversiones en activos fijos nuevos.

El porcentaje a que se refiere el apartado 1 será como máximo del 10% del importe de la inversión.

Derogación Art. 53 y art. 54: Centros de Coordinación.

Modificación Art. 115. Transparencia fiscal internacional, eliminando la exclusión del régimen de procedencia de las rentas de un territorio de la Unión Europea.

2. NF 36/1998, de 17 de diciembre, de ejecución del Presupuesto del Territorio Histórico de Alava para 1999.

No prorrogar lo dispuesto en la Disposición Adicional 7.

GUIPÚZCOA

3. NF 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción actual.

Modificación Art.19. Tratamiento de la doble imposición internacional, incluyendo el requisito de realización de actividades empresariales.

Derogación Art.26: Empresas de nueva creación. Modificación Art. 37. Deducción por inversiones en activos fijos nuevos.

El porcentaje a que se refiere el apartado 1 será como máximo del 10% del importe de la inversión.

Derogación Art. 53 y art. 54: Centros de Coordinación.

Modificación Art. 115. Transparencia fiscal internacional, eliminando la exclusión del régimen de procedencia de las rentas de un territorio de la Unión Europea.

4. NF 7/1997, de 22 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa para 1998.

Derogación Disposición Adicional 1.^a

VIZCAYA

5. NF 3/1996, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción actual.

Modificación Art.19. Tratamiento de la doble imposición internacional, incluyendo el requisito de realización de actividades empresariales.

Derogación Art.26: Empresas de nueva creación. Modificación Art. 37. Deducción por inversiones en activos fijos nuevos.

El porcentaje a que se refiere el apartado 1 y 5 será como máximo del 10% del importe de la inversión.

Modificación Art. 39. Reserva para inversiones productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente.

El porcentaje a que se refiere el apartado 2 será como máximo del 10% del importe de la inversión.

Derogación Art. 53 y arto 54: Centros de Coordinación.

Modificación Art. 115. Transparencia fiscal internacional, eliminando la exclusión del régimen de procedencia de las rentas de un territorio de la Unión Europea.

6. NF 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales para 1997.

Derogación Disposición Adicional 4ª

7. DF 3/1999, de 2 de febrero por el que se regulan determinados pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se modifica el Reglamento de Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta.

Modificación del artículo 3.3.b) en relación con la emisión de Deuda de la Diputación Foral.

22. Ley 25/2001, de 27 de diciembre

Por la que se prorroga la vigencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo.

(BOE, núm. 313, de 31 de diciembre de 2001)

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La disposición adicional primera de la Constitución española ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. El Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, plasma y conforma la previsión constitucional en el ámbito tributario y financiero estableciendo en su artículo 41 que: “las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios”; recogiendo además los principios y bases del contenido del régimen del Concierto.

La Constitución española y el Estatuto de Autonomía para el País Vasco garantizan la existencia de un régimen de Concierto como rasgo esencial de la foralidad. En este sentido la existencia y continuidad del Concierto constituyen la expresión material de la misma. Garantizar en todo momento las condiciones de existencia y continuidad del Concierto y la seguridad plena sobre el mismo es una exigencia para las Instituciones del Estado.

En cumplimiento de las previsiones constitucionales y estatutarias, la Ley 12/1981, de 13 de mayo, aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, previo acuerdo entre la Administración del Estado y las representaciones de la Administración de la Comunidad Autónoma y de los Territorios Históricos.

Con posterioridad, dicha norma ha sido objeto de cinco modificaciones, mediante Ley 49/1985, de 27 de diciembre; Ley 2/1990, de 8 de junio; Ley 27/1990, de 26 de diciembre; Ley 11/1993, de 13 de diciembre, y Ley 38/1997, de 4 de agosto. Dichas leyes han tenido por objeto la actualización, adaptación y modificación del Concierto en cada momento. En ellas se ha seguido el mismo procedimiento de acuerdo y aprobación por Ley del propio Concierto.

El artículo primero del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, señala que: “El presente Concierto Económico acordado entre el Estado y el País Vasco, conforme a lo dispuesto en el Estatuto de Autonomía, durará hasta el día treinta y uno de diciembre del año dos mil uno”, sin que se prevea expresamente la posibilidad de su continuidad más allá de esta fecha.

Durante el presente año, las representaciones de la Administración del Estado y de las Instituciones del País Vasco han venido desarrollando los trabajos de análisis y valoración de los términos del nuevo Concierto Económico aplicable a partir del uno de enero del año dos mil dos. Estos trabajos, que pueden demorarse más allá de los plazos establecidos para la tramitación y aprobación de la norma con anterioridad al uno de enero del año dos mil dos, no deben culminar sino con el logro de un buen acuerdo para todos.

En estas circunstancias, se considera adecuado y oportuno aprobar una norma con rango de Ley que propicie la continuidad del Concierto Económico y refuerce la seguridad jurídica de todos los españoles. Con esta finalidad el artículo único de esta Ley

establece la continuidad de la vigencia del Concierto Económico acordado, y aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de diciembre, manteniéndolo temporalmente, durante el año dos mil dos, en todos sus términos, hasta la fecha en que el Estado y el País Vasco alcancen un acuerdo de aprobación de un nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Artículo único.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, será de aplicación en todos sus términos durante el año dos mil dos, hasta la aprobación de un nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Disposición final única.

La presente Ley entrará en vigor el uno de enero de dos mil dos.

23. Ley 12/2002, de 23 de mayo

Por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

(BOE, núm. 124, de 24 de mayo de 2002) (corr. err.: BOE, núm. 143, de 15 de junio de 2002)

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

El marco jurídico-positivo del Concierto Económico tiene su elemento fundamental en la disposición adicional primera de la Constitución, en virtud de la cual se amparan y respetan los derechos históricos de los territorios forales, a la vez que se ordena la actualización general de dicho régimen foral en el marco de la propia Constitución y del Estatuto de Autonomía.

En cumplimiento del mandato constitucional referido, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, establece el principio esencial en esta materia, conforme al cual las instituciones competentes de los territorios históricos del País Vasco pueden mantener, establecer y regular su propio sistema tributario.

El ejercicio de esa potestad tributaria foral, como elemento material constitutivo de la especialidad vasca, requiere, a su vez, el adecuado ordenamiento de las relaciones de índole financiera y tributaria entre el Estado y el País Vasco, a cuyo fin el antes citado Estatuto de Autonomía dispone que las relaciones tributarias vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenios. Consecuencia lógica de este principio, es la existencia de los flujos financieros entre ambas Administraciones que deben ser recogidos en dicho Concierto.

En el contexto descrito, el primer Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco fue aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, atribuyéndose al mismo, al igual que se hiciera en relación con el Concierto con la provincia de Álava en el que se inspiró, una duración limitada hasta el treinta y uno de diciembre del año dos mil uno.

El nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco que se aprueba en virtud de la presente Ley, dada la experiencia acumulada en estos últimos veinte años, sigue los mismos principios, bases y directrices que el Concierto de 1981, reforzándose los cauces o procedimientos tendentes a conseguir una mayor seguridad jurídica en su aplicación.

Se confiere, por lo demás, al Concierto Económico un carácter indefinido, con el objeto de insertarlo en un marco estable que garantice su continuidad al amparo de la Constitución y del Estatuto de Autonomía, previéndose su adaptación a las modificaciones que experimente el sistema tributario estatal.

En función de todo ello, ambas Administraciones, de común acuerdo y con arreglo al mismo procedimiento seguido para la aprobación del primer Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco han procedido a establecer el presente, habiéndose aprobado el correspondiente Acuerdo por la Comisión Mixta de Cupo el 6 de marzo de 2002.

Artículo único.

Se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a que se refiere el artículo cuarenta y uno de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco en los términos establecidos en el anejo a la presente Ley.

Disposición adicional única.

Se da nueva redacción al apartado 2 de la disposición final quinta de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, que quedará redactado como sigue:

“En virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Autónoma del País Vasco de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico”.

Disposición derogatoria única.

A partir de la entrada en vigor de esta Ley quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o menor rango se opongan al contenido de la misma.

Disposición final única.

La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el “Boletín Oficial del Estado”, si bien surtirá efecto desde el uno de enero de dos mil dos.

24. Ley Orgánica 4/2002, de 23 de mayo

Complementaria de la Ley por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

(BOE, núm. 124, de 24 de mayo de 2002)

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La presente Ley Orgánica procede del desglose de la disposición adicional primera del proyecto de Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, respecto de la cual se señalaba en el citado proyecto la necesidad de atribuirle carácter orgánico, en la medida en que, en virtud de la misma, se procedía a la modificación de un precepto de tal carácter.

En consecuencia, y atendiendo a las directrices de técnica normativa que aconsejan incluir en textos distintos los preceptos de naturaleza ordinaria y los preceptos de naturaleza orgánica, tal como se desprende de la jurisprudencia constitucional, la Mesa del Congreso de los Diputados, oída la Junta de Portavoces, acordó el mencionado desglose.

Artículo único.

Se da nueva redacción al apartado 2 de la disposición final primera de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, que quedará redactado como sigue:

“En virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Autónoma del País Vasco de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico”.

Disposición final única.

La presente Ley Orgánica entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, si bien surtirá efectos desde el 1 de enero de 2002.

25. Ley 13/2002, de 23 de mayo

Por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006

(BOE, núm. 124, de 24 de mayo de 2002)

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La Constitución Española, en su disposición adicional primera, declara el amparo y respeto de los derechos históricos de los territorios forales, y ordena que la actualización de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la propia Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

El Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, establece, en su artículo 41, apartado 1, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco se regularán por el sistema tradicional de Concierto Económico, y el apartado 2.d) de dicho artículo dispone que el País Vasco contribuirá al sostenimiento de las cargas generales del Estado mediante la aportación de un cupo global integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos.

Finalmente, el apartado 2.e) del citado artículo 41 expresa que una Comisión Mixta procederá al señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico y que el cupo global resultante se aprobará por Ley con la periodicidad que se fije en el Concierto Económico.

El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, establecía, en su artículo 48, apartado uno, que cada cinco años, mediante Ley de las Cortes Generales y previo acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo, se procederá a aprobar la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio, conforme a los principios generales establecidos en el Concierto Económico, así como a aprobar el cupo del primer año del quinquenio.

Este mismo artículo ha sido reproducido en el acuerdo adoptado en la Comisión Mixta de Cupo del día 6 de marzo de 2002, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco que va a regir a partir del 1 de enero de 2002.

En cumplimiento de estos preceptos, ambas Administraciones, de común acuerdo, han procedido a determinar la metodología de señalamiento del cupo que ha de aplicarse durante el quinquenio 2002-2006 y a fijar el cupo líquido provisional del año 2002, año base del quinquenio, habiendo adoptado la Comisión Mixta de cupo los correspondientes acuerdos en la citada reunión de 6 de marzo de 2002.

Artículo único.

Se aprueba la metodología de determinación del Cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006, a la que se refieren el artículo 41.2.e) del Estatuto de Autonomía del País Vasco y el artículo 50 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, que figura como anejo a la presente Ley.

Disposición final única.

La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el 'Boletín Oficial del Estado' y surtirá efectos desde el día 1 de enero de 2002.

ANEJO

CAPÍTULO I

Régimen jurídico y vigencia de la metodología

Artículo 1. Régimen jurídico y vigencia de la metodología.

Los cupos del País Vasco correspondientes a los ejercicios 2002-2006, ambos inclusive, se determinarán por la metodología regulada en los artículos siguientes, normativa que aplica la establecida en la sección 2.^a del capítulo II del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002.

Artículo 2. Sistemática.

A efectos de lo dispuesto en el artículo anterior se determinará el cupo líquido del año base del quinquenio, que será actualizado para los ejercicios siguientes.

CAPÍTULO II

Determinación del cupo líquido del año base

Artículo 3. Determinación del cupo del año base.

El cupo líquido del año base del quinquenio 2002-2006 se determinará por la aplicación del índice de imputación al importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma y mediante la práctica de los correspondientes ajustes y compensaciones, todo ello en los términos previstos en los artículos siguientes.

Artículo 4. Cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma.

Uno. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla.

Dos. Para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del presupuesto del Estado la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Reales Decretos.

Tres. Entre otras, tendrán el carácter de cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma las siguientes:

- a) Las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado a los Fondos de Compensación Interterritorial.
- b) Las transferencias o subvenciones que haga el Estado a favor de entes públicos en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no estén asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- c) Los intereses y cuotas de amortización de las deudas del Estado.

Cuatro. La imputación a los Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectuará por aplicación del índice de imputación al que se refiere el artículo 7 siguiente.

Artículo 5. Ajustes.

Uno. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 14 y 15 siguientes, las cifras que resulten de la imputación a que se refiere el número cuatro del artículo anterior se ajustarán para perfeccionar la estimación de los ingresos por impuestos directos

imputables al País Vasco y al resto del Estado según lo establecido en el artículo 55 del Concierto.

Dos. Las cantidades que resulten de la práctica del ajuste regulado en el número uno anterior constituirán el cupo de cada Territorio Histórico.

Artículo 6. Compensaciones.

Uno. Del cupo correspondiente a cada Territorio Histórico se restarán por compensación los siguientes conceptos:

- a) La parte imputable de los tributos no concertados.
- b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.
- c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado.

Dos. También serán objeto de compensación del cupo de cada Territorio Histórico la parte imputable al País Vasco por aquellos ingresos que financian las funciones y servicios traspasados al País Vasco en materia sanitaria y de servicios sociales de la Seguridad Social y que, con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, eran satisfechos al País Vasco mediante transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social, por aplicación de lo previsto en el régimen presupuestario regulado en los Reales Decretos 1536/1987, de 6 de noviembre; 1476/1987, de 2 de octubre; 1946/1996, de 23 de agosto, y 558/1998, de 2 de abril.

Tres. La imputación de los conceptos señalados en los números anteriores se efectuará aplicando el índice establecido en el artículo 7 siguiente.

Artículo 7. Índice de imputación.

El índice de imputación al que se refieren los artículos 4 y 6 precedentes, determinado básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado, es el 6,24 por 100 para el quinquenio en curso.

Artículo 8. Cupo líquido.

La cantidad que resulte tras la práctica de los ajustes regulados en el artículo 5 y las compensaciones reguladas en el artículo 6.uno anteriores constituye el cupo líquido del País Vasco correspondiente al ejercicio 2002, año base del quinquenio.

Dicho cupo líquido, una vez determinado, se minorará en el importe de las compensaciones indicadas en el artículo 6.dos anterior, así como en la cantidad resultante de aplicar la disposición transitoria cuarta del Concierto Económico.

CAPÍTULO III

Determinación del cupo líquido de los años siguientes del quinquenio y liquidación definitiva de los cupos

Artículo 9. Método de determinación.

El cupo líquido correspondiente a los años del quinquenio posteriores al año base se determinará provisionalmente por aplicación de un índice de actualización a dicho concepto.

Igualmente se operará en los años siguientes al año base con la compensación establecida en el artículo 6.dos de la presente Ley.

Artículo 10. Índice de actualización.

El índice de actualización es el cociente entre la previsión de ingresos por tributos concertados, excluidos los susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas, en la parte que haya sido cedida, que figure en los capítulos I y II del Presupuesto de Ingresos del Estado del ejercicio al que se refiera el cupo líquido y los ingresos, debidamente homogeneizados, previstos por el Estado por los mismos conceptos tributarios en el año base del quinquenio.

Artículo 11. Efectos por variación en las competencias asumidas.

Uno. Si durante cualquiera de los años siguientes al año base del quinquenio, la Comunidad Autónoma del País Vasco asumiese nuevas competencias cuyo coste anual a nivel estatal hubiese sido incluido dentro de las cargas del Estado que se computaron para la determinación del cupo del año base del quinquenio recogido en el artículo 8, se procederá a calcular el coste total anual a nivel estatal asociado al traspaso en el ejercicio en que éste se produzca, según se deduzca de los Presupuestos Generales del Estado para el referido ejercicio.

En el supuesto de que la efectividad del nuevo traspaso no coincidiese con el 1 de enero del ejercicio, se procederá a prorratear el coste total anual a nivel estatal asociado al traspaso en dicho ejercicio proporcionalmente a la parte del año en que el País Vasco hubiera asumido tales competencias, con efectos exclusivos para la determinación del cupo del ejercicio en que se produzca el traspaso.

La citada reducción proporcional tendrá en cuenta la periodicidad real de los gastos corrientes, así como el efectivo grado de realización de las inversiones del Estado.

Dos. En el caso de producirse la circunstancia señalada en el apartado anterior, se procederá a minorar el cupo líquido del año base del quinquenio en el importe que resulte de aplicar al coste total anual a nivel estatal en el ejercicio en que se produzca el traspaso, dividido por el índice de actualización regulado en el artículo 10, el índice de imputación regulado en el artículo 7.

El cupo líquido del año base del quinquenio, así revisado, será el que se utilice para la determinación del cupo del ejercicio en que se produce el traspaso y de los ejercicios posteriores.

Tres. El mecanismo descrito se aplicará de manera inversa en el caso de que la Comunidad Autónoma del País Vasco dejase de ejercer competencias que tuviera asumidas.

Artículo 12. Liquidación definitiva.

Uno. Los cupos fijados provisionalmente conforme a lo dispuesto en los artículos anteriores se liquidarán definitivamente aplicando el valor real del índice de actualización definido en el artículo 10, que se deduzca de la recaudación líquida realmente obtenida por el Estado, tanto en el ejercicio a que se refiere el cupo como su homogénea en el año base del quinquenio, al cupo líquido definitivo del año base.

Igualmente se operará para liquidar definitivamente la compensación establecida en el artículo 6.dos de la presente Ley.

Dos. Excepcionalmente, la liquidación definitiva del cupo líquido correspondiente al año base del quinquenio se efectuará considerando el valor real del índice de actualización, definido en el artículo 10, que se deduzca de la recaudación líquida realmente obtenida por el Estado en el año base del quinquenio, respecto a la previsión

homogénea de recaudación para ese mismo ejercicio que figure en el Presupuesto de Ingresos del Estado.

Igualmente se operará para la liquidación definitiva correspondiente al año base del quinquenio de la compensación establecida en el artículo 6.dos de la presente Ley.

Tres. La recaudación líquida obtenida por el Estado en cada ejercicio será la que se deduzca de la certificación expedida por la Intervención General de la Administración del Estado a estos efectos, computándose como tal la obtenida en el año al que se refiere la certificación, cualquiera que sea el del devengo.

Cuatro. La liquidación definitiva se efectuará en el mes de mayo del ejercicio siguiente al que se refiere el cupo objeto de la misma y las diferencias que origine con el cupo líquido y la compensación fijados provisionalmente para el citado ejercicio se regularizarán en el citado mes de mayo, computándose, en su caso, con el ingreso a efectuar previsto en el artículo siguiente, en el citado mes.

CAPÍTULO IV Normas comunes

Artículo 13. Ingreso del cupo.

La cantidad a ingresar por la Comunidad Autónoma del País Vasco en cada ejercicio se abonará a la Hacienda Pública del Estado en tres plazos iguales, durante los meses de mayo, septiembre y diciembre del mismo.

Artículo 14. Ajuste por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Uno. A la recaudación real del País Vasco por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirán:

- a) El 6,875 por 100 de la recaudación por el impuesto sobre el Valor Añadido obtenida en las aduanas.
- b) El 1,110 por 100 de la recaudación real del territorio común dividida por el 94,235 por 100, o de la recaudación real del País Vasco dividida por el 5,765 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 5,765 por 100.

Dos. La imputación provisional del ajuste anterior y su regularización como definitivo en el ejercicio inmediato siguiente se efectuará conforme al procedimiento vigente en cada momento aprobado por la Comisión Mixta del Concierto Económico.

Artículo 15. Ajuste por los Impuestos Especiales de Fabricación.

Uno. A la recaudación real del País Vasco por los Impuestos Especiales de Fabricación, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco se le añadirán:

- a) 1. El 7,130 por 100 de la recaudación por los Impuestos sobre Alcohol, Bebidas Derivadas y sobre Productos Intermedios obtenida en las aduanas.
2. El 5,198 por 100 de la recaudación real por los Impuestos sobre Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Productos Intermedios del territorio común dividida por el 98,068 por 100, o de la recaudación real del País Vasco por los mismos conceptos tributarios dividida por el 1,932 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 1,932 por 100.

b) 1. El 7,130 por 100 de la recaudación por el Impuesto sobre la Cerveza obtenida en las aduanas.

2. El 5,399 por 100 de la recaudación real por el Impuesto sobre la Cerveza del territorio común dividida por el 98,269 por 100, o de la recaudación real del País Vasco por el mismo concepto tributario dividida por el 1,731 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 1,731 por 100.

c) 1. El 6,560 por 100 de la recaudación por el Impuesto sobre Hidrocarburos obtenida en las aduanas.

2. Con signo negativo, el 1,700 por 100 de la recaudación real por el Impuesto sobre Hidrocarburos del territorio común dividida por el 91,740 por 100, o de la recaudación real del País Vasco por el mismo concepto tributario dividida por el 8,260 por 100, según que el porcentaje de recaudación del País Vasco con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 8,260 por 100.

d) La diferencia entre el resultado de aplicar a la recaudación real en el territorio común por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco el porcentaje que corresponda anualmente al valor de las labores suministradas a expendedurías de Tabaco y Timbre situadas en el País Vasco, sobre el valor de las labores suministradas a dichos establecimientos en el territorio de aplicación de este Impuesto, y el resultado de aplicar el complementario a cien del porcentaje anteriormente definido a la recaudación real por el mismo concepto tributario en el País Vasco.

Dos. En el caso de que la recaudación real obtenida por el País Vasco difiera, por el Impuesto sobre Hidrocarburos, en más del 7 por 100 y por los Impuestos sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios y Cerveza en más del 10 por 100 de la cifra que resulte de aplicar los índices contenidos en el último inciso de las letras a).2, b).2 y c).2 del número uno de este artículo a la recaudación real del conjunto del Estado por cada uno de los mismos, se corregirán dichos índices para efectuar los ajustes del año en que se produzcan las diferencias citadas.

Dicha corrección se realizará por aplicación del porcentaje de variación, positivo o negativo, que exceda sobre los respectivos límites establecidos en el párrafo anterior a los correspondientes índices contenidos en el último inciso de las letras a).2, b).2 y c).2 del apartado uno anterior.

Tres. La imputación provisional del ajuste anterior para cada uno de los impuestos y su regularización como definitivo, en el ejercicio inmediato siguiente, se efectuará conforme al procedimiento vigente en cada momento, aprobado por la Comisión Mixta del Concierto Económico.

Disposición adicional primera.

Para el quinquenio 2002-2006 se mantiene vigente lo establecido en la disposición adicional primera de la Ley 37/1997, de 4 de agosto.

Disposición adicional segunda.

Se aprueba el cupo líquido provisional del País Vasco para el ejercicio de 2002 que figura en el anexo de esta metodología.

Disposición adicional tercera.

En el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente revisión del cupo líquido del año base del quinquenio y del índice de actualización del mismo, en la forma y cuantía que resulte procedente, surtiendo todo ello efectos a partir del año en que se produzca dicha reforma.

Ambas Administraciones acordarán, en su caso, el establecimiento de los ajustes o compensaciones que, dada la naturaleza de la figura tributaria concertada, sean procedentes.

Disposición adicional cuarta.

En el supuesto de que se modifique el actual régimen de fabricación y comercio de labores del tabaco, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la revisión de la letra d) del artículo 15.uno.

Disposición adicional quinta.

El coste de la Policía Autónoma recogido como carga asumida en el cupo del año base 2002 es el que se corresponde con la valoración atribuida a dicho servicio para ese año. En consecuencia, tendrá a partir de la entrada en vigor de la presente Ley el mismo tratamiento que el resto de las cargas asumidas.

El importe de la Policía Autónoma, recogido en el anexo, refleja la financiación correspondiente al número de efectivos en situación administrativa de servicio activo derivada de los acuerdos de despliegue adoptados antes del 1 de enero de 2002.

La Comisión Mixta del Concierto Económico acordará la financiación del incremento que experimente la actual plantilla de la Policía Autónoma.

Disposición adicional sexta.

A efectos de la presente Ley, los acuerdos adoptados por la Comisión Mixta de Cupo a la que se refiere el artículo 49 del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, se entenderán adoptados y ratificados por la Comisión Mixta de Concierto Económico a la que se refiere el artículo 61 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Disposición adicional séptima.

A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, la financiación de las funciones y servicios traspasados al País Vasco en materia de asistencia sanitaria y de servicios sociales de la Seguridad Social tendrá el mismo tratamiento que el resto de cargas asumidas. Por ello, el régimen presupuestario establecido en los Reales Decretos 1536/1987, de 6 de noviembre; 1476/1987, de 2 de octubre; 1946/1996, de 23 de agosto, y 558/1998, de 2 de abril, se entenderá adaptado a lo establecido en la presente Ley.

Disposición final primera.

Excepcionalmente, si transcurrido el plazo de vigencia de la presente Ley no se hubiera promulgado una nueva Ley reguladora de la metodología de señalamiento del cupo para los ejercicios siguientes, la metodología recogida en la presente Ley será de aplicación en todos sus términos para el señalamiento provisional de los cupos líquidos y de las

compensaciones a que se refieren el artículo 6.dos de la presente Ley y la disposición transitoria cuarta del Concierto Económico en el ejercicio 2007 y siguientes.

Los cupos y compensaciones así determinados se sustituirán por los que resulten procedentes de aplicar la Ley que los regule, citada en el párrafo anterior, una vez que ésta sea aprobada.

Disposición final segunda.

Lo dispuesto en la presente metodología se entiende sin perjuicio de la normativa contenida en las disposiciones adicionales, transitorias y finales del Concierto Económico con el País Vasco, que permanecen vigentes en la medida en que sean de aplicación en sus propios términos.

ANEXO

Cupo provisional de la Comunidad Autónoma del País Vasco para el año base 2002

		Miles de euros
Presupuesto del Estado. Gastos		144.104.165,08
Cargas asumidas por la Comunidad Autónoma (1)		77.411.615,88
Total cargas no asumidas		66.692.549,20
Imputación del índice a las cargas no asumidas (6,24 por 100 s/66.692.549,20)		4.161.615,07
Compensaciones y ajustes a deducir:		
Por tributos no concertados (3.097.191,36 al 6,24 por 100)	-193.264,74	
Por otros ingresos no tributarios (8.718.927,49 al 6,24 por 100)	-544.061,08	
Por déficit presupuestario (32.916.367,94 al 6,24 por 100)	-2.053.981,36	
Por impuestos directos concertados	-279.643,41	
		-3.070.950,59
Cupo líquido		1.090.664,48
Compensaciones artículo 6.dos de la Ley de Cupo		-53.042,35
Compensaciones Álava: disposición transitoria cuarta del Concierto Económico		-2.996,05
Líquido a pagar		1.034.626,08

(1) En este importe está integrada como carga asumida una valoración a nivel estatal de Policía autónoma de 6.172.355,79 miles de euros.

26. Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 (art. 15)

(Gaceta de Madrid del 14 y del 16 de diciembre de 1906)

EXPOSICIÓN

SEÑOR: El patriotismo de las Provincias Vascongadas y la ilustración de sus celosos representantes ha facilitado la misión del Gobierno al hacer uso una vez más de la autorización contenida en el núm. 2º del art. 5º de la Ley de 21 de Julio de 1876, para regular, como las circunstancias de la Nación aconsejan, el deber que la Constitución de la Monarquía y el art. 3º de aquella Ley imponen a todos los españoles de contribuir a las cargas del Estado en proporción de sus haberes.

Celebradas numerosas conferencias con los representantes de las tres Diputaciones provinciales de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya, y ampliamente discutidos todos los extremos del complejo problema, se ha llegado felizmente a un acuerdo sobre las cifras de los cupos que pueden representar una equitativa proporcionalidad tributaria, así como sobre la duración del Concierto, un poco mayor que la del que terminará en 31 del mes actual, si bien se divide, con prudente previsión, en dos períodos, de un decenio cada uno. Conviene a la paz de los pueblos que no sean frecuentes las renovaciones de estos Concierdos tributarios, y a este legítimo deseo de los representantes vascongados ha creído conveniente acceder el Gobierno de V.M., por considerar necesario el plazo solicitado para el mejor planteamiento y el útil desarrollo del nuevo régimen económico, que, a semejanza de lo que ocurre con el resto de la Nación, impone un mayor esfuerzo contributivo a las provincias vascas, bien justificado por la natural expansión de su riqueza, y todavía más por las nuevas cargas que desde hace algunos años sufren las demás de España.

Cumplido de este modo el requisito de oír a la legítima representación de las Diputaciones de aquellas tres provincias, y sin alterar ninguna de las condiciones legales que fijan el actual estado de derecho, se ha llegado, por medio de recíprocas transacciones, a realizar el noble deseo, reiteradamente manifestado por V.M., de llegar a un acuerdo de mutuo beneficio en cuanto al Concierto económico se refiere y formalizado ya por unánime voto de ambas Comisiones, el Ministro que suscribe, con explícita y especial aprobación del Consejo de Ministros, tiene la satisfacción de someter a la aprobación de V.M., sin perjuicio de dar cuenta a las Cortes, el siguiente Real decreto.

[...]

Art. 15.—Las Diputaciones de Vizcaya, Guipúzcoa y Alava continuarán investidas, así en el orden administrativo como en el económico, de todas las atribuciones que vienen ejerciendo.

No obstante, no podrán adoptar disposición alguna tributaria que se halle en contradicción con los pactos internacionales, ajustados por España con las naciones extranjeras.

**ANEXO
JURISPRUDENCIA**

ÍNDICE

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC 11/1984, de 2 de febrero.....	10
STC 76/1988, de 26 de abril.....	21
STC 179/1989, de 2 de noviembre.....	48
STC 96/2002, de 25 de abril.....	60
STC 255/2004, de 23 de diciembre.....	97

TRIBUNAL SUPREMO

STS de 4 junio de 1985.....	117
STS de 10 julio de 1987.....	120
STS de 18 de septiembre de 1987.....	122
STS de 2 de noviembre de 1987.....	124
STS de 23 de enero de 1988.....	126
STS de 21 de mayo de 1988.....	128
STS de 21 de mayo de 1988.....	131
STS de 21 de mayo de 1988.....	133
STS de 27 de junio de 1988.....	135
STS de 23 de febrero de 1989.....	137
STS de 17 de abril de 1989.....	139
STS de 13 de noviembre de 1989.....	141
STS de 3 de abril de 1990.....	143
STS de 11 de abril de 1990.....	147
STS de 2 de junio de 1990.....	151
STS de 5 de octubre de 1990.....	154
STS de 30 de octubre de 1990.....	158
STS de 4 de junio de 1991.....	161
STS de 19 de julio de 1991.....	163
STS de 20 de septiembre de 1991.....	166
STS de 15 de junio de 1993.....	168
STS de 16 de septiembre de 1993.....	171
STS de 6 de octubre de 1993.....	174
STS de 23 de noviembre de 1994.....	177

STS de 23 de noviembre de 1994.....	179
STS de 28 de octubre de 1995.....	181
STS de 27 de marzo de 1996.....	193
STS de 12 de septiembre de 1996.....	197
STS de 23 de diciembre de 1996.....	211
STS de 8 de marzo de 1997.....	216
STS de 26 de marzo de 1997.....	219
STS de 7 de abril de 1997.....	229
STS de 7 de febrero de 1998.....	240
STS de 14 de mayo de 1998.....	247
STS de 28 de mayo de 1998.....	253
STS de 2 de julio de 1998.....	259
STS de 13 de octubre de 1998.....	262
STS de 22 de octubre de 1998.....	269
STS de 14 de noviembre de 1998.....	280
STS de 14 de enero de 1999.....	283
STS de 21 de junio de 1999.....	287
STS de 21 de junio de 1999.....	296
STS de 25 de octubre de 1999.....	306
STS de 30 de octubre de 1999.....	310
STS de 10 de noviembre de 1999.....	315
STS de 20 de noviembre de 1999.....	322
STS de 22 de noviembre de 1999.....	328
STS de 24 de noviembre de 1999.....	332
STS de 27 de noviembre de 1999.....	338
STS de 4 de diciembre de 1999.....	348
STS de 7 de diciembre de 1999.....	358
STS de 14 de diciembre de 1999.....	364
STS de 27 de diciembre de 1999.....	373
STS de 22 de enero de 2000.....	393
STS de 24 de enero de 2000.....	404
STS de 31 de enero de 2000.....	412
STS de 7 de febrero de 2000.....	417
STS de 25 de abril de 2000.....	423
STS de 31 de octubre de 2000.....	427

STS de 17 de noviembre de 2000	432
STS de 3 de mayo de 2001	439
STS de 8 de marzo de 2002	450
STS de 21 de marzo de 2002	455
STS de 8 de abril de 2002.....	465
STS de 15 de abril de 2002.....	472
STS de 26 de abril de 2002.....	481
STS de 15 de julio de 2002.....	488
STS de 20 de septiembre de 2002	500
STS de 1 de octubre de 2002	510
STS de 5 de octubre de 2002	518
STS de 10 de octubre de 2002	522
STS de 28 de diciembre de 2002	527
STS de 6 de febrero de 2003	531
STS de 20 de febrero de 2003	538
STS de 27 de febrero de 2003	543
STS de 15 de marzo de 2003	548
STS de 22 de abril de 2003.....	554
STS de 18 de junio de 2003.....	575
STS de 15 de julio de 2003.....	578
STS de 15 de julio de 2003.....	586
STS de 26 de septiembre de 2003	593
STS de 19 de diciembre de 2003	608
STS de 11 de febrero de 2004	616
STS de 26 de abril de 2004.....	626
STS de 29 de abril de 2004.....	631
STS de 3 de noviembre de 2004.....	635
STS de 17 de noviembre de 2004.....	642
STS de 29 de noviembre de 2004.....	648
STS de 9 de diciembre de 2004	663

AUDIENCIA NACIONAL

SAN de 18 de mayo de 1993	691
SAN de 2 de noviembre de 1994.....	694
SAN de 31 de enero de 1995	701

SAN de 11 de julio de 1995	705
SAN de 28 de enero de 2003	713

AUDIENCIA TERRITORIAL DE BILBAO

SATB de 6 de noviembre de 1984	726
SATB de 16 de noviembre de 1984	731

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

STSJPV de 17 de mayo de 1991	736
STSJPV de 21 de octubre de 1991	747
STSJPV de 4 de noviembre de 1991	756
STSJPV de 10 de marzo de 1993	764
STSJPV de 21 de marzo de 1993	767
STSJPV de 23 de junio de 1993	770
STSJPV de 19 de octubre de 1993	774
STSJPV de 21 de octubre de 1993	780
STSJPV de 27 de octubre de 1993	786
STSJPV de 9 de febrero de 1994.....	791
STSJPV de 16 de marzo de 1994	796
STSJPV de 7 de abril de 1994.....	799
STSJPV de 22 de abril de 1994.....	804
STSJPV de 22 de abril de 1994.....	808
STSJPV de 9 de mayo de 1994	812
STSJPV de 11 de mayo de 1994	817
STSJPV de 13 de mayo de 1994	822
STSJPV de 18 de mayo de 1994	825
STSJPV de 19 de mayo de 1994	830
STSJPV de 15 de julio de 1994.....	835
STSJPV de 21 de diciembre de 1994	852
STSJPV de 21 de diciembre de 1994	856
STSJPV de 26 de enero de 1995	861
STSJPV de 2 de febrero de 1995.....	864
STSJPV de 16 de marzo de 1995	867
STSJPV de 7 de abril de 1995.....	876
STSJPV de 5 de mayo de 1995	879
STSJPV de 4 de septiembre de 1995.....	883

STSJPV de 16 de octubre de 1995	891
STSJPV de 9 de noviembre de 1995	894
STSJPV de 20 de noviembre de 1995	912
STSJPV de 25 de enero de 1996	915
STSJPV de 22 de febrero de 1996.....	918
STSJPV de 20 de marzo de 1996	920
STSJPV de 12 de abril de 1996.....	926
STSJPV de 14 de junio de 1996	933
Auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 24 de octubre de 1996	938
STSJPV de 29 de noviembre de 1996	943
STSJPV de 27 de diciembre de 1996	947
STSJPV de 16 de enero de 1997	954
STSJPV de 31 de enero de 1997	959
STSJPV de 31 de enero de 1997	962
STSJPV de 10 de marzo de 1997	965
STSJPV de 14 de marzo de 1997	973
STSJPV de 18 de abril de 1997	978
STSJPV de 5 de junio de 1997	982
STSJPV de 22 de enero de 1998	987
STSJPV de 12 de febrero de 1998.....	992
STSJPV de 12 de febrero de 1998.....	996
STSJPV de 26 de marzo de 1998	1006
STSJPV de 7 de abril de 1998.....	1014
STSJPV de 11 de mayo de 1998	1019
STSJPV de 25 de mayo de 1998	1024
STSJPV de 21 de julio de 1998.....	1028
STSJPV de 24 de julio de 1998.....	1033
STSJPV de 31 de diciembre de 1998	1038
STSJPV de 22 de enero de 1999	1042
STSJPV de 29 de enero de 1999	1048
STSJPV de 29 de enero de 1999	1053
STSJPV de 5 de marzo de 1999	1058
STSJPV de 6 de abril de 1999.....	1065
STSJPV de 26 de abril de 1999.....	1073
STSJPV de 30 de abril de 1999.....	1080

STSJPV de 17 de mayo de 1999	1085
STSJPV de 20 de mayo de 1999	1096
STSJPV de 20 de mayo de 1999	1101
STSJPV de 20 de mayo de 1999	1108
STSJPV de 20 de mayo de 1999	1114
STSJPV de 20 de mayo de 1999	1119
STSJPV de 20 de mayo de 1999	1124
STSJPV de 1 de junio de 1999	1130
STSJPV de 25 de junio de 1999	1135
STSJPV de 5 de julio de 1999	1140
STSJPV de 12 de julio de 1999	1144
STSJPV de 27 de septiembre de 1999	1150
STSJPV de 27 de septiembre de 1999	1155
STSJPV de 27 de septiembre de 1999	1165
STSJPV de 30 de septiembre de 1999	1172
STSJPV de 7 de octubre de 1999	1188
STSJPV de 7 de octubre de 1999	1194
STSJPV de 19 de noviembre de 1999	1207
STSJPV de 25 de noviembre de 1999	1212
STSJPV de 3 de diciembre de 1999	1217
STSJPV de 14 de enero de 2000	1224
STSJPV de 20 de enero de 2000	1229
STSJPV de 20 de enero de 2000	1235
STSJPV de 20 de enero de 2000	1241
STSJPV de 20 de enero de 2000	1246
STSJPV de 21 de enero de 2000	1254
STSJPV de 11 de febrero de 2000	1258
STSJPV de 27 de diciembre de 2000	1263
STSJPV de 9 de octubre de 2001	1270
STSJPV de 20 de diciembre de 2001	1274
STSJPV de 30 de abril de 2002	1278
STSJPV de 21 de junio de 2002	1284
STSJPV de 21 de junio de 2002	1292
STSJPV de 28 de junio de 2002	1298
STSJPV de 26 de septiembre de 2002	1317

STSJPV de 10 de enero de 2003	1325
STSJPV de 10 de abril de 2003	1334
STSJPV de 30 de septiembre de 2003	1343
STSJPV de 7 de noviembre de 2003	1347
STSJPV de 28 de noviembre de 2003	1353
STSJPV de 15 de diciembre de 2003	1358
STSJPV de 23 de diciembre de 2003	1367
STSJPV de 23 de diciembre de 2003	1370
STSJPV de 26 de diciembre de 2003	1375
STSJPV de 16 de febrero de 2004	1382
STSJPV de 25 de febrero de 2004	1387
STSJPV de 27 de febrero de 2004	1393
STSJPV de 27 de febrero de 2004	1400
STSJPV de 27 de febrero de 2004	1409

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA RIOJA

STSJ de La Rioja de 27 de diciembre de 2000	1414
---	------

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

STJCE de 11 de noviembre de 2004	1418
--	------

TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

STPICE de 6 de marzo de 2002	1432
STPICE de 6 de marzo de 2002	1452
STPICE de 6 de marzo de 2002	1459
STPICE de 23 de octubre de 2002	1512
STPICE de 23 de octubre de 2002	1534

Ref. TC-1

Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1984, de 2 de febrero

Recurso: Conflicto positivo de competencia

Ponente: Francisco Rubio Llorente.

Artículos del Concierto:

- Art. 48
- DA 3ª

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Competencias financieras de los Territorios Históricos
- Emisión de deuda pública

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El Gobierno vasco planteó, el 30 de junio de 1982, conflicto positivo de competencia frente al Gobierno del Estado, por entender que el Ac. de 27 de noviembre de 1981 del Consejo de Ministros, por el que se autorizó a la CA País Vasco para emitir deuda pública por un importe de 5.250 millones de pesetas, no respeta el ámbito de competencia establecido para dicha Comunidad Autónoma por la Constitución Española, el Estatuto de Autonomía y la Ley de Concierto Económico. El escrito iba acompañado de diversos documentos y en él se solicitaba se acordase lo procedente para la práctica de la prueba.

SEGUNDO.—Con fecha 8 de julio de 1982, la Sec. 3ª dictó una providencia en la que se acordó tener por planteado conflicto positivo de competencia por parte del Gobierno vasco, dando traslado del mismo al Gobierno del Estado para la evacuación del trámite de alegaciones y ordenando comunicar al Presidente del Tribunal Supremo el planteamiento del conflicto, por si ante la correspondiente Sala de lo Contencioso-administrativo estuviese impugnado el acuerdo referido, así como publicar edictos en los "Boletines Oficiales" del Estado y del País Vasco. En cuanto a la práctica de la prueba solicitada, se dispuso que en su día se acordaría sobre ella.

TERCERO.—El Abogado del Estado formuló alegaciones mediante escrito de 26 de julio de 1982, acompañado de una copia del acta del Pleno del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 12 de noviembre de 1981, oponiéndose al conflicto planteado y solicitando, para el caso de que el Tribunal acordase la práctica de la prueba, se le diese traslado de escrito de proposición de la misma.

CUARTO.—El contenido de ambos escritos —el de planteamiento y el de alegaciones— se estructura del modo siguiente:

A) En cuanto a los antecedentes del escrito del representante del Gobierno vasco y de la documentación acompañada, se desprenden los siguientes:

El Consejero de Economía y Hacienda puso en conocimiento del Ministro de Hacienda, mediante escrito de 21 de octubre de 1981, el acuerdo de dicho Gobierno de proceder a la emisión de deuda, indicando las condiciones en las que se iba a efectuar la emisión y señalando las inversiones previstas para ser financiadas con la deuda a emitir. La Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, al tener conocimiento del escrito anterior, remitió otro de fecha 28 de octubre al Consejero de Economía y Hacienda, lo que motivó un nuevo oficio de este último de 12 de noviembre a la Dirección General mencionada facilitándole los datos por ella solicitados y relativos a la emisión de deuda. Con fecha de 17 de noviembre, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales envió al Consejero de Economía y Hacienda del País Vasco un informe emitido por la Dirección General de Política Financiera a la vez que solicitaba de dicho Consejero contestación sobre algunos extremos, la que se produjo por escrito de 18 de noviembre.

Por oficio de 21 de enero de 1982, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales solicitó del Gobierno vasco le fuese remitido el resultado de la emisión, mencionándose en dicho oficio el Ac. de 27 de noviembre de 1981 del Consejo de Ministros autorizando tal emisión. Con fecha de 9 de febrero de 1982, se produjo la contestación del Consejero de Economía y Hacienda al oficio referido, en la que, sin perjuicio de remitirse los datos solicitados sobre el resultado de la emisión, se manifestó el interés del Gobierno vasco en conocer el contenido del acuerdo del Consejo de Ministros, afirmándose que la notificación del mismo efectuada mediante el oficio antes indicado carecía de los requisitos exigidos por el art. 79 LPA. El 2 de marzo de 1982 se recibió finalmente un oficio de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales acompañando "el texto íntegro del acuerdo del Consejo de Ministros" (aunque, según el representante del Gobierno vasco, se trataba del proyecto de dicho acuerdo).

El Gobierno vasco acordó, en reunión del Consejo de Gobierno de 19 de abril de 1982, dirigir al Estado requerimiento de incompetencia, que se formuló mediante escrito del Presidente de aquél de 30 de abril, presentado en la Delegación del Gobierno en la CA País Vasco el 3 de mayo de 1982. El 31 de mayo de 1982 se recibió en la Presidencia del Gobierno vasco escrito remitido por la Presidencia del Gobierno del Estado dando traslado del acuerdo del Consejo de Ministros por el que se inatendió, por no estimarlo fundado, el requerimiento formulado.

El Abogado del Estado efectúa las puntualizaciones siguientes: en el escrito de 21 de octubre de 1981, por el que el Consejero de Economía y Hacienda puso en conocimiento del Ministro de Hacienda el acuerdo de emisión de deuda, figura la expresión "a los efectos oportunos", la cual debe ser interpretada como implícita llamada al art. 14 LOFCA. Y, en efecto, el escrito del Director General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de 28 de octubre de 1981 se refiere al art. 14 LOFCA, indicando que el núm. 3 del citado artículo establece la necesaria autorización del Estado para la emisión de deuda. Esta afirmación de competencia estatal no fue objeto de reparo en los escritos del Consejero de Economía y Hacienda de 12 de noviembre de 1981 y 18 de noviembre de 1981, habiéndose hecho en este último referencia a conversaciones entre las Comunidades Autónomas y los Ministerios de Hacienda y de Economía y Comercio.

Hasta el 9 de febrero de 1982 no aparece la primera referencia al desconocimiento del texto de la autorización del Gobierno. Asimismo, en cumplimiento del art. 14.4 LOFCA, en relación con su art. 3.2.e), se trató en la sesión del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 12 de noviembre de 1981 de la emisión de la deuda proyectada por el Gobierno vasco, con intervenciones de los Ministros de Hacienda y Economía y Comercio, recordando la necesaria autorización estatal, sin que el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno vasco, que figuraba entre los asistentes, formulase oposición, protesta o reserva alguna a esa afirmación de competencia estatal, acordándose por unanimidad que en relación con las emisiones proyectadas por el Gobierno vasco y la Generalidad de Cataluña decidiese el Consejo de Ministros de acuerdo con el art. 14 LOFCA.

B) En cuanto a los requisitos procesales del conflicto planteado, en el escrito del representante del Gobierno vasco se afirma que se dan los de jurisdicción, competencia, legitimación y postulación, que el acto frente al que se plantea el conflicto —el Ac. de 27 de noviembre de 1981 del Consejo de Ministros— reúne los requisitos establecidos en los arts. 59 y 61.1 LOTC, y que el requerimiento de incompetencia ha sido formulado dentro de plazo.

El Abogado del Estado argumenta, por el contrario, que no ha lugar a entender bien planteado el conflicto; pues, aparte de la intempestividad del planteamiento del conflicto y de que éste represente tal vez venir contra un acto propio —razones en las que se abstiene de profundizar debido al interés del Gobierno del Estado en que el Tribunal Constitucional declare que las emisiones de deuda pública de la CA País Vasco están sujetas a autorizaciones del Estado—, el Abogado del Estado considera que el objeto del presente procedimiento carece de la actitud objetiva exigida por la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional para los conflictos positivos de competencia, pues objeto de éstos sólo puede ser la titularidad de la competencia, no su configuración o límites. Por lo que solicita la inadmisión del conflicto, aunque entrando subsidiariamente a examinar el fondo del asunto.

C) El representante del Gobierno vasco se refiere a continuación a la competencia de los territorios históricos para emitir deuda pública. Tras aludir al régimen jurídico general aplicable a los territorios históricos —el mismo que el de los órganos e instituciones de las provincias, con las modulaciones introducidas por el Estatuto de Autonomía y la Ley de Concierto Económico, así como otras normas de distinta importancia— al régimen de las emisiones de deuda pública por parte de las Corporaciones Locales —las que no precisan de autorización para concertar préstamos cuando se dan determinados requisitos, aunque sí precisan de autorización de la Dirección General de Política Financiera en lo referente a las fechas y folletos de emisiones de deuda pública— expone dicho representante el régimen especial de los territorios históricos en materia de emisión de deuda pública.

Parte para ello de la evolución histórica iniciada por el art. 15 del RD de 13 de diciembre de 1906, regulador de un concierto económico, el cual dispuso que "las Diputaciones de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava continuaran investidas, así en el orden administrativo como en el económico, de todas las atribuciones que vienen ejerciendo". Tales facultades fueron declaradas subsistentes en el concierto económico contenido en el RDL de 24 de diciembre de 1926, así como en el concierto económico de Álava aprobado por D de 29 de febrero de 1952; mientras que el concierto con Álava aprobado por el RD de 26 de noviembre de 1976 no hace mención expresa de las facultades indicadas, aunque determinada expresión de la exposición de motivos de dicho Real

Decreto obliga a pensar —a juicio del representante del Gobierno vasco— en una voluntad de respeto de las mismas. Posteriormente, por RRDD 122, 123 y 124/1979 de 26 de enero, se atribuyó a las Juntas Generales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, respectivamente, la competencia para aprobar definitivamente determinadas operaciones financieras y de crédito.

Por último, la Ley 12/1981 de 13 de mayo, aprobadora del concierto económico con el País Vasco en su disp. adic. 3ª, en virtud de la actualización prevista en la disp. adic. 1ª CE, declara subsistentes las facultades reconocidas a las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya en el orden económico y administrativo por el art. 15 del RD de 13 de diciembre de 1906, "sin perjuicio de las bases a que hace referencia el art. 149.1.19 CE". Con respecto a la extensión del contenido del art. 15 del RD de 13 de diciembre de 1906, manifiesta el propio representante del Gobierno vasco que la escasez de bibliografía sobre emisiones de deuda u otro tipo de endeudamiento y sobre la autonomía financiera de las Diputaciones vascas con anterioridad a 1906 dejan sin la necesaria respuesta las cuestiones referentes a cuáles eran las facultades reconocidas en el indicado art. 15 y si incluían también las referentes a aspectos financieros y de endeudamiento, por lo que considera significativa la trayectoria de Álava al respecto.

Tras sostener —a pesar de lo dispuesto por el art. 41 Estatuto de Autonomía y de que el régimen de concierto en cuanto tal sólo regulaba cuestiones tributarias— que el art. 37.2 de tal Estatuto permite afirmar que el contenido del concierto económico puede extenderse a aspectos financieros, y tras referirse a un intercambio de notas e informes —cuyas copias se acompañan— entre la Diputación Foral de Álava y la Junta de Inversiones del Mº Hacienda en relación con la deuda emitida por la primera en 1976, así como el alcance y legalidad de los RRDD de 26 de enero de 1979, concluye el representante del Gobierno vasco señalando la posibilidad de afirmar que los territorios históricos tienen competencia plena en materia de endeudamiento.

El Abogado del Estado, por el contrario, pone en duda que los territorios históricos dejen de estar sujetos a autorización de tutela para la emisión de deuda, con arreglo a las normas provisionales aprobadas por RD 3250/1976 de 30 de diciembre, y afirma que sus emisiones de deuda sí están sometidas al RD 1851/1978 de 10 de julio y a la OM de 27 de noviembre de 1978, disposiciones reguladoras de la autorización de fechas de lanzamiento y folletos de emisión.

Argumenta para ello basándose en el carácter tributario del concierto económico; en el alcance del art. 15 del RD de 13 de diciembre de 1906 —al que atribuye una débil base legal—; en la falta de justificación en la demanda de que en 1906 existiera una exoneración de autorización estatal para emitir deuda pública, dado que las emisiones a que dicha demanda y la documentación acompañada se refieren son todas ellas posteriores a 1906; en que, aunque se interpretasen los casos de emisiones aducidos en el sentido pretendido por la demanda, de ello no se seguiría la exención de autorización pretendida, pues las competencias de autorización del Estado son indisponibles; en que tal exención de autorización estatal requeriría, en ausencia de una prescripción normativa expresa, al menos una decisión a través de los procedimientos previstos en el concierto; en que los RRDD de 26 de enero de 1979 sólo regulan las relaciones entre Juntas Generales y Diputaciones, sin prejuzgar las de éstas con el Estado; y en que nada cabe inferir del art. 37.2 Estatuto vasco con respecto a la autorización de emisiones de deuda.

D) Finalmente, en cuanto a la competencia de la CA País Vasco para emitir deuda pública, el representante de su Gobierno formula en esencia los razonamientos siguientes:

No obstante lo dispuesto por el art. 14 LOFCA, la Comunidad vasca está sujeta a un régimen especial, basado en el art. 45 de su Estatuto de Autonomía y en la disp. adic. 1ª LOFCA. Y, si bien el concierto económico se refiere únicamente de forma expresa a la actuación de los territorios históricos, el régimen de concierto implica una relación del Estado con la CA País Vasco, según se deduce del art. 41 y otros de su Estatuto. Por lo que, en base al proceso de actualización previsto en la disp. adic. 1 CE, la Comunidad Autónoma ostenta las mismas potestades financieras —y no inferiores— que las atribuidas a los territorios históricos, dado que aquélla gestiona un interés de índole superior al de éstos. Consideraciones que, sin embargo, no impiden —debido a lo establecido por el art. 45.2 de su Estatuto— la aplicación a la Comunidad Autónoma vasca de la coordinación —concebida como algo distinto de la autorización— explicitada por el art. 14.4 LOFCA y del límite de la ordenación crediticia general, lo que no es más que una aplicación concreta del art. 149.1.11 CE.

El Abogado del Estado califica tal esquema argumental como argumento a fortiori, negando que, aunque se admitiese la hipotética norma que pretende aplicarse —la de la exención de autorización de las emisiones de deuda de los territorios históricos— la norma pudiera ser aplicable a la Comunidad Autónoma vasca. Pues, por un lado, no existe laguna legal alguna que permita acudir a tal aplicación normativa, ya que el art. 14.3 LOFCA es tajante al respecto. Y, por otro lado, falta la plausibilidad de aplicar a mayor razón a la Comunidad Autónoma el hipotético régimen de exención de autorización indicado, ya que la autorización del art. 14.3 LOFCA —que hace efectiva la potestad de dirección económica y financiera que corresponde al Estado en virtud de los arts. 148.1.13 y 149.1.11 y 13 CE y de preceptos estatutarios como el art. 45.2 Estatuto vasco— no es comparable a una autorización de tutela, sino a la autorización de la fecha de lanzamiento y folleto de emisión regulada por el RD 1851/1978 de 10 de julio y la OM de 27 de noviembre de 1978.

E) Finaliza el representante del Gobierno vasco solicitando se declare que la titularidad de la competencia controvertida corresponde a la Comunidad Autónoma y se acuerde la anulación del Ac. de 27 de noviembre de 1981 del Consejo de Ministros.

El Abogado del Estado, subsidiariamente a la petición de que se inadmita el recurso, formula la de que se declare que pertenece al Estado la competencia controvertida en el sentido de que la CA País Vasco precisa autorización del Estado para concertar operaciones de crédito en el extranjero y para la emisión de deuda o cualquier otra apelación al crédito público, por lo que es válido el acuerdo del Gobierno del Estado antes referido.

QUINTO.—Por providencia de 22 de septiembre de 1982, se tuvo por recibido el escrito del Abogado del Estado y se concedió 10 días a la representación del Gobierno vasco para formular concreciones sobre la práctica de prueba solicitada.

SEXTO.—La representación del Gobierno vasco propuso por escrito de 4 de octubre de 1982 prueba documental, consistente en unir a los autos fotocopias de los expedientes relativos a las emisiones de deuda pública efectuadas por la Diputación Foral de Álava correspondientes a los años 1911, 1929, 1935, 1958, 1976, 1977, 1981 y 1982, que se adjuntaban a dicho escrito, y, para el supuesto de que el Tribunal considerase necesario la adveración de aquéllas, que se librase comunicación a la Excm. Diputación Foral de Álava a fin de que expidiese las oportunas certificaciones.

SÉPTIMO.—Por providencia de 6 de octubre de 1982, la Sec. 3ª dio vista al Abogado del Estado de la proposición y aportación de prueba efectuada por la representación del Gobierno vasco.

OCTAVO.—El Abogado del Estado propuso por escrito de 19 de octubre de 1982 prueba documental pública, con unión a los autos de documentación relativa a la tramitación de una solicitud de aprobación de folleto de emisión presentada el 2 de junio de 1980 por la Diputación Foral del Señorío de Vizcaya ante la Dirección General de Política Financiera; y más documental pública, relativa a un escrito de la Diputación Foral de Álava de 1 de junio de 1981 sobre una emisión de deuda, dirigido a la mencionada Dirección General, y al requerimiento formulado por ésta en relación con tal escrito.

NOVENO.—Por providencia de 20 de octubre de 1982, la Sec. 3ª dio vista a las partes por 10 días para efectuar las oportunas alegaciones respecto a las pruebas presentadas.

DÉCIMO.—El Abogado del Estado, mediante escrito de 27 de octubre de 1982, alegó que la documentación aportada permite concluir que la utilización del "argumento foral" en pro de la exoneración de la Diputación alavesa de la autorización estatal en sus apelaciones al crédito público es reciente: se produce a partir de dos informes de la Dirección Técnica de Servicios Forales en 1976-1977. La documentación correspondiente a las emisiones de 1911, 1929 y 1935 nada prueba, a juicio del Abogado del Estado, sobre el problema de tal "exención foral". Mientras que en el expediente relativo a la emisión de 1958 se encuentra una Orden Ministerial a la que parece atribuirse un significado de autorización. Terminó insistiendo en que, cualquiera que fuese la solución sobre el régimen de las emisiones de la Diputación alavesa, de ello no cabe inferir la inaplicación del art. 14.3 LOFCA a la CA País Vasco.

La representación del Gobierno vasco no formuló alegaciones en el plazo concedido.

UNDÉCIMO.—Por providencia del Pleno de 19 de enero último, se señaló el 26 del mismo mes enero para la deliberación y votación de la sentencia de este conflicto, fecha en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La primera cuestión que hemos de resolver es, como resulta evidente, la de la admisibilidad del presente conflicto, contra la que suscita el Abogado del Estado tres obstáculos jurídicos que proceden, de una parte, de la falta de reacción tempestiva del Gobierno vasco frente a la inicial afirmación de competencia estatal para autorizar las emisiones de deuda pública; de la otra, del voto conforme que el representante de ese Gobierno en el Consejo de Política Fiscal y Financiera dio al acuerdo por el que se remitía al Consejo de Ministros la decisión "de acuerdo con el art. 14 LOFCA" sobre las emisiones proyectadas por el Gobierno vasco y la Generalidad de Cataluña y, en general, de la actuación del Gobierno vasco en todo el proceso de emisión de deuda; por último, del contenido mismo del escrito con el que se plantea el conflicto, que no pretende recabar para la Comunidad Autónoma la competencia debatida, sino sólo puntualizar que no la tiene el Estado cuando se trata de emisiones de deuda pública de la CA País Vasco.

Pero la primera de las mencionadas excepciones es combatida por el propio Abogado del Estado mediante referencia a la jurisprudencia de este Tribunal (SS 26/1982 de 24

de mayo, f. j. 1º, y 39/1982 de 30 de junio, f. j. 3º) y al "positivo interés" que el Gobierno de la Nación tiene en "que este Tribunal declare que las emisiones de deuda de la CA País Vasco están también sujetas a la autorización del Estado, conforme al art. 14.3 LOFCA". Es claro que este último argumento, por grande que sea su fuerza moral, carece de toda eficacia jurídica, pues el interés de las partes, fuere cual fuere su dignidad y trascendencia, no basta para hacer caso omiso de los requisitos procesales. Pero también es cierto que, según la reiterada doctrina de este Tribunal citada por la Abogacía del Estado, la indisponibilidad de las competencias hace imposible entender que la tácita aquiescencia de su titular a un acto ajeno que las desconozca o vulnere pueda ser entendida como renuncia, de manera que esa misma competencia puede ser por tanto reivindicada en el futuro, en los plazos y en la forma que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional establece con ocasión de cualquier otro acto que implique su ejercicio, aunque este nuevo acto no sea sino derivación o consecuencia de aquél frente al que no se reaccionó oportunamente.

Por lo que, aun admitiendo que la notificación al Gobierno vasco del Ac. de 27 de noviembre de 1981 del Consejo de Ministros hubiese constituido un acto meramente reproductor o confirmatorio de otro anterior no impugnado en tiempo hábil, es obvio que ello no determinaría motivo alguno de inadmisión del presente conflicto de competencia. La misma razón de la indisponibilidad de las competencias derivadas de preceptos constitucionales o de los dictados dentro del marco constitucional para su delimitación impide que sea atendible la segunda objeción apuntada por el Abogado del Estado, referente a si el silencio e incluso el voto conforme del Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno vasco al sometimiento a la autorización del Gobierno del Estado de la emisión de deuda de la Comunidad Autónoma vasca pudieron representar un acto propio imputable al Gobierno vasco contra el que éste no podría venir.

SEGUNDO.—También ha de ser rechazada la tercera de las objeciones del Abogado del Estado a la admisión del presente conflicto, basada en una pretendida inadecuación objetiva de la pretensión deducida a la estructura y función de un conflicto de competencia. Señala a tal efecto el Abogado del Estado que el Gobierno vasco no reivindica la titularidad de una competencia propiamente dicha, sino que lo que realmente pretende es que el ejercicio de una determinada competencia por la Comunidad Autónoma no sea afectado o limitado por el ejercicio por parte del Estado de una competencia de autorización. Es decir, que lo realmente controvertido en el presente proceso, y que a juicio del Abogado del Estado no puede enmarcarse en el ámbito procesal del conflicto de competencia, es, más que la titularidad de la competencia de autorizar emisiones de deuda pública de las Comunidades Autónomas, la propia subsistencia de tal competencia estatal frente a la Comunidad Autónoma vasca y la configuración y límites que de ella puedan derivarse para la competencia vasca de emisión de deuda.

Pero esta última objeción se apoya en una concepción del conflicto constitucional de competencias no enteramente ajustada a la naturaleza propia de esta vía procesal. Es bien cierto que, como señala el Abogado del Estado, la sentencia que resuelve en el fondo un conflicto de este género ha de pronunciarse sobre la titularidad de la competencia controvertida (art. 66 LOTC). Pero, en el conflicto entre entes no resulta indispensable que el ente que plantea el conflicto recabe para sí la competencia ejercida por otro; basta con que entienda que una disposición, resolución o acto emanados de otro ente no respeta el orden de competencias establecido por la Constitución, los Estatutos de Autonomía o las Leyes Orgánicas correspondientes y, en el caso de las Comunidades Autónomas, además, que tal disposición, resolución o acto afecten a su

propio ámbito de autonomía (arts. 62 y 63 LOTC), condicionando o configurando de forma que juzga inadecuadas las competencias que en virtud de esa autonomía ostenta.

Pues en el conflicto positivo de competencia pueden distinguirse, como señala nuestra S 110/1983 de 29 de noviembre, f. j. 1º, dos aspectos distintos en cuanto que a través de él se pretende, de una parte, la anulación de la disposición, resolución o acto que se estiman viciados de incompetencia y, de la otra, una declaración acerca de la existencia o no de la competencia utilizada para producirlos y, eventualmente, acerca de la titularidad de dicha competencia. Ambos aspectos se dan en la pretensión deducida en el presente conflicto, en el que el Gobierno vasco pretende la anulación del Ac. de 27 de noviembre de 1981 del Consejo de Ministros, que ha afectado el ámbito de autonomía propio de la Comunidad, por estimarlo viciado de incompetencia, por lo que debe concluirse necesariamente que no procede la inadmisión del conflicto propugnado por el Abogado del Estado.

TERCERO.—Si fuera lícito, como pretende el representante del Gobierno vasco, deducir el contenido y límites de las competencias de la CA País Vasco en materia de emisión de deuda pública a partir de las atribuciones que en tal materia corresponden a sus territorios históricos, sería preciso que este Tribunal Constitucional se pronunciase sobre las segundas, a efectos de resolver sobre los primeros. La delimitación de las competencias de los territorios históricos en dicha materia constituiría una cuestión prejudicial con respecto al conflicto de competencia, por lo que el Tribunal Constitucional sería competente para conocer de ella, a tenor del art. 3 de su Ley Orgánica.

Pero, como se verá más adelante, no existe la pretendida conexión lógica entre las competencias de los territorios históricos en materia de endeudamiento público y las que puedan corresponder a la Comunidad Autónoma vasca en lo referente a la emisión de su propia deuda pública. Por lo que no corresponde al Tribunal Constitucional en el presente conflicto de competencia pronunciarse sobre la pretendida exoneración de autorización estatal de los territorios históricos para emitir deuda pública. A tenor de los arts. 161.1.c) CE y 59 y ss. LOTC, el Tribunal Constitucional debe entender de conflictos de competencia que puedan suscitarse entre el Estado y las Comunidades Autónomas, pero en modo alguno de los que puedan surgir entre Estado y territorios históricos del País Vasco o cualesquiera otras entidades locales.

Por ello, no puede ser objeto del presente proceso resolver sobre si le son aplicables a los territorios históricos las normas sobre operaciones de crédito contenidas en el RD 3250/1976 de 30 de diciembre, o sobre si sus emisiones de deuda pública están sujetas a las autorizaciones de fechas de lanzamiento y folletos de emisión reguladas por el RD 1851/1978 de 10 de julio y por la OM de 27 de noviembre de 1978. Tampoco puede ser objeto del presente proceso determinar la extensión de las facultades reconocidas a las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya por el art. 15 del RD de 13 de diciembre de 1906, ni si entre tales facultades se incluían las referentes a su endeudamiento, ni tampoco si el contenido del régimen de concierto económico se extiende, en relación con los territorios históricos, a aspectos financieros no tributarios o a la materia concreta de endeudamiento. Son todas ellas cuestiones de mera legalidad, cuyo conocimiento corresponde a la jurisdicción ordinaria.

Baste señalar aquí, en atención al significado que atribuye la representación del Gobierno vasco a tal cuestión en el esquema argumental tendente a demostrar la exoneración de autorización estatal de las emisiones de deuda pública de la CA País Vasco, que la prueba practicada, toda ella referente a emisiones de deuda posteriores a

1906, no ha podido demostrar cualquiera que sea la eficacia probatoria que pueda concedérsele, que entre las facultades reconocidas por el art. 15 del RD de 13 de diciembre de 1906 a las Diputaciones Forales se incluyesen las relativas a emisión de deuda pública. Y tampoco se ha podido indicar por la representación del Gobierno vasco precepto alguno que exprese que el contenido del concierto económico se extienda a las competencias de los territorios históricos en materia de endeudamiento.

CUARTO.—Ante tan escasos y dudosos resultados de la prueba practicada y de la argumentación efectuada sobre las competencias de los territorios históricos en materia de deuda pública, carecería de sentido intentar inferir de ellos una doctrina sobre las competencias de la Comunidad Autónoma vasca en tal materia. Por otra parte, es obvio que cada uno de los territorios históricos y la CA País Vasco son entes jurídicamente distintos y autónomos entre sí, dotados cada uno de su correspondiente esfera de intereses y de las competencias necesarias para su gestión, sin perjuicio de las relaciones funcionales existentes entre ellos y entre cada uno de ellos y el Estado. La obviedad de tal constatación la haría superflua, a no ser por los argumentos de la representación del Gobierno vasco tendentes a demostrar la aplicabilidad a la Comunidad Autónoma vasca de unos pretendidos principios o normas delimitadores de las competencias de los territorios históricos.

Las fuentes de las que nacen las competencias de los territorios históricos, por un lado, y de las Comunidades Autónomas, por otro, son necesariamente distintas. Los territorios forales son titulares de "derechos históricos" respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, en virtud de lo dispuesto por la disp. adic. 1ª CE; por lo que la delimitación de las competencias de tales territorios podrá exigir una investigación histórica acerca de cuáles sean tales "derechos". Mientras que las competencias de las Comunidades Autónomas son las que éstas, dentro del marco establecido por la Constitución, hayan asumido mediante sus respectivos Estatutos de Autonomía; habrá que acudir, en consecuencia, a la Constitución, a los Estatutos de Autonomía y a otras posibles normas delimitadoras de competencias dictadas en el marco de las anteriores, para saber cuáles sean las correspondientes a cada Comunidad.

Por lo que respecta a la Comunidad Autónoma vasca, sus competencias en materia de emisión de su propia deuda pública son las que expresamente se deriven de los arts. 42.e) y 45 de su Estatuto, así como de los preceptos de la Constitución y de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas aplicables en tal materia. Es, pues, ocioso pretender basar tales competencias en los derechos históricos de unos entes distintos, los territorios forales. La competencia de las Comunidades Autónomas para emitir deuda pública fue ya reconocida implícitamente por la Constitución en favor de todas las Comunidades Autónomas, al dotarlas mediante su art. 156 de autonomía financiera y al prever en su art. 157.1.e), como uno de sus recursos financieros, los constituidos por "el producto de las operaciones de crédito". También la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas en sus arts. 4.1.f) y 14, ha reconocido tal competencia con carácter general a las Comunidades Autónomas. Por lo que puede afirmarse que, en principio, las competencias de la Comunidad Autónoma vasca en tal materia no difieren —salvo posibles peculiaridades derivadas de sus respectivos Estatutos de Autonomía— de las atribuidas a cualesquiera de otras Comunidades Autónomas.

QUINTO.—Pero las competencias de cualesquiera Comunidades Autónomas en materia de emisión de deuda pública deben ser enmarcadas en los principios básicos del

orden económico constitutivos o resultantes de la denominada "constitución económica", a que este Tribunal Constitucional se ha referido en su S 1/1982 de 28 de enero (conflictos positivos de competencia núms. 63 y 191/1981 acumulados), y especialmente por lo que se refiere al ámbito más concreto de la actividad financiera pública, en el que debe encuadrarse el caso contemplado en el presente proceso, deben ajustarse al principio de coordinación de las Haciendas de las Comunidades Autónomas con la Hacienda estatal, formulado por el art. 156.1 CE.

De todo ello derivan ciertas limitaciones a las competencias económicas y financieras de las Comunidades Autónomas. Así, en el caso de la CA País Vasco, su Estatuto se refiere, por ejemplo, en su art. 10.25 a que la competencia exclusiva de promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco habrá de ejercitarse "de acuerdo con la ordenación general de la economía". El ap. 26º del mismo art. 10, al referirse a la competencia, también exclusiva, de dicha Comunidad Autónoma en las materias de "instituciones de crédito corporativo, público y territorial y cajas de ahorro", enmarca dicha competencia en "las bases que sobre ordenación del crédito y la banca dicte el Estado", así como en "la política monetaria general". Y, ciñendonos al caso aquí considerado, el art. 45.2 Estatuto vasco no hace sino referirse a dos tipos de tales limitaciones, cuya aplicación a la Comunidad Autónoma vasca reconoce en su escrito la representación de su Gobierno: son las derivadas de la ordenación general de la política crediticia, por un lado, y de la necesaria coordinación con el Estado, por otro.

Tales limitaciones no sufren menoscabo frente a las pretendidas peculiaridades de la Comunidad Autónoma vasca que pudieran derivar del régimen de concierto económico. Y ello es así, no sólo por la razón apuntada por el representante del Gobierno vasco, referente a que la disp. adic. 1ª CE impediría la aplicación de principios de actualización foral contrarios al art. 45.2 Estatuto de Autonomía. Sino porque, en primer lugar, la actualización del régimen foral a que dicha disposición adicional se refiere - actualización que, por otra parte, ha de enmarcarse, no sólo en el marco del Estatuto de Autonomía, sino también y principalmente en el de la Constitución- sólo es aplicable a los derechos históricos de los territorios forales, y en modo alguno a las competencias de la Comunidad Autónoma vasca.

Y, en segundo lugar, porque, aunque llegásemos a admitir que el régimen de concierto económico se extendiese a aspectos no tributarios y, en concreto, a los referentes a la emisión de deuda pública —lo cual no se desprende en absoluto del tenor del art. 41 Estatuto vasco, ni tampoco de la Ley 12/1981 de 13 de mayo, reguladora del vigente concierto—, y aunque admitiésemos también que dicho régimen regulase las relaciones entre la Comunidad Autónoma vasca y el Estado, y no sólo las existentes entre éste y los territorios históricos, seguiríamos sin encontrar precepto alguno constitutivo de tal régimen de concierto que se refiera a las competencias de dicha Comunidad Autónoma en materia de emisión de deuda pública.

SEXTO.—Queda, por último, hacer referencia a la competencia aquí controvertida, la del Estado de autorizar las emisiones de deuda pública de la Comunidad Autónoma vasca. Dicha competencia ha sido reconocida genéricamente en favor del Estado frente a las Comunidades Autónomas por el art. 14.3 LOFCA. Aunque la representación del Gobierno vasco no pone en duda la titularidad estatal de tal competencia genérica, sino sólo su subsistencia frente a la Comunidad Autónoma vasca, conviene señalar el significado del art. 14.3 indicado dentro del marco de distribución de competencias establecido por la Constitución.

Dicho art. 14.3, lo que ha hecho es configurar una facultad estatal de acuerdo con los principios a que se ha hecho referencia en el fundamento anterior y, en especial, de acuerdo con los de coordinación de las Haciendas de las Comunidades Autónomas con las del Estado y de exigencia de una política económica unitaria. A dichos principios y a otros formulados en la Constitución se refiere el art. 2.1 LOFCA. El art. 3.2.e) de la misma Ley Orgánica atribuye al Consejo de Política Fiscal y Financiera, como órgano consultivo y de deliberación, competencia en materia de "coordinación de la política de endeudamiento".

Pero la coordinación de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y, en concreto, de sus respectivas políticas de endeudamiento, no se agota —como pretende la representación del Gobierno vasco— en la emisión de informes no vinculantes por parte de dicho Consejo, sino que la integración de la diversidad de las partes en un conjunto unitario, perseguida por la actividad de coordinación —a cuya noción se ha referido este Tribunal Constitucional en S de 28 de abril de 1983 (conflictos positivos de competencia núms. 94 y 95/1982, f. j. 2º)—, exige la adopción de las medidas necesarias y suficientes para asegurar tal integración. De ahí que puedan ser consideradas las autorizaciones de emisión de deuda pública contempladas en el art. 14.3 LOFCA como medios al servicio de la coordinación indicada. Por otra parte, tales autorizaciones pueden ser consideradas además como decisiones de especial relevancia al servicio de una única política monetaria, cuya adopción corresponde exclusivamente al Estado, en virtud del art. 149.1.11 CE.

Por todo lo cual, no existiendo razón alguna que permita excluir a la Comunidad Autónoma vasca de las exigencias de coordinación y de integración en una política económica única a que se ha hecho referencia, debe considerarse subsistente frente a dicha Comunidad la competencia de autorización reconocida al Estado por el art. 14.3 LOFCA.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación Española, ha decidido:

Declarar que corresponde al Estado la competencia de autorizar las emisiones de deuda pública de la CA País Vasco.

Dada en Madrid, a 2 de febrero de 1984. Manuel García-Pelayo y Alonso, Presidente.- Jerónimo Arozamena Sierra.- Ángel Latorre Segura.- Manuel Díez de Velasco Vallejo.- Francisco Rubio Llorente.- Gloria Begué Cantón.- Luis Díez-Picazo y Ponce de León.- Francisco Tomás y Valiente.- Rafael Gómez-Ferrer Morant.- Ángel Escudero del Corral.- Antonio Truyol Serra.- Francisco Pera Verdaguer, Magistrados.

Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril

Recurso: Recurso de inconstitucionalidad

Ponente: Luis López Guerra.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- DA 2ª

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración interna
- Naturaleza pactada

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—D. Luis, en su propio nombre y en representación de otros 54 Senadores, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra los arts. 6, pfo. 1º; 14, pfo. 3º; 20, 21, 22, 24, 28, 29 y disposiciones transitorias 2ª y 3ª de la Ley 27/1983 de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco (BO País Vasco de 10 de diciembre de 1983), sobre "Relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus Territorios Históricos" (en adelante se citará como LTH), por infracción de la disp. adic. 1ª CE y de los arts. 3, 10, 24, 25, 37, 41 y 42 y disp. adic. 1ª Estatuto de Autonomía del País Vasco (en adelante, EAPV).

En el suplico de su demanda los recurrentes piden que este Tribunal declare por sentencia "la inconstitucionalidad en todo o parte de los artículos de la Ley arriba mencionados". Los antecedentes y los fundamentos en que se basa la anterior petición son, en síntesis, los siguientes:

Tras un primer proyecto de Ley, publicado en el BO Parlamento Vasco el 3 de junio de 1981, luego abandonado, y un segundo proyecto circulado oficiosamente en diciembre de 1982 en busca de obtener un consenso parlamentario que no pudo lograrse, se presentó, y después publicó en el BO Parlamento Vasco de 4 de julio de 1983, un segundo proyecto de Ley de Territorios Históricos, que suscitó enorme interés en el País Vasco, y sobre el cual se repartió entre los parlamentarios vascos un dictamen de los Profesores D. Tomás Ramón y D. Alfonso, en el que sus autores hacían constar que aquel proyecto, luego convertido en la Ley de Territorios Históricos, sin modificación sustancial, incurría notoriamente en irregularidades diversas, tanto desde el punto de vista constitucional como estatutario.

Los recurrentes aportan copia de los dos proyectos y del dictamen de los Catedráticos mencionados. Convertido aquel segundo proyecto en Ley, los recurrentes impugnan los artículos citados que agrupan, para mejor fundar sus peticiones, en tres secciones: por una parte, argumentan en favor de la inconstitucionalidad del art. 6.1 LTH, en segundo lugar hacen lo mismo respecto a los arts. 20, 21, 22, 24.1, 28, 29 y disp. trans. 2ª; finalmente, argumentan sobre la inconstitucionalidad del art. 14.3 y de la disp. trans. 3ª. Seguiremos aquí ese mismo orden de exposición:

1º El pfo. 1º art. 6 LTH es inconstitucional, porque atribuye al Parlamento Vasco la facultad de definir cuáles son los derechos históricos a que se refiere la disp. adic. 1ª CE y porque impone una interpretación exclusiva y excluyente del Estatuto de Autonomía del País Vasco en relación con el fondo de poder de la Comunidad Autónoma y la posibilidad de "condicionar el ejercicio de algunos de esos derechos".

Quizá la más importante de las características especiales de la CA País Vasco sea la de contar con unos entes peculiares, que la Constitución llama territorios forales o, lo que es equivalente, territorios históricos, expresión que si en la disp. adic. 1ª CE se aplica tácitamente a Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra, coincide, según el art. 2 EAPV con los territorios de las tres provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, sin perjuicio del derecho allí reconocido también a Navarra. Los derechos de estos territorios históricos resultan diferentes entre sí; restringiendo el análisis a los de las tres antiguas provincias que ahora constituyen la CA País Vasco es claro que ellas son las titulares de unos derechos que vienen del pasado y que siendo anteriores al nacimiento de la Comunidad no pueden ser de ella en su conjunto.

Los territorios forales son así titulares de unos derechos que no se pueden suprimir ni transferir, puesto que la Constitución los ampara y respeta (disp. adic. 1ª CE), y puesto que la disposición adicional del Estatuto de Autonomía del País Vasco no implica que tales derechos históricos se hayan transferido a las Comunidades; antes bien, los derechos históricos del pueblo vasco a los que se refiere la disposición adicional del Estatuto de Autonomía del País Vasco "son los que corresponden a cada fracción del pueblo vasco que integra cada uno de los territorios históricos".

Partiendo por fuerza de la disp. adic. 1ª CE, el Estatuto se encontró con la obligación de respetar la existencia de los territorios forales y de reconocer sus derechos históricos, y así se expresa, entre otros, en sus arts. 3, 24, 37 y 40, así como también en su disposición adicional. De todas estas normas de la Constitución y del Estatuto de Autonomía del País Vasco resulta la obligación de respetar los derechos históricos de las provincias forales, como expresión de la base histórica de la autonomía del País Vasco, y de todo ello resulta también una limitación de las facultades de las Instituciones comunes, como se lee, por ejemplo, en el art. 25.1 EAPV.

Ahora bien, tanto la Ley de Territorios Históricos como su primer proyecto son radicales e impacientes, ya que pretenden realizar una enérgica simplificación de la estructura interna del País Vasco, prescindiendo o minimizando esos derechos históricos o el régimen de conciertos en el orden interno, mientras que se les mitifica frente al Estado con grave falta de ecuanimidad y una interesada y parcial interpretación de la autonomía del País Vasco. Es cierto que el art. 37.2 EAPV plantea, entre otros, el problema de saber cuáles son los derechos históricos actualmente vigentes, teniendo en cuenta tanto la disp. derog. 2ª CE como lo que dice el art. 2 CC.

Pero estas dudas no pueden resolverse tan fácilmente como pretende la Ley de Territorios Históricos, cuyo art. 6.1 atribuye indirectamente al Parlamento Vasco la determinación de las competencias históricas de los territorios forales. De un modo

aparente, el art. 6.1 LTH acepta la diferencia entre competencias históricas y nuevas competencias de los territorios históricos y así lo da a entender al distinguir entre "reconocer" y "atribuir". Pero se trata de un reconocimiento puramente nominal, ya que no atribuye ningún efecto a esta calificación. Respecto a las competencias históricas de los territorios, el Parlamento no tiene facultad para reconocerlas o no, ni tiene por qué reconocerlas, pues los territorios históricos pueden ejercerlas sin necesidad de obtener como trámite previo el reconocimiento del Parlamento Vasco, aunque la decisión al respecto de cada territorio estará sujeta a revisión jurisdiccional.

El legislador autonómico ordinario no puede determinar cuáles son las competencias de los territorios en virtud de sus derechos históricos; es éste un concepto voluntariamente indeterminado de la disp. adic. 1ª CE; su interpretación es la que debe considerarse históricamente, según ha reconocido la STC 11/1984 de 2 de febrero, y cualquier intento de establecer una lista de derechos históricos implica una interpretación de la Constitución que el legislador ordinario no puede realizar, como resulta de la STC 76/1983 de 5 de agosto. Por consiguiente, el art. 6.1 LTH es anticonstitucional, ya que atribuye al Parlamento Vasco la facultad de determinar cuáles son las competencias históricas que corresponden a los órganos forales de los territorios históricos.

El art. 6.1 LTH encierra además otro contenido, que es el del fondo de poder, esto es, el de atribuir la titularidad de las competencias estatutariamente residuales a la Comunidad. Con las competencias comunitarias nuevas, el Estatuto de Autonomía del País Vasco podía haber actuado con libertad y haberlas atribuido a las instituciones comunes o a los órganos forales; con las competencias que históricamente fueron ejercitadas por los territorios históricos, el Estatuto carecía de opción, pues en virtud de la disp. adic. 1ª CE corresponden a los territorios históricos.

Ahora bien, lo cierto es que el art. 10 EAPV no resolvió el problema, pues en él sólo se determina cuáles son las competencias que el País Vasco ejerce y no se precisa qué órganos o qué poderes del País Vasco van a asumir cada competencia. Por eso mismo, el art. 6.1 LTH incurre en inconstitucionalidad al tratar de imponer con carácter excluyente una determinada interpretación del Estatuto en relación con el fondo de poder de la Comunidad Autónoma.

2º Los arts. 20, 21, 22, 24.1, 28, 29 y la disp. trans. 2ª LTH son inconstitucionales, porque infringen lo dispuesto por el Estatuto de Autonomía del País Vasco sobre aportaciones de los territorios históricos a la Hacienda General del País Vasco.

Con arreglo al sistema foral de conciertos al que se refieren la disp. adic. 1ª CE y los arts. 41.1 y 42.a) EAPV, el único titular de los tributos concertados es la Diputación Foral de cada territorio, que son también las únicas titulares del producto de los impuestos concertados. Por el contrario, los artículos impugnados contienen un planteamiento contrario y totalmente inaceptable. La Hacienda General del País Vasco no es titular de ningún derecho directo sobre los impuestos concertados ni sobre su rendimiento, y por lo tanto no hay nada que distribuir entre dicha Hacienda y las Diputaciones Forales, pues el art. 42.a) EAPV no habla de distribución de ingresos, sino de distribución entre los territorios históricos de la carga representada por esas aportaciones.

Para determinar la cuantía de tales aportaciones, el art. 42.a) EAPV establece un sistema según el cual "se convendrá" y harán efectivas dichas aportaciones, partiendo de una Ley del Parlamento Vasco, que fijará los criterios de distribución y el procedimiento para ello. El sistema contenido sobre estos puntos en el primer proyecto de Ley de Territorios Históricos no respetaba ni exigía la conformidad expresa de las

Diputaciones y, por consiguiente, fue severamente criticado, es decir, por no admitir la necesidad del acuerdo con cada Diputación ("se convendrá"). El complicado procedimiento que regula la Ley de Territorios Históricos para la determinación de estas aportaciones implica que en cualquier caso su cuantía se determina sin ningún convenio con los territorios históricos, infringiéndose así lo dispuesto en el Estatuto.

Tanto el procedimiento provisional (arts. 22, 28 y 29 LTH) como el procedimiento supletorio (art. 29.2), como el definitivo (art. 29.4 LTH), todos ellos interpretados sistemáticamente entre sí y en relación con los otros preceptos aquí impugnados, son contrarios a la norma estatutaria del art. 42.a) y por tanto inconstitucionales, y ello por dos motivos.

En primer lugar, porque convierten a la Hacienda General del País Vasco en titular de parte de los rendimientos de la gestión de los impuestos concertados con el Estado, titularidad que corresponde exclusivamente a los territorios históricos, según los arts. 41 y 42 EAPV y según el art. 2.2 de la Ley de 13 de mayo de 1981 aprobatoria del Concierto Económico.

En segundo lugar, porque el sistema que utiliza la Ley de Territorios Históricos para la determinación de las aportaciones de cada territorio a la Hacienda General del País Vasco prescinde completamente de la voluntad de las Instituciones competentes de dichos territorios, infringiendo lo dispuesto en el art. 42.a) del Estatuto.

3º El art. 14.3 y la disp. trans. 3ª son inconstitucionales por limitar indebidamente las facultades normativas de los territorios históricos en materia tributaria. En efecto, las limitaciones establecidas a este respecto por la Ley de Territorios Históricos en los preceptos ahora impugnados son contrarios a la Constitución ya que establecen para el futuro un sistema de uniformidad tributaria que es radicalmente contrario a la competencia normativa de los territorios históricos, reconocida por el art. 42 EAPV y también son anticonstitucionales porque atribuyen al Consejo Vasco de Finanzas Públicas, aunque sea transitoriamente, facultades de coordinación en esta materia, que, según el Estatuto de Autonomía del País Vasco, sólo es de la competencia del Parlamento Vasco.

SEGUNDO.—La Sec. 4ª del Pleno, por providencia de 29 de febrero de 1984, acordó tener por presentado, con fecha de 23 de febrero, el recurso, y requerir a D. Luis para que en el plazo de 10 días acreditara la voluntad de recurrir contra la Ley objeto de este recurso de los 54 Senadores en cuya representación actúa, así como la calidad de Senadores de estas personas y de él mismo en la fecha del planteamiento del recurso. D. Luis, en acatamiento expreso de la anterior providencia, presentó oportunamente la acreditación requerida, y, en consecuencia, la misma Sección, por providencia de 14 marzo, acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad planteado y dar traslado del mismo al Congreso, al Senado, al Gobierno de la Nación y al Gobierno y Parlamento Vascos a los efectos que se establecen en el art. 34.1 LOTC.

Con fecha de 30 de marzo compareció el Letrado del Estado solicitando se le tuviera por personado y se le concediera una prórroga de 8 días en el plazo para alegaciones. Por providencia de 4 de abril, la Sección acordó tenerlo por parte y concederle la prórroga solicitada.

Con fecha de 6 de abril compareció D. Alberto Figueroa Larandogoitia, Abogado del Ilustre Colegio de Vizcaya, en representación del Parlamento Vasco, solicitó que se le tuviera por personado en calidad de tal y pidió una prórroga del plazo para alegaciones. La Sección, por providencia de 11 de abril, acordó tenerlo por personado y concederle

prórroga de 8 días más. En la misma providencia se acordó tener por personado al Gobierno Vasco a través de la representación de D. Santiago de Aranzadi Martínez-Inchausti. Presentaron sus respectivos escritos de alegaciones dentro de plazo el Letrado del Estado y los representantes del Gobierno Vasco y del Parlamento Vasco, alegaciones que pasamos a resumir.

TERCERO.—El Letrado del Estado estructura las suyas con arreglo a dos apartados, uno dedicado al art. 6.1 LTH y otro dedicado a todos los demás preceptos impugnados, si bien dentro del 2º ap. dedica una consideración autónoma, aunque breve, al art. 14.3 de la Ley y a su disp. trans. 3ª. Mantiene en su exposición esa estructura tripartita, paralela, por lo demás, a la de la demanda.

El art. 6.1 tiene como finalidad el cerrar el cuadro de competencias, de suerte que se entiende atribuida a las instituciones comunes toda competencia que no se reconozca expresamente a favor de los territorios históricos. Desde un punto de vista de técnica legislativa el precepto parece necesario para aclarar a quién corresponden las competencias residuales. No obstante, el precepto admite interpretaciones contrarias a la Constitución y al Estatuto, pero también otras conformes con ambos cuerpos normativos. Si se estima que tal precepto supone un poder de disposición sobre las competencias constitucionalmente garantizadas a los territorios históricos, de forma que el Parlamento Vasco y eventualmente las Cortes Generales sean los intérpretes auténticos y exclusivos de cuáles sean los derechos históricos garantizados, el precepto sería inconstitucional por oponerse a la disp. adic. 1ª CE.

Pero a otro muy diferente resultado se llega si se parte de la necesaria actualización de los derechos históricos impuesta por aquella disposición constitucional, actualización que los territorios históricos habrán en su caso de realizar "en el seno del mismo" es decir en el seno del País Vasco, según dice el art. 3 EAPV. Esa necesaria actualización incluye ciertos principios que se derivan del bloque de la constitucionalidad y que deben prevalecer sobre los derechos históricos.

En primer lugar así ocurre con la primacía del Estado y de la Comunidad sobre los territorios, primacía a la que debe añadirse ciertos aspectos básicos del reparto de competencias, como las consagradas en el art. 149.1.18 CE y las derivadas del art. 10 EAPV.

En segundo lugar, el art. 6.1 LTH puede justificarse a la vista de la estructura de dicha Ley, pues ésta pretende reconocer todas las competencias de los territorios históricos constitucionalmente garantizadas, de donde el legislador vasco deduce que todas las competencias restantes no son "históricas" y, por tanto, son atribuibles, y él las atribuye a las instituciones comunes de la Comunidad.

Por tanto, sólo si se denunciara que hay una competencia histórica que la Ley de Territorios Históricos no reconoce como propia de los territorios (denuncia que no consta en la demanda), se podría considerar como inconstitucional el art. 6.1 siempre que los recurrentes hubiesen probado la efectividad histórica de la competencia excluida (STC 11/1981, f. j. 4º). De lo contrario, cada territorio podría autodefinir sus competencias, debiendo demostrar en el correspondiente proceso el Estado o la Comunidad el carácter "no histórico" de tal competencia, lo que constituiría una auténtica "probatio diabólica".

Aún cabe añadir en favor de la constitucionalidad una última consideración, ésta a propósito del supuesto carácter interpretativo del art. 6.1 LTH, reputado inconstitucional en el sentido de la STC 76/1983. Porque es lo cierto que el art. 6.1 LTH no es una

norma interpretativa en abstracto y como objeto propio, sino que interpreta la Constitución y el Estatuto de Autonomía del País Vasco en el sentido inherente a toda norma jurídica, pues parte de aquellos para realizar un reparto de competencias entre instituciones comunes y territorios históricos.

En cuanto al sistema financiero de los territorios históricos al cual corresponden los restantes preceptos impugnados, el representante del Gobierno de la Nación, a propósito de la naturaleza de las aportaciones de los territorios (arts. 20, 21, 22.1, 2, 7 y 8 y 28 LTH), llama la atención sobre el concepto de "distribución" empleado en la demanda y sobre la tesis en ella sostenida consistente en afirmar que "no hay nada que distribuir" entre la Hacienda General del País Vasco y las Diputaciones Forales. Según el Letrado del Estado, la tesis de los recurrentes es que la "distribución" de que habla el art. 42.a) EAPV se refiere sólo a la "distribución de las cargas", pero jamás podría entenderse referida a distribución de ingresos porque la titularidad de los mismos pertenece sólo a cada uno de los territorios.

A su juicio, sin embargo, esta tesis es errónea, porque el Estatuto no utiliza la expresión "distribución" como sinónima de "distribución de cargas" sino de una manera general que implícitamente afecta también a la Hacienda General en cuanto destinataria de las aportaciones de los territorios, pues es claro que lo que hay que distribuir afecta tanto a éstos como a la Hacienda General. Por otro lado, el art. 42.a) EAPV habla de "distribución equitativa", y ésta debe calcularse partiendo de un parámetro global que puede ser el de "la capacidad financiera conjunta" que utiliza la Ley.

De otra parte los recurrentes, sigue diciendo el Letrado del Estado, afirman que la Ley de Territorios Históricos no respeta la existencia de un acuerdo o convenio con los territorios; la ausencia de convenio se produce porque, dada la composición paritaria del Consejo de Finanzas, pero con Presidente representante del Gobierno Vasco, se impondrán a los territorios las decisiones adoptadas por el Gobierno Vasco a través del Consejo de Finanzas Públicas.

Esta tesis de los recurrentes no implica inconstitucionalidad porque la actualización de la que habla la disp. adic. 1ª CE trae consigo la potestad originaria del Estado en materia tributaria (art. 133.1 CE) en la que también participan las Comunidades Autónomas dentro de los parámetros constitucionales, mientras que los entes locales se encuentran en una posición subordinada. Por ello, en caso de acuerdo imposible, no puede reputarse inconstitucional el carácter dirimente de las Instituciones comunes de la Comunidad que asegura la necesaria primacía de ésta en materia fiscal y financiera.

Finalmente, el art. 14.3 LTH y su disp. trans. 3ª, que establecen respectivamente el sistema de armonización fiscal y de coordinación tributaria, tampoco se percibe que sean inconstitucionales. El sentido de la armonización que contempla el art. 150.3 CE no puede ser el mismo que prevé el art. 41.2 a) EAPV, pues éste obliga a las instituciones de los territorios a atender a la estructura general impositiva del Estado y a las normas que para la armonización fiscal dicte el Parlamento Vasco. De ahí que en el País Vasco las normas de armonización aparezcan "como una fuente estructural de la ordenación tributaria vasca" que debe ser siempre atendida, y como un remedio excepcional tal como pretenden los demandantes.

Por último, la impugnación de la disp. trans. 3ª se apoya de nuevo en la tesis de que se pretende atribuir al Consejo de Finanzas la facultad de adoptar acuerdos vinculantes para los territorios; pero, afirma el Letrado del Estado, la necesidad de la aprobación por los órganos forales de tales acuerdos según la misma disposición desvanece el carácter vinculante que se pudiera atribuir a aquéllos.

CUARTO.—En su escrito de alegaciones, el representante del Gobierno Vasco comienza por examinar la impugnación presentada contra el art. 6.1 LTH. A su entender, la tesis central de los recurrentes consiste en afirmar que el Parlamento Vasco no puede ni determinar el alcance competencial de los territorios históricos, ni someter a un trámite previo dicho reconocimiento, y ello aunque la demanda reconoce que existe una gran indeterminación en el régimen foral, y aunque la STC 11/1984 requiera una prueba histórica de que una competencia reclamada fue ejercitada en el pasado, prueba histórica difícil, pero necesaria.

Ahora bien, toda la demanda parte de un supuesto consistente en ignorar la existencia de un sujeto político nuevo, la Comunidad Autónoma que no deriva de cesiones de poder de los territorios históricos, sino de requerimientos institucionales propios. De ahí que la actualización del régimen foral haya de compaginarse con las exigencias mínimas del Tít. VIII CE, esto es, ha de realizarse en un marco político nuevo, la Comunidad Autónoma, que tiene requerimientos institucionales propios de signo unitario, por tanto no confederal, cuales son la institución en cuanto tal, el Parlamento y el Gobierno.

Por otro lado, aunque el Estatuto de Autonomía del País Vasco es el vehículo de actualización del régimen foral en cierto sentido, en cualquier caso el sistema competencial no queda cerrado, pues en el art. 37.3.f) EAPV aparece una Institución, el Parlamento, como órgano que mediante transferencia culmina el proceso de devolución del régimen foral. Así, el proceso político de actualización debe ser dirigido por el Parlamento. Ahora bien, la previsión del art. 25.1 EAPV y la garantía institucional del 37.2 operan no sólo como límite al Parlamento, sino también como límite de las instituciones forales.

En efecto, la garantía de este último artículo sólo alcanza lo que dice, esto es, que lo dispuesto en el Estatuto "no supondrá alteración de la naturaleza del régimen foral específico...", por tanto, lo que no pertenezca a dicha naturaleza o núcleo esencial puede ser invocado o afectado por la acción de las Instituciones comunes.

Sin negar que los derechos históricos son de acuerdo con la Constitución y el art. 37.2 EAPV "un núcleo indisponible para el legislador estatal y para el comunitario", es lo cierto, a juicio del representante del Gobierno Vasco, que el marco general compuesto por la Constitución y el Estatuto de Autonomía del País Vasco establece principios que determinan el sentido nuevo del régimen foral y que son éstos:

- a) El haz de facultades de los territorios históricos es un límite a los poderes de la Comunidad;
- b) Las facultades forales definen la especificidad de los territorios frente a la Comunidad y frente al Estado, pero el depositario de dichos poderes es el Pueblo Vasco, pues los poderes de los territorios no son poderes del País Vasco; y
- c) El Estado no cierra el proceso de devolución foral y configura a la Comunidad como titular de las competencias no devueltas.

A la luz de todo lo anterior es claro que el art. 6 sólo viene a decir que, aceptado el régimen foral como límite del poder de las Instituciones comunes, corresponde a éstas todo lo que no pertenece a la titularidad competencial de los territorios históricos. El art. 6 tiene así la clara finalidad de dar seguridad jurídica a un proceso de autoorganización, de reparto de poder, habida cuenta que el régimen foral, y las facultades que lo identifican, ha sufrido continuas alteraciones en un "fieri" permanente. La Ley de Territorios Históricos al ofrecer el régimen competencial de los territorios, tiene un valor informador, sirve de guía y de referente para todos los operadores jurídicos. Por

ello se justifica que en su texto se incluyan facultades reconocidas por el Estatuto de Autonomía. Junto a éstas se incluyen otras no reconocidas de modo expreso por el Estatuto y se atribuyen, en las más, al amparo del art. 37.3.f) del Estatuto.

Por todo lo anterior, carece de sentido hablar de que el ejercicio de facultades forales queda sometido a un trámite de reconocimiento previo por el Parlamento. La referencia expresa en el art. 6.1 LTH al Estatuto resuelve en este sentido el problema planteado de adverso, pues el art. 6.1, interpretado desde el art. 37.2 EAPV, pone de manifiesto que nada hay en la Ley de Territorios Históricos que permita afirmar que la intervención del Parlamento Vasco sea en todos los casos una "conditio sine qua non".

Por lo que respecta a los arts. 20, 21, 22, 24.1, 28, 29 y disp. trans. 2ª, todo el planteamiento de los recurrentes gira en torno a concebir que las aportaciones son gastos de las Diputaciones y a negar que la Comunidad tenga derecho a percibir parte de los ingresos tributarios, lo que no tiene apoyo ni en la Constitución ni en el Estatuto. El art. 42.a) EAPV no puede ser interpretado en función de los principios prestatutarios, sino a la luz del principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas recogido en el art. 156 CE, principio que debe informar toda la interpretación del sistema financiero del Estatuto de Autonomía del País Vasco.

En efecto, "sin autonomía financiera es irreconocible el sistema de autonomía política de las Comunidades Autónomas", pero, además, "en el caso de Euskadi, dada la particularidad de su organización, el principio de autonomía financiera se predica no sólo de la Comunidad frente al Estado, sino también de la Comunidad Autónoma frente a los territorios históricos", ya que "sin autonomía financiera no hay Comunidad Autónoma", y esa autonomía sería irreconocible sin el derecho de la Comunidad a participar en el producto de los impuestos concertados "para la gestión del propio interés" (art. 137 CE).

Es claro que el reconocimiento de la naturaleza del régimen foral específico (art. 37.2 EAPV) de cada territorio no puede llegar a tal grado que, al final, se haga irreconocible la propia Comunidad Autónoma.

Partiendo de ahí, es obvio que el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma (art. 40 EAPV) y que la aportación es global en cuanto a aportación del País Vasco —art. 41.2.d) EAPV— como sujeto de la relación, y como el sujeto obligado a hacer la aportación al Estado, sin que quepa decir que en la expresión País Vasco no se contengan también los requerimientos institucionales de la Comunidad como derecho a percibir parte del rendimiento del Concierto. Es innegable por todo ello que en el señalamiento de los cupos de cada territorio hay una presencia muy cualificada del Gobierno Vasco —art. 41.2.e) EAPV— como consecuencia de que "no estamos ante una relación que se establece exclusivamente entre el Estado y los territorios históricos".

Del art. 42 EAPV se infiere que el producto del Concierto es un ingreso de los territorios pero también es verdad que la atribución de esa recaudación va unida a la obligación de contribuir a las cargas generales del Estado —art. 42.1.d) EAPV— y de la Comunidad —art. 42.a) EAPV—, por todo lo cual el volumen de lo recaudado, una vez descontada la contribución a las cargas estatales, se configura como el apoyo financiero para la gestión de las competencias propias de la Comunidad, como también se desprende del art. 54 de la Ley 12/1981 de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto.

En cuanto a la cuantía de las aportaciones y el procedimiento para su determinación, la argumentación de los recurrentes se centra en la expresión "se convendrá", contenida en

el art. 42.a) EAPV. Tras el análisis del texto, el representante del Gobierno Vasco concluye, basándose principalmente en el rechazo de determinadas enmiendas durante la elaboración parlamentaria del citado artículo, que "no existe en el Estatuto de Autonomía del País Vasco ninguna exigencia de un sistema de Concierto entre el Gobierno y las Diputaciones, al modo del sistema de Concierto definido en el art. 41; más aún, se desestimó incluso la forma tenue del informe de una Comisión Mixta", por lo que es forzoso afirmar que "nada hay en el Estatuto de Autonomía que exija el carácter paccionado en la fijación de las aportaciones" de los territorios.

La Ley crea un mecanismo que refuerza la posición institucional de los territorios históricos, el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, que se justifica en razón a que el sistema de reparto y de distribución equitativa nada tiene que ver con el sistema de Concierto Económico con el Estado. Basta con comprobar, al respecto, la diferente metodología que existe en cuanto al cálculo del cupo en la Ley de Concierto (arts. 50 y ss.) y el sistema de distribución de recursos entre la Hacienda General y las Haciendas Forales que se desarrolla en el art. 20 y ss. LTH.

Tengamos presente así, que en el sistema de Concierto con el Estado, éste presupuesta con entera libertad, sin tener en cuenta la posible recaudación en el País Vasco, y que la metodología del cupo implica la aplicación de unos índices de imputación (art. 53 Ley del Concierto) a los Presupuestos Generales del Estado (art. 50.2 Ley del Concierto). La traslación del sistema de Concierto con el Estado exigiría también la utilización de esta metodología y no la que sigue la Ley de Territorios Históricos, que tiene en cuenta el volumen total de recaudación para proceder luego al reparto de los recursos. De seguir la metodología del Concierto, el sistema sería bien diferente, pues el Presupuesto General de la Comunidad Autónoma contendría en su estado de ingresos el volumen total de lo recaudado por la gestión del Concierto.

Por ello, no es ocioso señalar la incongruencia del planteamiento del recurso, pues si se pretende aplicar la metodología del Concierto con el Estado, hay que aplicarla en su integridad y, por tanto, también con la característica señalada, pese a lo cual los recurrentes no cuestionan este aspecto de la Ley, sin duda por entender que es más beneficioso para los territorios históricos.

A la luz de todo lo anterior, entiende el Gobierno Vasco que el sistema diseñado es plenamente conforme con el Estatuto de Autonomía del País Vasco. Que no exista ninguna obligación estatutaria de convenir las aportaciones, no obsta para que puedan establecerse sistemas en los que, cuanto menos en el proceso de toma de la decisión de los respectivos volúmenes de gastos, puedan llegar a acuerdos el Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales. La alternativa que ofrece la Ley de Territorios Históricos es una de las posibles por no estar excluida y por no ser contraria al Estatuto de Autonomía del País Vasco. Pudieron haberse adoptado otras, pero ello es ya una cuestión política que se manifiesta a través del juego mayorías-minorías. La alternativa, por tanto, es plenamente estatutaria.

En cuanto al art. 14.3 y a la disp. trans. 3ª LTH, última parte de los preceptos impugnados, el representante del Gobierno Vasco no entra a analizar o a contrarrestar los juicios de valor que contra ellos formulan los recurrentes, pero, ciñéndose a un examen estrictamente jurídico, distingue entre lo que llama "armonización fiscal" (art. 14.3 LTH) y "coordinación fiscal" (disp. trans. 3ª). En relación con la primera, las normas de armonización fiscal, como normas de cierre del sistema, no presuponen variedad de normas, sino pluralidad de sujetos con capacidad propia para crear, innovar

o derogar situaciones jurídicas. Esta es la armonía a la que se refiere el art. 14.3, y es evidente que así entendida viene exigida por el interés general.

El nivel de integración y armonización fiscal se encuentra determinado en todas partes por el nivel de interrelación que exista entre agentes que operan en distintos ámbitos con autonomía normativa. Las características socio-económicas del País Vasco (pequeño territorialmente, por lo que las relaciones entre sujetos pasivos de distintos territorios son muy frecuentes) que hacen que los sujetos pasivos se constriñan más al ámbito de la Comunidad Autónoma, la libre circulación de personas, bienes y mercancías, requieren un sistema armonizador más intenso que en espacios tributarios mayores; armonización que cada Comunidad Autónoma resuelve en su Estatuto a su modo. La de la Ley de Territorios Históricos, frente a lo que pudiera parecer, permite un ámbito de autonomía normativa tributaria más bien reducida, puesto que la mayoría de los tributos, y desde luego los más importantes están uniformados por el Estado, por lo que la armonización del Parlamento Vasco se constriñe:

- a) al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales;
- b) al Impuesto sobre Sociedades;
- c) al Impuesto sobre Sucesiones.

Finalmente, hay que tener en cuenta que el art. 14.3 contiene una norma de vigencia aplazada, y que la futura ley a la que se refiere el 41.2.a) EAPV y se remite el 14.3 LTH, así como la disp. trans. 3ª, habrá de definir cuáles son los elementos sustanciales regulados de modo uniforme, que habrán de ser sólo los que pretendan garantizar el interés general y no todos los sometidos al principio de legalidad, pues las normas de armonización implican una interpretación restrictiva de su alcance, como dijo el Tribunal Constitucional en la STC 76/1983.

En cuanto a la coordinación fiscal, centran su impugnación los recurrentes en que el Consejo Vasco de Finanzas Públicas no puede dictar normas de tal carácter. Ahora bien, como la coordinación opera sólo en el ámbito de la gestión, y como el Consejo sólo adopta "acuerdos", término no equivalente a "normas", la disposición impugnada no es antiestatutaria, pues los acuerdos a los que se refiere su pfo. 2º son internos y no tienen eficacia jurídica externa, sino que su eficacia en este sentido resultará del acto propio de aprobación por los órganos forales competentes.

En conclusión, la representación procesal del Gobierno Vasco pide que este Tribunal desestime todas las partes y pretensiones de la demanda por ajustarse la Ley 27/1983 de 25 de noviembre, en todos los términos, a la Constitución.

QUINTO.—D. Alberto Figuroa Larandogoitia, Abogado y Letrado del Parlamento Vasco, en su calidad de representante de éste, presentó el correspondiente escrito de alegaciones a cuyo término suplica que este Tribunal desestime el recurso y declare que los artículos impugnados son "plenamente conformes al orden constitucional". El esquema argumentativo de su escrito es, en síntesis, el siguiente:

Bajo el epígrafe "Introducción" recuerda que "la derecha conservadora" pasó del "Fueros, sí; Estatuto, no", al voto negativo frente al Estatuto de Autonomía del País Vasco, voto justificado en las palabras de Fraga Iribarne: "Es imposible intentar basar el Estatuto en la tradición foral, de la cual se separa radicalmente" (DSCD núm. 49 de 29 de noviembre de 1979). En resumen: se votó negativamente el Estatuto por ajeno a la tradición foral. De ahí infiere el representante del Parlamento que los recurrentes parten

de una concepción del País Vasco que defiende Coalición Popular, pero ajena a la que regula el Estatuto.

Frente a ello se transcriben párrafos del Lehendakari Garaikoetxea, con los que pretendió situar el espíritu de la Ley de Territorios Históricos diciendo que aunque se parte de la idea del pacto, concepción que está presente en el Estatuto, esta concepción ya no parte, sin embargo, de la consideración aislada de cada territorio histórico, sino de la idea de Euskadi como nacionalidad y de su consiguiente derecho de autogobierno.

Bajo el enunciado "Criterios para la interpretación del Estatuto de Autonomía del País Vasco" se sostiene que el Estatuto de Autonomía del País Vasco es un marco de síntesis entre la Constitución y los derechos históricos, pues se examina el Estatuto como arbitraje entre aquélla y éstos al ser instrumento de actualización del régimen foral de los territorios históricos. Por ello, considera al Estatuto de Autonomía del País Vasco como síntesis entre distintos postulados, esto es, entre "posiciones historicistas y modernistas" respecto a la cuestión foral.

Estudia el representante del Parlamento a continuación los distintos pronunciamientos de la Constitución y del Estado en torno a los derechos históricos bajo la triple perspectiva del respeto, restablecimiento y actualización, y glosa la disp. adic. 1ª CE, su art. 150.2, el art. 20.1 EAPV y la disposición adicional del mismo, reproduciendo textos periodísticos y discursos parlamentarios.

En el proceso de actualización de los derechos históricos hay algo fundamental que los recurrentes soslayan y es que la actualización de los derechos históricos ha implicado el reconocimiento a las instituciones comunes del País Vasco de facultades tradicionalmente privativas de los territorios históricos. Es decir, la actualización del régimen foral no se produce exclusivamente en el terreno del reconocimiento de competencias a los tradicionales órganos forales de los territorios históricos, sino que va más allá.

La actualización del régimen foral ha implicado el que se reconozcan las competencias sobre determinadas materias a los órganos comunes de autogobierno, en la medida que en la actualidad ese nivel es el mínimo exigible para el ejercicio de aquéllas y a que esas Instituciones hubiesen sido recipiendarias de competencias forales, de haberse mantenido los fueros y de haber continuado un proceso unitario esbozado en distintos momentos de la historia. Este proceso de actualización del régimen foral ha supuesto el reconocimiento de derechos históricos al conjunto de la Comunidad Autónoma; derechos trasvasados a las Instituciones comunes en función de un previsible desarrollo del régimen foral.

Las anteriores afirmaciones se sostienen por sí mismas de la simple lectura de artículos del Estatuto de Autonomía del País Vasco, como el 17, el 16, el 41 o el 42. Ahora bien, el proceso de actualización no culmina en modo alguno con el Estatuto, que se limita a establecer los criterios generales, de modo que procede tras el Estatuto continuar la labor de actualización del régimen foral, y ésa es la finalidad que persigue la Ley de Territorios Históricos, al delimitar competencias entre Instituciones comunes y forales "en términos de certeza y de seguridad jurídica".

Su representante en este proceso sostiene la tesis de que el Parlamento es la única instancia competente para proceder a esa delimitación competencial, y ello porque:

a) esta delimitación es obligada para garantizar la seguridad jurídica;

b) el EAPV —arts. 41.2 a) y 42.a)— faculta al Parlamento para dictar leyes con este contenido;

c) así lo determinan además normas emanadas de las propias Instituciones forales como la norma foral sobre organización de las Juntas Generales y la Diputación Foral del Señorío de Vizcaya de 5 de enero de 1983, la norma foral sobre organización institucional del territorio histórico de Álava (Boletín Oficial de 8 de marzo de 1983) y la norma sobre organización institucional del territorio histórico de Guipúzcoa (BO Guipúzcoa de 2 de marzo de 1983).

Por otra parte, es claro que la Ley de Territorios Históricos ha utilizado para la determinación de las competencias de los territorios la consideración de las competencias que Álava tenía en el último período histórico y las ha aplicado extendiéndolas a los otros territorios históricos. Las de éstos se configuran como límites a las competencias de las Instituciones comunes, salvo lo dispuesto en el art. 37 EAPV.

Si todas las competencias de los arts. 10 a 23 EAPV corresponden a las Instituciones comunes, a los territorios históricos les corresponden las que el Estatuto les reconozca, de forma que si la Ley de Territorios Históricos desconociera una competencia de los órganos forales, ésta tendría que estar fundamentada en el Estatuto (para poder ser reclamada, se entiende), y, de ser así, el Parlamento tendría que reconocerla a los territorios mediante Ley, a no ser que tal competencia corresponda a las Instituciones comunes como consecuencia de la actualización del régimen foral. En cualquier caso es claro que el art. 6.1 LTH no cierra la puerta a nuevos reconocimientos o atribuciones de competencias a los órganos forales de los territorios.

En resumen, la Ley de Territorios Históricos es una Ley de desarrollo del Estatuto que delimita competencias entre Instituciones comunes y órganos forales en aras a garantizar la seguridad jurídica y la certeza del ámbito de competencias respectivo. Siendo sumamente dificultoso establecer un sistema de lista de competencias históricamente privativas de los órganos forales de los territorios históricos no atribuidas a las Instituciones comunes en función de la actualización general del régimen foral realizado en el marco del Estatuto, la Ley ha optado por hacer uso de principios generales o construcciones teóricas (como el antes relatado principio de subsidiariedad), de tal forma que, partiendo del respeto a las competencias del régimen foral de Álava, las ha ampliado y extendido a los otros dos territorios históricos del País Vasco.

Teniendo en cuenta que el Estatuto de Autonomía del País Vasco atribuye con carácter general a las Instituciones comunes las competencias comprendidas entre el art. 10 y el 23, ambos inclusive, EAPV, la Ley opta por establecer una cláusula delimitadora de competencias de los territorios históricos, partiendo de aquellas que el Estatuto de Autonomía del País Vasco les atribuye o reconoce, límite lógico por ser aquél el marco general de la actualización del régimen foral.

Si pudiera detectarse una competencia históricamente privativa de los territorios históricos no reconocida en la Ley de Territorios Históricos, los territorios históricos tendrían derecho a reclamarla y el Parlamento debería reconocerla, siempre y cuando aquélla no esté atribuida o reconocida a las Instituciones comunes en función del proceso de actualización del régimen foral". Con ello termina sus alegaciones en favor de la constitucionalidad del art. 6.1 LTH.

Con respecto a la impugnación de los arts. 20, 21, 22, 24.1, 28, 29 y disp. trans. 2ª, parte de una afirmación clave que se encuentra en la demanda: "La Hacienda General del País

Vasco no es titular de ningún derecho directo sobre los impuestos concertados ni sobre su rendimiento y, por tanto, no hay nada que distribuir entre dicha Hacienda y las Diputaciones Forales." A juicio del representante del Parlamento Vasco es evidente que los Senadores recurrentes, "desde un seudoforalismo formalista y esclerótico", establecen una línea argumental, ajena al Estatuto de Autonomía del País Vasco, con base en la cual se produciría el riesgo de colapso de las Instituciones comunes, si la Ley de Territorios Históricos se hubiera redactado asumiendo tal argumentación.

Por el contrario, se sostiene la absoluta y total congruencia de la Ley de Territorios Históricos con los principios constitucionales y estatutarios en virtud de las siguientes razones. Los ingresos derivados de la gestión del Concierto Económico son recursos del País Vasco. Así se infiere del art. 40 EAPV ignorado por los recurrentes, del 41.1 EAPV, que habla de las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco, y, entre otros preceptos, del art. 41.2.d) EAPV que habla de la aportación del País Vasco al Estado, así como también del artículo único de la Ley del Concierto, según el cual "se aprueba el Concierto Económico con la CA País Vasco".

En consecuencia es claro que el Concierto se establece entre el Estado y el País Vasco, no entre el Estado y los territorios históricos; por ello el objetivo de la Hacienda Autónoma es conseguir el adecuado ejercicio y financiación de las competencias del País Vasco, con independencia de que unas corresponden a las Instituciones comunes y otras a los órganos forales.

Partiendo de estos principios, el sistema de distribución de recursos entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los territorios históricos se ajusta plenamente al Estatuto. En efecto, la Ley de Territorios Históricos opta por una interpretación del art. 42.a) EAPV plenamente legítima y constitucional (por estatutaria), pero sin duda cabían otras como posibles. En primer lugar, no existe ningún fundamento objetivo para afirmar que el "se convendrá" equivalga a introducir el sistema de concierto interno. La palabra "convendrá" tiene varias acepciones y, desde luego, su relación semántica con "convenio" no implica el que tenga que ser forzosamente comparable a concierto. Los antecedentes en la discusión estatutaria se inclinan rotundamente a una interpretación en la línea apuntada.

Es más, sigue alegando el representante del Parlamento, aun en el supuesto de que las relaciones internas entre los territorios y la Comunidad tuvieran que basarse en un concierto interno, la Ley de Territorios Históricos cumple sobradamente estos requisitos de la concertación porque el paralelismo que guarda el mecanismo fijado para la distribución de recursos en la Ley de Territorios Históricos con el sistema tradicional de concierto es total, ya que el Consejo Vasco de Finanzas no es sino una versión actualizada de las Comisiones Mixtas Paritarias entre el Estado y las provincias de las Comisiones.

Finalmente, y por lo que se refiere al art. 14.3 y a la disp. trans. 3ª, señala que la conexión entre ambas normas lleva a unos resultados técnicamente poco afortunados, ya que la disposición viene a congelar la aplicación de lo elaborado legalmente con arreglo al art. 14.3 LTH y al 41.2.a) EAPV. Aunque pueda ser cierto, como afirman los recurrentes, que una Ley del tipo de la prevista en el punto 1º disp. trans. 3ª no es necesaria, ellos mismos reconocen que tampoco puede ser excluida del Estatuto. En consecuencia, nada se puede decir sobre la constitucionalidad hasta que se apruebe. Lo indudable es la constitucionalidad de la norma armonizadora que ponga en vigor el art. 14.3.

En cuanto al punto 2º disp. trans. 3ª, es indudable que los acuerdos que se alcancen habrán de ser aprobados por los órganos forales, tal y como señala la Ley, lo que demuestra que no son vinculantes, y que dejan íntegra, en todo caso, la potestad normativa del Parlamento, por lo cual no se ve dónde puede existir su supuesta inconstitucionalidad.

Por providencia de 19 abril de 1988, se acordó señalar el día 26 del mismo mes y año para deliberación y votación de la presente sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Aun cuando el presente recurso se dirige frente a preceptos de la Ley Vasca de Territorios Históricos que versan sobre materias diversas, los argumentos de los recurrentes en relación con todos ellos parten de una base común, consistente en afirmar que vulneran, por distintos motivos, la garantía de los derechos de los territorios forales contenida en la disp. adic. 1ª CE y en el Estatuto de Autonomía del País Vasco. Resulta por tanto conveniente, para decidir sobre las cuestiones que se nos proponen, examinar, siquiera sea someramente, el significado de la mencionada disposición adicional, y las consecuencias que de ella se derivan.

SEGUNDO.—Comienza la disposición proclamando que "la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales". Viene pues a referirse a aquellos territorios integrantes de la Monarquía española que, pese a la unificación del Derecho público y de las instituciones políticas y administrativas del resto de los reinos y regiones de España, culminada en los Decretos de Nueva Planta de 1707, 1711, 1715 y 1716, mantuvieron sus propios fueros (entendidos tanto en el sentido de peculiar forma de organización de sus poderes públicos como del régimen jurídico propio en otras materias) durante el siglo XVIII y gran parte del XIX, llegando incluso hasta nuestros días manifestaciones de esa peculiaridad foral. Tal fue el caso de cada una de las Provincias Vascongadas y de Navarra.

En lo que atañe a las primeras —sobre cuyos derechos históricos versa el recurso de inconstitucionalidad a resolver— sus respectivos regímenes forales se vieron afectados por la Ley confirmatoria de 25 de octubre de 1839, y, posteriormente, por la Ley de 21 de julio de 1876, que vino a suprimir gran parte de las particularidades forales aún existentes, si bien las tres provincias vascongadas mantuvieron, a partir del RD de 28 de febrero de 1878, que aprueba el primer Concierto Económico, un régimen fiscal propio, interrumpido respecto a Vizcaya y Guipúzcoa por el DL de 23 de junio de 1937, pero que se mantuvo en la provincia de Álava.

Incluso de tan sucinta exposición se desprende que las peculiaridades forales (del régimen público) de las tres provincias vascongadas han atravesado fases históricas muy distintas, como son la correspondiente al Antiguo Régimen (hasta 1812), la anterior a la Ley de 1839 (bajo la vigencia de las Constituciones de 1812 y 1837), la posterior a esta Ley hasta la Ley de 1876, y, tras ésta, una etapa de conciertos económicos, bajo las Constituciones de 1876 y 1931, prolongada en el caso de Álava, hasta la entrada en vigor de la Ley de 13 de mayo de 1981 aprobatoria del Concierto Económico.

Se trata, por tanto, por un lado, de regímenes forales de variable contenido sin que sean, como es lógico, comparables las peculiaridades existentes bajo la Monarquía del Antiguo Régimen (pase foral, régimen aduanero, exención de quintas, organización judicial propia) con las que se conservaron en el régimen constitucional, ni tampoco

sean, ni mucho menos, homogéneas las características del régimen foral de cada provincia durante la vigencia de las diversas Constituciones de 1812 a nuestros días; y, por otra parte, es obvio que esos regímenes forales surgieron o cobraron vigencia en contextos muy distintos del que representa la actual Constitución, los principios que proclama y la organización territorial que introduce.

TERCERO.—El ap. 2º, disp. adic. 1ª CE, toma en cuenta ambos aspectos, al establecer que "la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y los Estatutos de autonomía". Es evidente que esta precisión supone un complemento indisoluble del pfo 1º, disp. adic. 1ª CE, que ha de ser considerada en su conjunto, y no únicamente en cuanto reconocimiento y respeto de derechos históricos, sin otra matización. En efecto, la actualización que se prevé resulta consecuencia obligada del mismo carácter de norma suprema de la Constitución. Y ello, al menos, desde dos perspectivas.

Primeramente, desde la necesaria adaptación a los mandatos constitucionales de esos derechos históricos que se amparan y respetan. El carácter de norma suprema de la Constitución, a la que están sujetos todos los poderes del Estado (art. 9) y que resulta del ejercicio del poder constitucional del pueblo español, titular de la soberanía nacional, y del que emanan todos los poderes del Estado (art. 1.2 CE) imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aun con una probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales. La Constitución no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ellas, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones "históricas" anteriores.

En este sentido, y desde luego, la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento, de aquellos que contradigan los principios constitucionales. Pues será de la misma disp. adic. 1ª CE y no de su legitimidad histórica de donde los derechos históricos obtendrán o conservarán su validez y vigencia.

En segundo lugar, ha de destacarse que la Constitución da lugar a la formación de una nueva estructura territorial del Estado, basada en unas entidades anteriormente inexistentes: las Comunidades Autónomas. Aparecen así unos nuevos sujetos públicos a los que la Constitución otorga un "status" propio, y atribuye potencialmente la asunción de un elenco de competencias, reservando a sus respectivos Estatutos, como normas institucionales básicas de cada Comunidad, la definición y regulación tanto de su propia organización como de las competencias que asuman.

Esta nueva realidad no puede por menos de suponer una inevitable incidencia en situaciones jurídicas preexistentes: tanto en las competencias de las Instituciones centrales del Estado, como (en lo que aquí importa) en las de otras entidades territoriales, los territorios forales, cuyos "derechos históricos" habrán de acomodarse o adaptarse al nuevo orden territorial. La actualización, por tanto, y como la Constitución dispone, ha de llevarse a cabo también en el marco de los Estatutos de autonomía, y ello puede suponer (contrariamente a lo señalado por los recurrentes) que determinados derechos históricos incompatibles con el hecho autonómico deban suprimirse, o que deban atribuirse a unos nuevos sujetos, las Comunidades Autónomas, aquellos que resulten imprescindibles para su misma configuración o funcionamiento.

CUARTO.—De la consideración de la disp. adic. 1ª CE en su totalidad, en relación con los mandatos constitucionales y la nueva estructura territorial que la Constitución prevé,

se deriva que la garantía, o, literalmente, el amparo y respeto por parte de la Constitución de los derechos históricos de los territorios forales no puede estimarse como una garantía de toda competencia que pueda legítimamente calificarse de histórica; como este Tribunal declaraba en su STC 123/1984 de 18 de diciembre, f. j. 3º, la idea de derechos históricos no puede considerarse como un título autónomo del que puedan deducirse específicas competencias.

Lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente, en forma de derechos subjetivos de corporaciones territoriales, susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la Historia. Como resulta de la misma dicción del pfo. 2º, disp. adic. 1ª CE, lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su "foralidad", pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. La garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional.

Es este núcleo identificable lo que se asegura, siendo, pues, a este último aplicables los términos de nuestra STC 32/1981 de 28 de julio, cuando declaraba que, por definición, la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado una vez por todas, sino la preservación de una Institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar (f. j. 3º). Todo ello en el bien entendido que esa garantía —referida a los territorios forales—, si bien no especifica exhaustivamente las competencias históricas que protege (esto es, un haz determinado de competencias concretas), sí alcanza, como mínimo irreductible, a proteger un régimen de autogobierno territorial con el que quepa reconocer el régimen foral tradicional de los distintos territorios históricos.

Son de nuevo aplicables, a este respecto, las palabras de la STC 32/1981, cuando afirmaba que la garantía institucional es desconocida cuando la institución es limitada de tal modo que se le priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre (f. j. 3º). Dentro de estos límites, es al proceso de actualización previsto en la disp. adic. 1ª CE al que corresponde precisar cuál es el contenido concreto que, en el nuevo marco constitucional y estatutario, se da al régimen foral de cada uno de los territorios históricos, garantizado por la Constitución.

QUINTO.—Ello supone que, junto a la actualización que la Constitución por sí misma lleva a cabo, es el Estatuto de Autonomía el elemento más decisivo de actualización en lo que a los regímenes forales de los tres territorios históricos integrados en la CA País Vasco se refiere. En efecto, el Estatuto de Autonomía se configura como norma fundacional de la CA País Vasco, norma que, integrando en una organización política superior a tres territorios históricos que ya disfrutaban de un régimen foral de autogobierno, reconoce a la nueva organización política una serie de competencias, cuyo ejercicio deberá corresponder, en unos casos, a unas Instituciones comunes de nueva creación y, en otros, a los órganos de poder de dichos territorios históricos, quienes continuarán, en virtud de la garantía institucional de la disp. adic. 1ª CE, conservando un régimen de autogobierno en una Comunidad Autónoma interiormente descentralizada.

Al constituir el Estatuto la norma fundacional de la Comunidad Autónoma así estructurada, se convierte tanto en norma fundacional de las Instituciones comunes

como en norma de integración y reestructuración (o actualización) de la potestad de autogobierno de los tres territorios históricos. Por medio del Estatuto, Álava, Guipúzcoa y Vizcaya pasan a organizar su derecho histórico al autogobierno, amparado por la Constitución, de modo distinto a como lo venían haciendo hasta el presente; de manera que su fondo de competencias de raíz histórica (no incompatibles con los principios constitucionales) pasa a ejercerse en dos niveles diferentes: uno, común, por parte de las Instituciones comunes, habida cuenta de su naturaleza y funciones en la Comunidad Autónoma; y otro, no centralizado, sustentado en los órganos de poder tradicionales de cada uno de los territorios históricos.

En este sentido cabe afirmar que el Estatuto de Autonomía del País Vasco es, al mismo tiempo, expresión del derecho a la autonomía que la Constitución reconoce a la nacionalidad vasca, y expresión actualizada del régimen foral, como régimen foral actualizado, en el sentido de la disp. adic. 1ª CE. Así se explica que las Instituciones comunes del País Vasco hayan recibido del Estatuto de Autonomía funciones en materias directamente vinculadas al régimen foral (como son los conciertos económicos), y, viceversa, que el Estatuto haya posibilitado la asunción por órganos forales de los territorios históricos de diversas competencias sin necesaria relación con su ejercicio histórico —art. 37.3.f) EAPV—.

El Estatuto de Autonomía lleva a cabo, pues, una labor de actualización de los regímenes forales que supone, y hace posible, la integración de éstos en la nueva estructura territorial española. Tal actualización se lleva a cabo mediante dos vías: por un lado, reconociendo de forma genérica la existencia de los regímenes forales; por otro, concretando y especificando su contenido mínimo.

SEXTO.—En cuanto al primer aspecto —el reconocimiento y garantía genéricos— se confirma la garantía constitucional consagrada en la disp. adic. 1ª CE, en el art. 3 del Estatuto, en cuanto a la organización e instituciones privativas de autogobierno de cada uno de los territorios históricos, y en el art. 37.2, respecto, tanto al régimen foral, como a las competencias de los territorios históricos, al establecer que "lo dispuesto en el presente Estatuto no supondrá alteración de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada territorio histórico". Claramente, esta disposición no representa —como parecen sostener los recurrentes— que el Estatuto no implica ninguna limitación del régimen foral históricamente definido y del correspondiente e indeterminado elenco de derechos históricos. Si tal fuera el caso, el Estatuto no podría, evidentemente, llevar a cabo ninguna actualización, y resultarían inexplicables cláusulas estatutarias —como las referentes al régimen fiscal— que suponen una clara alteración de la posición histórica de los territorios forales.

Como resulta de la consideración conjunta de las diversas disposiciones estatutarias, el art. 37.2 lo que viene a establecer es que, tanto los poderes y atribuciones que se confieren a los nuevos órganos que se crean —las Instituciones comunes— como el reparto competencial que se efectúa en relación con las Instituciones centrales del Estado habrán de entenderse siempre sin menoscabo de la garantía del régimen foral y las inherentes competencias de los territorios históricos que el mismo Estatuto determina. Se trata, pues, de una regla de garantía e interpretación, que coloca en lugar preferente, en cuanto a su respeto y protección, a los regímenes forales en su definición estatutaria, tanto frente a las Instituciones comunes del País Vasco como a los poderes centrales del Estado; regímenes forales que el mismo Estatuto precisa en cuanto a cuál sea su contenido esencial, intocable por los poderes autonómicos o estatales.

Ha de tenerse en cuenta, por otra parte, que el mismo Estatuto, en otras ocasiones, recoge el límite que la garantía foral representa respecto a otras instituciones de la Comunidad Autónoma; así, en su art. 10, aps. 1º y 3º, al referirse a determinadas competencias de la Comunidad Autónoma, lo hace "sin perjuicio de las facultades correspondientes a los territorios históricos, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 37 del mismo (Estatuto)", expresión que se repite en el art. 25.1, como límite a los poderes del Parlamento Vasco.

El contenido de esa garantía foral, que aparece así como punto de referencia obligado para la aplicación e interpretación de las disposiciones del Estatuto de Autonomía, viene expresado en su art. 37, aps. 3º y 4º. Y esto se lleva a cabo en forma que en manera alguna puede considerarse "meramente enunciativa" o ejemplificativa, como mantienen los recurrentes. Por el contrario, viene a precisar dos tipos de competencias que corresponden a los territorios históricos:

a) Competencias exclusivas que derivan directamente del Estatuto: se trata de las especificadas nominalmente en el ap. 3º, subapartados a) a e), y de las comprendidas en el primer inciso del subapartado 1º, "todas aquellas que se especifiquen en el presente Estatuto".

b) Competencias que habrán de precisarse a través de la actuación concreta de los poderes de la Comunidad, y que comprenden, tanto competencias exclusivas "que les sean transferidas" —art. 37.3.f)—, sin que el Estatuto precise por parte de quién, como "el desarrollo normativo y la ejecución, dentro de su territorio, de las materias que el Parlamento Vasco señale" (art. 37.4).

Aparecen así definidos un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral —y que resulta por tanto ser el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad— y, además, un ámbito de expansión de ese régimen, que se hace depender de la actuación de otros órganos. Se contempla pues la posibilidad de transferencia o atribución de competencias adicionales al núcleo de la foralidad, competencias que pueden derivar, bien del Estatuto de Autonomía, bien de los procedimientos previstos en el art. 150.1 y 2 CE.

Difícilmente puede considerarse, en consecuencia, que el ámbito actual y actualizado de los derechos históricos de los territorios forales haya quedado indeterminado, y dependiente de investigaciones históricas o decisiones judiciales caso por caso. Ciertamente, y como afirmó este Tribunal en su STC 11/1984 de 2 de febrero, la delimitación de las competencias de los territorios históricos podrá exigir una investigación histórica acerca de cuáles sean tales derechos. Pero si desde luego esa investigación histórica podría contribuir a facilitar la solución de conflictos competenciales en caso de duda, imprecisión o aparente concurrencia, no puede admitirse en modo alguno que tal investigación pueda sustituir o desplazar los mandatos estatutarios o legales que actualicen el régimen foral, ni cabe sostener que ese régimen deriva única y directamente de una legitimidad histórica, independientemente de las normas que lo actualicen.

SÉPTIMO.—Los recurrentes mantienen que la regulación que lleva a cabo el art. 6.1 Ley de Territorios Históricos supone una vulneración de lo mandado en la disp. adic. 1ª CE y el art. 37 del Estatuto de Autonomía, porque el artículo impugnado implica una definición de las competencias de los territorios históricos por parte del Parlamento Vasco, definición que no puede llevar a cabo sin violentar la Constitución y el Estatuto. La Constitución, señalan, no establece una lista de derechos históricos, sino que, voluntariamente, emplea un concepto indeterminado, de manera que la existencia de

cada derecho histórico habrá de comprobarse caso por caso, y el Estatuto de Autonomía establece una cláusula general de respeto hacia esos derechos, contenida en el pfo. 2º, art. 37; el pfo. 3º del mismo artículo incluye una lista meramente ejemplificativa o enumerativa, que no pretende agotar el elenco de derechos y competencias que corresponden a los territorios históricos.

Por ello, y siempre según los recurrentes, el art. 6.1 LTH, al reconocer a esos territorios unas competencias determinadas (las reconocidas o atribuidas en el Estatuto, la Ley de Territorios Históricos u otras leyes posteriores) y atribuir a las Instituciones comunes el resto de las competencias de la Comunidad Autónoma, está llevando a cabo una interpretación de la Constitución y del Estado que el legislador ordinario no puede llevar a cabo, y que restringe el ámbito de los derechos históricos reconocidos constitucional y estatutariamente; los recurrentes se apoyan en la doctrina sentada por este Tribunal en su STC 76/1983 de 5 de agosto, que trasladan a las relaciones entre el poder "estatuido" y el poder "estatuyente".

Ahora bien, partiendo de las consideraciones efectuadas más arriba, tal posición no puede compartirse. Aparte de que cabría plantearse si la doctrina de este Tribunal relativa a las relaciones entre el poder constituyente y los poderes constituidos (y a los límites intrínsecos del poder legislativo en cuanto que no puede sustituir al constituyente mediante normas meramente interpretativas de la Constitución) es aplicable, sin más, a la relación entre el poder creador del Estatuto y los poderes estatuidos, o a las relaciones entre todo tipo de poderes supra e infraordinados, lo cierto es que la situación en que se encuentra el legislador vasco al emitir la disposición impugnada, respecto al Estatuto de Autonomía no es la de un mero intérprete que, de los posibles significados de una norma, escoge uno de ellos y declara inaplicables los demás "pro futuro".

Primeramente, no se puede compartir, como ya se señaló más arriba, la afirmación de los recurrentes de que la disp. adic. 1ª CE, y del art. 37.2 del Estatuto de Autonomía resulte la atribución a los territorios históricos de un conjunto de derechos y competencias indeterminado, que incluya a todo derecho históricamente ejercido. La disp. adic. 1ª CE, si no lleva a cabo una determinación directa, sí efectúa una remisión en ese sentido al Estatuto de Autonomía, en cuyo marco (aparte del constitucional) habrá de efectuarse la actualización de los regímenes forales.

Y el Estatuto de Autonomía, como también se indicó, no afirma en modo alguno que las competencias de los territorios históricos sean un conjunto abierto e indeterminado (frente a las Instituciones comunes y al Estado) pendiente únicamente de la oportuna comprobación histórica. Por el contrario, el Estatuto precisa, por una parte, el núcleo indisponible de las competencias de los Territorios Históricos y, por otra, posibilita una posterior ampliación de esas competencias por los órganos de la Comunidad Autónoma.

No hay, pues, una mera labor interpretativa por parte del Parlamento Vasco, al sentar la disposición del art. 6.1 LTH. Hay, ciertamente, una interpretación del Estatuto, en la medida que el desarrollo de una norma o el ejercicio de una competencia en ella contenida supone una previa e implícita interpretación de la norma desarrollada o de la que confiere una competencia. Pero, si se considera el art. 6.1 LTH en relación con el art. 7 y ss. de la misma Ley, se hace patente que el Parlamento Vasco no está realizando una mera interpretación sustitutiva de la voluntad estatutaria, sino que está llevando a cabo una normación para la que se encuentra habilitado por el Estatuto.

En efecto, en el art. 7 y ss., la Ley de Territorios Históricos procede a enumerar una lista de competencias de los territorios históricos, en la que se incluyen no solamente aquellas reconocidas expresamente en el Estatuto de Autonomía (y que son inafectables

por el legislador vasco) sino también otras competencias allí no mencionadas, tanto exclusivas como de desarrollo y ejecución; competencias que pueden atribuirse a los territorios históricos en virtud del art. 37.3.f) del Estatuto. Y, una vez establecida esta lista, el art. 6.1 LTH sirve de norma de cierre del sistema competencial: el resto de las competencias que corresponden a la Comunidad Autónoma y no estén contenidas en la Ley, o se reconozcan en otras posteriores como atribuidas a los territorios históricos, se consideran pertenecientes a las Instituciones comunes.

Claramente, el Parlamento Vasco ha enumerado las competencias ya reconocidas en el Estatuto (lo que no sería en sí mismo necesario, excepto para llevar a cabo una tarea sistematizadora), ha añadido aquellas que, además, transfiere o atribuye a los territorios históricos, y, en el art. 6.1, ha precisado la atribución del resto de las competencias a las Instituciones comunes del País Vasco. El Parlamento ha actuado así dentro del ámbito para el que le habilita el Estatuto, al ejercitar la potestad legislativa genérica que le reconoce el art. 25 del Estatuto, así como al transferir competencias a los Territorios Históricos de acuerdo con el art. 37 del mismo, y sin transgredir los límites que el mismo art. 37 le impone.

Al respecto, en ningún momento los recurrentes señalan que se haya privado a los Territorios Históricos de alguna de las competencias integradas en el núcleo esencial del régimen foral (ni siquiera alguna de las competencias históricamente ejercidas, aún no incluidas en ese núcleo). Finalmente, el mismo art. 6.1 se remite a las disposiciones estatutarias para delimitar las competencias propias de los Territorios Históricos.

OCTAVO.—El recurso presentado frente a la Ley de Territorios Históricos se refiere también a un segundo orden de materias, que aparecen relacionadas con lo ya expuesto; los recurrentes impugnan los arts. 20, 21, 22, 24.1, 28, 29 y disp. trans. 2ª LTH, por considerar que vulneran las disposiciones del Estatuto de Autonomía —especialmente en su art. 42.a)— relativas a la determinación de los ingresos de la Hacienda General del País Vasco procedentes de las aportaciones que efectúen las Diputaciones Forales a los gastos presupuestarios del País Vasco. El recurso aduce dos tipos de reproches frente a los preceptos citados. Por un lado, se afirma, la Ley en esos artículos pretende modificar la naturaleza de las aportaciones de las Diputaciones Forales tal como resultan de las previsiones estatutarias: por otra parte, se alega que la forma de determinar el importe de tales aportaciones supone igualmente una contravención de los mandatos estatutarios.

Por lo que atañe al primer punto, se mantiene en el recurso como punto de partida que, de acuerdo con el Estatuto, son las Diputaciones Forales las únicas titulares del producto de los impuestos objeto del Concerto con el Estado, sin que la Hacienda General del País Vasco sea titular de ningún derecho directo sobre los impuestos concertados ni sobre su rendimiento. Las contribuciones de las Diputaciones Forales al sostenimiento de las Instituciones comunes del País Vasco son únicamente aportaciones, esto es, gastos que las Diputaciones deben realizar.

No obstante, los arts. 20, 21, 22 y 24 de la Ley impugnada introducen un planteamiento distinto, al emplear el término "distribución" para referirse al reparto de recursos entre las Diputaciones y la Hacienda General del País Vasco implicando que la Comunidad Autónoma es titular de un derecho directo sobre los impuestos concertados; refiriéndose, en concordancia, el art. 24.1 LTH a la distribución de la "capacidad financiera conjunta", concepto éste totalmente ajeno al Estatuto de Autonomía.

Según los recurrentes, se deriva de tal planteamiento por parte de la Ley de Territorios Históricos la transformación de las aportaciones de las Diputaciones Forales a la

Hacienda General del País Vasco en una participación de ésta en los ingresos de las Diputaciones, lo que "aparece como un primer paso para una consideración conjunta de ambas haciendas que limitará la capacidad de los territorios históricos, en contra de lo dispuesto por la Constitución y el Estatuto de Autonomía".

Ahora bien, y a partir de los términos literales de la norma impugnada, no cabe concluir, ni que tal interpretación se derive de forma inmediata y evidente de los mandatos que allí se contienen (pues no figura en los artículos que se impugnan declaración alguna, directa o indirecta, relativa a la titularidad que se discute) ni que tales mandatos estén en contradicción con lo dispuesto en el Estatuto de Autonomía en este respecto. En cuanto a lo primero, porque, si bien la Ley emplea expresiones como la de que "los ingresos derivados de la gestión del Concierto Económico (...) se distribuirán entre la Hacienda General del País Vasco y las Haciendas Forales de los territorios históricos" (art. 20.1) o "el reparto de los recursos a distribuir (...) se convendrá en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas" (art. 22.1), de tales términos no se deriva un pronunciamiento sobre la cotitularidad entre la Hacienda General y las Haciendas Forales respecto a los ingresos derivados del Concierto Económico.

El término "distribuir" se aplica a un objeto (los ingresos procedentes del Concierto que efectivamente ha de subvenir a las necesidades de las Instituciones comunes y de las Diputaciones Forales, por lo que ha de ser sometido a un reparto, según unas fórmulas u otras, sin que, por tanto, la referencia a una "distribución" pueda significar más que esa operación de reparto; y en cuanto a la referencia a la "capacidad financiera conjunta" del art. 24.1, se trata únicamente de fijar lo que se ha de distribuir, como el mismo art. 24.1 precisa.

Pero es que, además, la Ley emplea, junto a las expresiones "distribución" o "distribuir" —en la versión en euskera, banatuko (art. 20.1), banatu (art. 22.1), etc.— la designación de "aportaciones" —en euskera: ekarketek, art. 22; ekarri, art. 22.1; ekarketa (art. 22.6), etc.— para referirse a la contribución de las Haciendas Forales procedente de los ingresos concertados, y destinada a subvenir a las necesidades de las Instituciones comunes. Y estas mismas expresiones, tanto "distribución" como "aportación" son las empleadas por el Estatuto de Autonomía en su art. 42.a), al prever que "una Ley del Parlamento Vasco establecerá los criterios de distribución (eusk. banaketa) equitativa y el procedimiento por el que, a tenor de aquéllos, se convendrán y harán efectivas las aportaciones (eusk. aportazioak) de cada territorio histórico.

Resulta, en consecuencia, que no se somete a la consideración de este Tribunal la constitucionalidad o inconstitucionalidad, por ajustarse o no a los mandatos del Estatuto de Autonomía, integrante del bloque de constitucionalidad, de unos concretos mandatos o previsiones contenidos en la Ley de Territorios Históricos, sino una interpretación de los mismos, que no deriva inmediata o inevitablemente de su literalidad, y que podrá incidir o no en la delimitación futura de las competencias financieras de la Comunidad Autónoma y las Diputaciones Forales.

Sin duda la cuestión, sobre la que la Ley de Territorios Históricos no se pronuncia, de la titularidad de los ingresos derivados del Concierto Económico podrá revestir eventualmente, y, en su momento, una considerable relevancia para la resolución de futuros conflictos. Ahora bien, el procedimiento de inconstitucionalidad se dirige a verificar la compatibilidad o incompatibilidad de normas con fuerza de ley con el bloque de la constitucionalidad, tal como se define en el art. 28 LOTC; y es sobre las normas, y no en abstracto sobre su eventual interpretación, sobre la que este Tribunal ha

de pronunciarse, sin que quepan pronunciamientos preventivos (STC 49/1984 de 5 de abril, f. j. 2º).

Lo que se pide en realidad en el presente recurso es que procedamos a una interpretación de los arts. 20, 21, 22 y 24 LTH, y del art. 42.a) del Estatuto de Autonomía, en relación con la titularidad de los ingresos concertados: pero, en ausencia de contradicción —según se vio— entre lo dispuesto en esos artículos de la Ley de Territorios Históricos y el Estatuto de Autonomía, tal interpretación aparece como innecesaria y ajena a la finalidad del procedimiento de inconstitucionalidad. Por consiguiente, no cabe sino declarar que los artículos que se impugnan no vulneran los preceptos del Estatuto de Autonomía, por alterar o modificar la naturaleza de las aportaciones de las Diputaciones Forales, sin perjuicio de los remedios jurisdiccionales en su caso procedentes, si en el futuro por acción de los poderes públicos del País Vasco una vulneración de ese tipo se llevara a cabo, sobre la base de interpretaciones contrarias a los mandatos constitucionales o estatutarios.

NOVENO.—Se impugnan también el conjunto de disposiciones de la Ley de Territorios Históricos que regulan las aportaciones de éstos a la Hacienda General Vasca, porque, según los recurrentes, la forma de determinar el importe de esas aportaciones supone una contravención de los mandatos estatutarios. Concretamente la contravención se predica respecto a lo dispuesto en el art. 42.a) del Estatuto de Autonomía partiéndose de que la expresión "se convendrá" en él contenida, en su inciso 2 ("Una Ley del Parlamento Vasco establecerá los criterios de distribución equitativa y el procedimiento por el que, a tenor de aquéllos, se convendrá y harán efectivas las aportaciones de cada territorio histórico") implica que, aun pudiendo ser discutible lo que haya que entender por criterios de distribución y normas de procedimiento, éstos tienen que dejar margen para que la determinación final de la cuantía de las aportaciones se realice mediante un convenio: y para que exista convenio es necesaria una concurrencia de voluntades entre las Instituciones comunes y las del territorio histórico, y la aportación de cada una de éstas sólo puede fijarse (se afirma) con la conformidad expresa de las respectivas Diputaciones Forales.

Esta exigencia estatutaria de una concurrencia de voluntades se vería contradicha por el papel que la Ley de Territorios Históricos asigna en la determinación de esas aportaciones al Parlamento Vasco y al Consejo Vasco de Finanzas Públicas. Los recurrentes distinguen hasta tres procedimientos previstos en la Ley de Territorios Históricos (uno provisional, uno supletorio y otro definitivo) y exponen sus objeciones frente a cada uno de ellos en cada una de sus diversas fases.

Sin necesidad de efectuar, no obstante, un examen similar —que representaría innecesarias repeticiones—, bastará recordar, a los efectos de la presente sentencia, que en todos esos procedimientos se lleva a cabo una intervención previa del Consejo Vasco de Finanzas Públicas, para fijar, bien "el cálculo de las aportaciones de cada territorio" (art. 22.1), bien "la metodología de distribución de recursos y la determinación de las aportaciones de cada territorio histórico a los gastos presupuestarios de la Comunidad Autónoma" (art. 22.8); y, posteriormente, una intervención del Parlamento Vasco, para aprobar el acuerdo así alcanzado (en forma de proyecto de Ley de artículo único) (art. 29.1) o bien incorporando en una Ley la metodología elaborada por el Consejo Vasco (art. 22.8) o para resolver las diferencias surgidas en el seno del Consejo.

Resulta, pues, necesario examinar estas intervenciones del Consejo Vasco de Finanzas Públicas y del Parlamento Vasco para determinar si se ajustan o no a las previsiones del art. 42.a) EAPV.

Conviene, antes de ello, pronunciarse sobre las alegaciones del Gobierno y el Parlamento Vasco respecto a que la expresión "se convendrá" del art. 42.a) EAPV no significa que haya de haber un acuerdo de voluntades, sino que, de conformidad con las reglas de la interpretación, ha de entenderse como significando "se dispondrá" o "se resolverá", esto es, dejando al Parlamento Vasco la decisión, por sí mismo, sobre la cuantía y forma de hacer efectivas las aportaciones de los territorios históricos.

Pero este argumento no puede admitirse. Sin desconocer las razones expuestas por la representación del Gobierno Vasco desde el punto de vista gramatical, de los antecedentes legislativos, de la especial configuración institucional de la autonomía del País Vasco y de la comparación entre los intereses de la Comunidad Autónoma y los de los territorios históricos, debe estimarse que la expresión "se convendrá" del art. 42.a) EAPV supone la exigencia de una concordancia o acuerdo de voluntades entre las Instituciones comunes y los territorios históricos. Pues no puede desconocerse que, históricamente, la determinación de las aportaciones de las Haciendas Forales a la estatal ha venido realizándose mediante el sistema de conciertos, que implica un elemento acordado o paccionado, integrante del núcleo del régimen foral (y en forma casi exclusiva desde la Ley de 21 de julio de 1876) y que constituye, por tanto, parte del contenido mínimo de la garantía institucional de ese régimen, en cuanto que su desaparición supondría la de un factor esencial para que pudiera reconocerse pervivencia de la foralidad.

La actualización que lleva a cabo el art. 42.a) EAPV supone que la CA País Vasco se sitúa, parcialmente, en la posición que antes ocupaba el Estado, en la medida en que servicios anteriormente estatales han pasado a depender de la Comunidad Autónoma, con la consiguiente necesidad de una financiación sobre la base de un Acuerdo entre las Instituciones comunes y los territorios históricos. De todo ello resulta que, para examinar la constitucionalidad de las disposiciones que ahora se impugnan, será preciso comprobar si respetan ese elemento de acuerdo que viene garantizado en el Estatuto, reflejando la garantía institucional de la disp. adic. 2ª CE.

DÉCIMO.—En lo que afecta a la composición y procedimiento del Consejo Vasco de Finanzas Públicas, regulado en los arts. 22 y 28 LTH, hay que concluir que efectivamente se respeta la garantía constitucional y estatutaria. El Consejo muestra, en cuanto a su composición paritaria, una evidente analogía con la Comisión Mixta prevista en el art. 41.2.e) entre la Comunidad Autónoma y el Estado para el señalamiento de los cupos resultantes del régimen de Concierto Económico; composición paritaria (en este caso representativa de las Instituciones comunes y los órganos forales) que posibilita la negociación y acuerdo de las aportaciones de que se trata.

La alegación efectuada por los recurrentes consistente en que, al corresponder la Presidencia del Consejo a un miembro representante del Gobierno Vasco (art. 28.5 LTH), éste dispondrá de un voto dirimente en caso de empate, en razón de lo previsto en el art. 12.1 LPA (con lo que el Gobierno Vasco dispondrá en todo caso de una mayoría en el Consejo, imposibilitando así un procedimiento de pacto o acuerdo), se ve contradicha por los mandatos de la Ley, puesto que ésta en su art. 28.5 prevé que "el Consejo adoptará sus acuerdos por mayoría absoluta de sus miembros, salvo en aquellos supuestos en que la presente Ley exija una mayoría cualificada"; lo que viene a excluir la adopción de acuerdos caso de empate según las previsiones del art. 12.1 LPA.

La exigencia de una mayoría absoluta supone así que no podrá el Consejo adoptar sus decisiones únicamente sobre la base de la voluntad del Gobierno Vasco, o de los

territorios históricos, sino que, en cualquier caso, un acuerdo de voluntades será necesario. El que este acuerdo sea global, esto es, entre las Instituciones comunes y los territorios históricos, y no con cada territorio foral separadamente, representa una opción dentro de las que permite el Estatuto de Autonomía, y resulta acorde con la previsión de unos "criterios de distribución equitativa" —art. 42.a) EAPV— de las contribuciones de los territorios históricos, al hacer depender la aplicación de esos criterios de una decisión común por parte de los territorios forales y de las Instituciones comunes, de forma que se tengan en cuenta tanto los intereses de aquéllos como las necesidades de la Hacienda General del País Vasco.

UNDÉCIMO.—Para resolver sobre la adecuación a los mandatos constitucionales y estatuarios de la intervención del Parlamento Vasco según los arts. 22 y 29 LTH en la fijación de las aportaciones de los territorios históricos, adecuación que niegan los recurrentes, conviene examinar separadamente las tres modalidades de esa intervención, frente a la que se aduce el reproche de inconstitucionalidad:

a) Primeramente, los recurrentes estiman que las previsiones del art. 29.1 hacen desaparecer el carácter "pactado" o "convenido" de las aportaciones de los territorios históricos exigida por el art. 42.a) EAPV, al preverse que sea el Parlamento Vasco quien adopte la decisión final sobre tales aportaciones, sin intervención ninguna de los territorios históricos. Pero ha de tenerse en cuenta que el Parlamento se pronunciará precisamente sobre el Acuerdo adoptado por el Consejo, y en cuya adopción han intervenido los territorios históricos; el Parlamento Vasco podrá rechazar el acuerdo en forma de proyecto de Ley de artículo único o aprobarlo en su totalidad, sin que puedan tramitarse enmiendas de ninguna clase; y, si lo rechazase, deberá el Consejo elaborar "un segundo y definitivo proyecto de Ley que se remitirá al Parlamento para su aprobación" (art. 29.1).

La intervención parlamentaria (de rechazo o aprobación en el primer examen: de aprobación —sin otras precisiones— en el segundo examen, si se hubiera rechazado anteriormente) no afecta así materialmente al acuerdo a que hubieran llegado en el Consejo el Gobierno Vasco y los territorios históricos, y no hace desaparecer, por tanto, el carácter acordado o pactado de la distribución de aportaciones, ya que, tanto en uno como en otro supuesto, le está vedado al Parlamento introducir modificaciones, por vía de enmienda, en el acuerdo alcanzado.

Por otro lado, el que la decisión final venga integrada formalmente por una Ley del Parlamento Vasco aparece justificado por su misma naturaleza, en cuanto afecta tanto a la Hacienda General Vasca como a los territorios históricos, disponiendo pues de una eficacia general y no limitada a un territorio histórico concreto. Esta fórmula es similar a la adoptada por el art. 41.2.e) EAPV con relación al Concierto económico con el Estado, ya que se prevé la aprobación por Ley del cupo correspondiente al régimen de concierto.

b) Un segundo tipo de intervención del Parlamento Vasco es el recogido en el art. 29 ap. 2º LTH, también impugnado por los recurrentes. Regula este artículo el procedimiento para decidir sobre aquellos aspectos de la determinación de las aportaciones de los territorios históricos sobre los que no se hubiera llegado a un acuerdo en el seno del Consejo Vasco de Finanzas Públicas; y se prevé que sea el Parlamento Vasco quien lleve a cabo la resolución de las cuestiones discrepantes que existieran, decidiendo sobre los demás en la vía prevista en el ap. 1º del mismo artículo, al que nos referimos más arriba.

A este respecto, la existencia de una vía para resolver aquellas cuestiones en las que los representantes del Gobierno Vasco y los de los órganos forales no hayan conseguido llegar a un acuerdo, aparece como requisito imprescindible para la misma existencia y funcionamiento de la Hacienda General de la Comunidad Autónoma, y para la viabilidad de ésta, que se vería comprometida si, por falta de acuerdo, quedaran bloqueadas las aportaciones de los territorios históricos destinadas a subvenir a las necesidades de las Instituciones comunes del País Vasco.

Dada la necesidad de un procedimiento de este tipo, no resulta injustificado que la actualización del régimen foral en este aspecto se haga consistir en encomendar al Parlamento Vasco —compuesto, según previsión estatutaria, por un número igual de representantes elegidos por cada territorio histórico— la resolución de esas controversias. Conviene recordar, además, en este punto, que históricamente, en el Concierto de Álava, se preveía también una fórmula de resolución de discrepancias, que se encomendaba, caso de conflicto entre la Diputación Foral y el Ministerio de Hacienda, a éste último, sin perjuicio del propio recurso contencioso-administrativo (art. 23 del Decreto de 26 de noviembre de 1976 de Concierto Económico de Álava).

Sin duda, el procedimiento ahora adoptado, al encargar una función similar a un órgano distinto e independiente del ejecutivo, viene a suponer, más que una reducción, una garantía añadida al régimen foral históricamente consagrado.

c) Una tercera intervención del Parlamento Vasco, y que es igualmente considerada contraria a los preceptos estatutarios por los recurrentes, es la prevista (en relación con lo dispuesto en la disp. trans. 2ª) en el ap. 8º art. 22 LTH. Según esta disposición, el Parlamento podrá aprobar, mediante ley de artículo único, y por el procedimiento previsto en el art. 29 LTH, la metodología de distribución de recursos y determinación de aportaciones que acuerde el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, y que el Gobierno Vasco elevará al Parlamento como proyecto de Ley: tal metodología tendrá una vigencia, como mínimo, para un período de tres ejercicios presupuestarios. Como consecuencia, y según dispone el art. 29.4 LTH, no será necesaria la propuesta anual del Consejo de Finanzas y la correlativa intervención parlamentaria reguladas en los aps. 1º y 2º de ese artículo, "pudiendo elaborarse los Presupuestos del Gobierno y de las Diputaciones Forales en base a las aportaciones que resulten de la aplicación de dicha Ley".

Sin duda este procedimiento (desarrollado por la Ley Vasca 7/1985 de 26 de septiembre) supone un mayor automatismo en la fijación de las aportaciones de los territorios históricos, en tanto esté en vigor la metodología prevista en la Ley de que se trata, en comparación con el sistema que regulan los aps. 1º y 2º art. 29 LTH, esto es, el Acuerdo anual en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas y la correspondiente aprobación parlamentaria.

No obstante, la forma de elaboración de la metodología (mediante su discusión y acuerdo en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas) y de aprobación en el Parlamento Vasco (según el art. 29.1 y 2 LTH, es decir, en forma idéntica a la prevista para la aprobación de las aportaciones de los territorios históricos) aseguran el carácter convenido o pactado de esa metodología, con intervención de la representación de los territorios históricos en su elaboración y propuesta, mediante el Consejo Vasco de Finanzas Públicas.

DUODÉCIMO.—Finalmente, impugnan en un tercer apartado los recurrentes el art. 14.3 LTH y la disp. trans. 3ª de la misma, relativos, el primero, a la armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los territorios históricos, en relación con el ap. 1º de

la disposición transitoria impugnada; y el ap. 2º de ésta, a la coordinación entre territorios históricos. Se funda el recurso —como se hace constar más ampliamente en los antecedentes de la presente sentencia— en que estos preceptos son inconstitucionales por limitar indebidamente las facultades normativas de los territorios históricos en materia tributaria.

En cuanto al art. 14.3 y el primer apartado de la disp. trans. 3ª, estiman los recurrentes que son aplicables al legislador autonómico, a la hora de utilizar las posibilidades armonizadoras que le confiere el Estatuto en su art. 41.2.a), las limitaciones que al legislador estatal impone, para el ejercicio de esas posibilidades armonizadoras, el art. 150.3 CE, al existir un concepto común de "armonización" aplicable a lo previsto en los arts. 150.3 CE y 41.2.a) EAPV. La inconstitucionalidad del art. 14.3 LTH radicaría, por un lado, en que contiene un mandato de regulación uniforme por parte de los territorios históricos de los elementos sustanciales de los distintos supuestos; y, por otro, que prevé la futura entrada en vigor de una ley de coordinación, armonización fiscal y colaboración que se configura como permanente y de aplicación continuada, en lugar de consistir en actuaciones excepcionales.

El análisis de la aducida inconstitucionalidad requiere tener en cuenta que la disp. adic. 3ª LTH en su primer apartado especifica que "lo preceptuado en el art. 14.3 de esta Ley será de aplicación a partir de la fecha que expresamente se disponga en la ley que sobre coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los territorios históricos, dicte el Parlamento Vasco, al amparo de lo establecido en el art. 41.2.a) del Estatuto de Autonomía".

Por tanto, y ante el carácter genérico del art. 14.3, que se refiere sin mayor precisión a "los elementos sustanciales de los distintos impuestos" será esa ley la que habrá de determinar qué se entiende por "elementos sustanciales" que habrán de ser regulados de manera uniforme. El examen de si se ha respetado la garantía institucional del régimen foral en materia fiscal habría de hacerse, pues, respecto a los mandatos de esa ley, sin que quepa un pronunciamiento sobre la cuestión cuando tal ley no constituye objeto del presente recurso, ni ha sido sometida al juicio de este Tribunal.

DÉCIMOTERCERO.—Sobre el segundo aspecto a considerar, es decir, los requisitos que deben reunir las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre territorios históricos que en el art. 41.2.a) EAPV establece como competencia del Parlamento Vasco, es claro que el Estatuto no exige, respecto a tales normas, los requisitos enumerados en el art. 150.3 CE respecto a las normas armonizadoras allí previstas; las previsiones de los arts. 150.3 CE y 41.2.a) EAPV difieren tanto en sus términos concretos, como en el régimen y procedimiento de adopción de las disposiciones a que se refieren, como en la naturaleza de los sujetos sobre los que actúan.

Si bien los recurrentes estiman que "el intento de regular con carácter general estas intervenciones del Parlamento Vasco puede resultar preocupante", la mera previsión de una futura norma general de este tipo, independientemente de su contenido, no muestra indicios de incompatibilidad con los mandatos del Estatuto de Autonomía, que, por el contrario, prevé, sin especiales requisitos de procedimiento, la existencia de tales normas como supuesto ordinario.

Tampoco puede estimarse la tacha de inconstitucionalidad referida al ap. 2º, disp. trans. 3ª, que encomienda al Consejo Vasco de Finanzas Públicas adoptar "cuantos acuerdos conduzcan a una mayor coordinación entre los territorios históricos, sin perjuicio de su posterior aprobación por los órganos forales en cada caso competentes". Entienden los

recurrentes que si se pretende atribuir al Consejo Vasco de Finanzas Públicas la facultad de adoptar acuerdos vinculantes para los territorios históricos, ello implicaría una limitación a sus facultades normativas que sólo el Parlamento Vasco pueda realizar, según el art. 42.a) del Estatuto de Autonomía.

Pero, del mismo texto literal de la disposición que se impugna se desprende que la cláusula final, "sin perjuicio de su posterior aprobación por los órganos forales competentes", salva explícita y suficientemente las competencias de los territorios históricos, sin cuyo asentimiento no cabe que resulten vigentes en su ámbito territorial respectivo los mencionados acuerdos. Resulta, por tanto, que no cabe considerar que el Parlamento Vasco haya habilitado al Consejo para adoptar normas vinculantes de coordinación, ni, en consecuencia, para ejercer, ni siquiera transitoriamente, la potestad coordinadora que le reserva el art. 41.2.a) EAPV.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación Española, ha decidido:

Desestimar el recurso interpuesto contra los arts. 6.1, 14.3, 20, 21, 22, 24, 28, 29, y disposiciones transitorias 2ª y 3ª de la Ley 27/1983 de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos.

Dada en Madrid, a 26 de abril de 1988. Francisco Tomás y Valiente, Presidente.- Gloria Begué Cantón.- Ángel Latorre Segura.- Francisco Rubio Llorente.- Luis Díez-Picazo y Ponce de León.- Antonio Truyol Serra.- Fernando García-Mon y González-Regueral.- Carlos de la Vega Benayas.- Eugenio Díaz Eimil.- Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer.- Jesús Leguina Villa.- Luis López Guerra, Magistrados.

Ref. TC-3

Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1989, de 2 de noviembre

Recurso: Recurso de inconstitucionalidad

Ponente: Luis López Guerra.

Artículos del Concierto:

- DA 2ª

Voces:

- Aprobación del Concierto Económico

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El 25 de septiembre de 1985, el Abogado del Estado, en representación del Presidente del Gobierno de la Nación, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra el núm. 2 ap. 2º art. 165 Rgto. del Parlamento de Navarra, aprobado el 12 de junio de 1985 y publicado en el B.O. Navarra de 26 de junio de 1985. Invoca el Abogado del Estado el art. 161.2 CE, a efectos de la suspensión del precepto recurrido.

SEGUNDO.—Comienza el Abogado del Estado sus alegaciones exponiendo que el precepto impugnado (cuyo tenor literal es el siguiente: "El Convenio Económico será objeto de un debate de totalidad ante el Pleno del Parlamento de Navarra y, sometido a votación en su conjunto, requerirá mayoría absoluta de votos favorables para su aprobación") resulta contrario a la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral, así como a la Constitución, en cuanto requiere una mayoría absoluta de votos favorables; y entiende que el párrafo del precepto en donde se requiere esta mayoría debe anularse o al menos suprimirse el adjetivo "absoluta" por deberse adoptar el Acuerdo de que se trata mediante un mecanismo de mayoría simple. Justifica el Abogado del Estado el cauce procesal seguido, por cuanto al Reglamento de la Asamblea legislativa merece conceptualmente la caracterización de Ley Foral, y tiene cabida sin duda alguna en las "disposiciones normativas o actos con fuerza de ley" de que habla el art. 31 LOTC.

La cuestión que se somete al Tribunal consiste en que se debe entender que la mayoría de sufragios para la válida adopción de acuerdos en cualquier órgano legislativo ha de consistir en una mayoría simple, esto es, cuando hallándose debidamente constituida la Cámara el número de votos positivos supere al de negativos, sin tener en cuenta las abstenciones, votos en blanco o votos nulos. En cambio, no es admisible que sin la previa y expresa habilitación de una norma con suficiente rango se exija una mayoría absoluta, que se da cuando se expresen en el mismo sentido más de la mitad de los miembros que se integran en el órgano que se pronuncia.

Ello se deriva de lo dispuesto en el art. 1 CE, en que se plasma el principio democrático y el valor superior del pluralismo político. En efecto, es hoy pacíficamente admitido por la doctrina que el principio de mayoría constituye una consecuencia directa e ineludible de la democracia, definida como predominio de las mayorías. Es igualmente claro que cuanto menos rigurosamente se defina la mayoría, mayor será la oportunidad de alcanzarla. Entra aquí también en juego el principio constitucional superior del pluralismo político, que persigue hacer posibles las alternativas políticas a la acción del poder. La exigencia de una mayoría cualificada no entraña por sí misma una negación del pluralismo; pero no hay duda de que la consecuencia natural de éste es la suficiencia de la mayoría simple, y que el establecimiento de mayorías cualificadas representa un alejamiento de aquel principio, y consiguientemente una excepción a una regla que no por enunciarse como principio deja de tener un fundamental significado positivo.

El Tribunal Constitucional, en su STC 5/1981, refiriéndose a la exigencia de Ley Orgánica, pudo precisar que llevada a su extremo, la concepción formal de la Ley Orgánica podría producir en el ordenamiento jurídico una petrificación abusiva en beneficio de quienes en un momento dado gozasen de la mayoría parlamentaria suficiente, y en detrimento del carácter democrático del Estado, ya que nuestra Constitución ha instaurado una democracia basada en el juego de las mayorías, previendo tan sólo para supuestos tasados y excepcionales una democracia de acuerdo basada en mayorías cualificadas, reforzadas.

TERCERO.—Desde esta perspectiva, resulta oportuno el examen de las fuentes normativas aptas para estatuir ese régimen excepcional. A tal efecto, resulta fundamental la norma contenida en el art. 79.2 CE, del siguiente tenor:

"Dichos Acuerdos, para ser válidos deberán ser aprobados por la mayoría de los miembros presentes, sin perjuicio de las mayorías especiales que establezcan la Constitución o las Leyes Orgánicas, y las que para elección de personas establezcan los reglamentos de las Cámaras."

Este precepto se encuentra en el Tít. III CE dedicado a las Cortes Generales, por lo que podría decirse que, con respecto a las Cámaras legislativas de las Comunidades Autónomas sólo tendría una eficacia indirecta o interpretativa en función del denominado en algunos ordenamientos extranjeros principio de homogeneidad. Pero más allá de la redacción literal del texto, puede apreciarse que ésta remite al posible establecimiento de mayorías especiales a la propia Constitución, a las leyes orgánicas, y, en el muy concreto caso de elección de personas, a los Reglamentos de las Cámaras.

En lo que se refiere a la instauración de mayorías especiales en leyes orgánicas, no es fácilmente imaginable que se trate de otras leyes más que los Estatutos de Autonomía. El sentido del precepto, mantiene el Abogado del Estado, es claramente habilitante para que un tipo especial de leyes del Estado, como son las leyes orgánicas reguladoras de los Estatutos de Autonomía, establezcan en qué casos puede establecerse la exigencia de una mayoría reforzada en las decisiones de los Parlamentos autonómicos. Por otra parte, si los Estatutos de Autonomía son las normas institucionales básicas de cada Comunidad Autónoma (art. 147.1 CE) es lógico que contengan precisamente la relación de supuestos de excepción, al igual que sucede en el Texto constitucional, que menciona los casos en los que los Acuerdos de las Cortes Generales deben ser adoptados en régimen de mayoría reforzada.

Y ello porque el principio de excepcionalidad de las mayorías reforzadas no agota su eficacia en el ámbito de los órganos legislativos del Estado, sino que debe extender su eficacia a todas las Cámaras de representación popular; porque, además, tales posibles

excepciones en el ámbito de las Comunidades Autónomas no tiene por qué corresponderse con las que la propia Constitución refiere para las Cortes Generales; y finalmente, porque técnicamente, las excepciones al principio de la mayoría no deben estar a disposición del órgano legislativo de que se trate, pues éste podría, en cualquier momento, definir el tipo de mayoría requerido. Con ello, una mayoría accidental y contingente podría definir para el futuro, la necesidad de una mayoría cualificada. Por ello, lo que sin duda quiere significar el art. 79.2 CE es que, así como para el Estado las excepciones al principio de mayoría derivan de la propia Constitución, para las Comunidades Autónomas —donde en principio son concebibles excepciones de distinto significado material que las del Estado— la articulación de las excepciones es materia orgánica y estatutaria.

CUARTO.—En lo que atañe al caso de Navarra, la LO 13/1982 de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (en adelante, LORAFNA) establece en su art. 20.1 como regla general que las normas del Parlamento de Navarra se denominarán Leyes Forales y se aprobarán por mayoría simple. Y, a continuación, establece una relación de excepciones:

"Requerirán mayoría absoluta para su aprobación con una votación final sobre el conjunto del Proyecto, las leyes forales expresamente citadas en la presente Ley Orgánica, y aquellas otras que sobre organización administrativa y territorial determine el Reglamento de la Cámara" (20.2 LORAFNA).

Como se ve —indica el Abogado del Estado— las excepciones se encuentran inexcusablemente reservadas a la Ley Orgánica, como manda el art. 79 CE, sin que esa regla quede desvirtuada por la remisión al Reglamento de la Cámara para determinadas materias, por tratarse de una excepción menor a la regla general, que puede justificarse por su similitud a la contenida en el propio art. 79 CE respecto de la elección de personas: excepción que, en cualquier caso, no cubre el precepto impugnado, ajeno a la organización administrativa y territorial. Por ello, además de las infracciones constitucionales señaladas por el Abogado del Estado, éste mantiene que tal precepto incide en abierta vulneración del art. 20 LORAFNA, ya que no se ajusta al régimen de aprobación de normas prescrito en el art. 20.1 ni puede acogerse a ninguna de las excepciones previstas en el art. 20.2 de la referida norma. Por lo que suplica se declare la nulidad del art. 165.2 Rgto. del Parlamento de Navarra, así como que, de acuerdo con lo previsto en el art. 161.2 CE, se acuerde la suspensión del precepto mencionado.

QUINTO.—Por providencia de 2 de octubre de 1985, la Sec. 2ª del Tribunal Constitucional acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad promovido por el Presidente del Gobierno, representado por el Abogado del Estado, contra el núm. 2 ap. 2º art. 165 del Reglamento del Parlamento de Navarra, aprobado el 12 de junio de 1985. Dar traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el art. 34 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Parlamento y al Gobierno de Navarra, por conducto de sus Presidentes, al objeto de que en el plazo de 15 días pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimaren convenientes. Tener por invocado por el Presidente del Gobierno el art. 161.2 CE, lo que, a su tenor y según dispone el art. 30 LOTC, produce la suspensión de la vigencia y aplicación del mencionado precepto impugnado, desde la fecha de formalización del recurso, que se participará a los Presidentes del Parlamento y del Gobierno de Navarra. Publicar la formalización del recurso y la suspensión acordada en el "Boletín Oficial del Estado" y B.O. Navarra para general conocimiento.

SEXTO.—En escrito de 28 de octubre de 1985, el Procurador de los Tribunales D. José Manuel Dorremocha Aramburu, en nombre y representación del Parlamento de Navarra, comparece en el procedimiento y presenta escrito de alegaciones, que pueden resumirse como sigue.

Comienza el escrito del Parlamento de Navarra alegando como cuestión previa la extemporaneidad del recurso interpuesto por el Abogado del Estado, y por consiguiente, su invalidez e ineficacia. El art. 33 LOTC establece un plazo de 3 meses para interponer el recurso de inconstitucionalidad a partir de la disposición con fuerza de ley, plazo que en el caso en cuestión, no se ha observado.

El Abogado del Estado formalizó el presente recurso de inconstitucionalidad el 25 de septiembre de 1985. El Reglamento se publicó en el B.O. Parlamento de Navarra de 20 de junio de 1985, y en su disp. final 3ª.1 se dispone: "Este Reglamento entrará en vigor el mismo día de su publicación en el B.O. Parlamento de Navarra." Pues bien, de conformidad con el art. 80.1 LOTC y el art. 5.1 CC, el "dies a quo" del plazo mencionado fue el día 20 de junio, y el "dies ad quem" el 20 de septiembre, ambos de 1985. Y no cabe objetar que el día en que comienza el plazo es el de la publicación del Reglamento en el B.O. Navarra de 26 de junio de 1985, pues, como reconoce la doctrina, al no constituir los Reglamentos parlamentarios Leyes en sentido formal, no es necesaria su publicación en el "Diario Oficial del Estado", o de las Comunidades Autónomas, habiéndose de estar en lo que respecta a su entrada en vigor a lo que dispongan los propios Reglamentos.

Por ello, la publicación a que se refiere el art. 33 LOTC sólo puede ser la efectuada en el "Boletín Oficial del Parlamento". Cita a continuación el representante del Parlamento de Navarra ejemplos diversos, en relación con el Rgto. de 17 de octubre de 1977 Provisional del Congreso de los Diputados, el Rgto. de 18 de octubre de 1977 Provisional del Senado, el Rgto. de 10 de febrero de 1982 del Congreso de los Diputados, y otras disposiciones parlamentarias. De todas ellas se deduce con claridad meridiana —prosigue el escrito de alegaciones— que la entrada en vigor de los Reglamentos parlamentarios no está ligada a su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o de la Comunidad Autónoma, sino que se vincula, bien a la aprobación de los mismos, bien a su publicación en el "Boletín Oficial del Parlamento" respectivo.

Si bien la Ley Orgánica del Poder Judicial, en su art. 243, prevé la subsanación de los actos procesales que carezcan de los requisitos exigidos por la Ley, ello sólo es posible en los casos previstos por las leyes procesales, y, como es sabido, el art. 306 LEC dispone la improrrogabilidad de los plazos procesales. En consecuencia, la interposición del recurso de inconstitucionalidad fuera del plazo establecido por el art. 33 LOTC es nula. Por ello, y según lo dispuesto en los arts. 29.2, 30, 80, 84 y 86.1 LOTC, procede que el Tribunal Constitucional declare "a limine litis" la inadmisibilidad del recurso por haber caducado el plazo de interposición del mismo, al haber sido formalizado ante el Tribunal el día 25 de septiembre de 1985, cuando el plazo concedido por el art. 33 LOTC finaliza el 20 septiembre de dicho año.

SÉPTIMO.—Pasando a las alegaciones de carácter material, explica el escrito del Parlamento la fundamental importancia que el Convenio Económico tiene para Navarra desde los puntos de vista histórico, jurídico, político y económico. El Convenio es uno de los derechos históricos reconocidos y amparados por la disp. adic. 1ª pfo. 1º CE, precisamente el soporte económico imprescindible del peculiar régimen administrativo que ha singularizado a Navarra desde su integración en el Estado a través de la Ley Paccionada de 1841. En el actual Estado de las Autonomías, el régimen de la

Comunidad Foral de Navarra se sigue diferenciando del de las demás Comunidades tanto por su origen histórico como por su incardinación constitucional particular, a través de la disposición adicional mencionada. Este peculiar "status" jurídico político es expresamente amparado, además de por la Constitución, por el art. 2 LORAFNA, que se refiere, en su ap. 1º, y como punto de referencia para la protección y amparo de los derechos históricos de Navarra, a la Ley de 25 de octubre de 1839, a la Ley de 16 de agosto de 1841 Paccionada, y disposiciones complementarias. Una de éstas últimas es precisamente el Convenio vigente de 1969.

Este pilar fundamental del régimen foral navarro, que, a través de la potestad tributaria que conlleva, ha facilitado los medios para el mantenimiento del especial "status" jurídico de Navarra, ha sido particularmente recogido en la LORAFNA, que en su art. 45 regula y reconoce el peculiar sistema tributario-financiero de Navarra y la naturaleza paccionada del Convenio, al establecer en su ap. 4º que "Dada la naturaleza paccionada de los Convenios Económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la Nación y la Diputación, serán sometidos al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante Ley ordinaria".

Esta importancia histórico-política se une a su importancia económica, pues sin autonomía financiera no hay autonomía política; y finalmente, de ello se deduce la relevancia que tiene el que el Convenio Económico cuente con el consenso del pueblo navarro, que se manifiesta mediante su aprobación por la mayoría de sus representantes en el Parlamento de Navarra.

OCTAVO.—Tras esta introducción, manifiesta la representación del Parlamento su conformidad con el cauce procesal elegido por la contraparte, al ser el procedente para impugnar una disposición normativa con fuerza de ley, si bien no puede calificarse al Reglamento del Parlamento como Ley Foral, ya que si bien se puede conceptuar como ley en sentido material, no puede serlo como ley formal. Continúa manifestando que la previsión de que el Reglamento parlamentario fije mayorías especiales para determinados acuerdos es algo común en nuestro Derecho y en el extranjero, lo cual no obsta a que la regla general sea la mayoría simple. Cita a continuación diversos ejemplos en los que se prevé la posibilidad de mayorías especiales. Así, los Reglamentos provisionales de Congreso y Senado, el art. 79.2 CE, y el art. 79.1 del vigente Reglamento del Congreso, que admite las mayorías especiales que establezcan la Constitución, las leyes orgánicas o el mismo Reglamento.

En cuanto a los Estatutos de Autonomía, la mayor parte establece mayorías especiales para cuanto esté previsto en las leyes, en el Reglamento del respectivo Parlamento autonómico o en el propio Estatuto. Otros Estatutos [País Vasco, Galicia, Andalucía, Aragón y Castilla (sic)] no contienen disposición alguna sobre las votaciones y sus mayorías, lo que significa que las mayorías, simples y especiales, serán las que se establezcan en los Reglamentos parlamentarios. Por otro lado, el Estatuto de la Comunidad de Madrid remite totalmente esta materia, en su art. 13.7, al Reglamento Parlamentario. Finalmente, el Estatuto de Canarias, en su art. 11.3 es el único que ciñe la adopción de acuerdos con mayorías especiales a los casos en que el propio Estatuto lo establezca.

El caso de la LORAFNA es distinto a todos los Estatutos de Autonomía. En su art. 16 previene que el Parlamento establecerá su Reglamento, y que su aprobación "precisará el voto favorable de la mayoría de los miembros del Parlamento en una votación final sobre el conjunto del proyecto". Sin embargo, la LORAFNA no contiene un precepto general referido a las mayorías exigidas para la adopción de todo tipo de Acuerdos. Pero

sí contempla, en su art. 20, las mayorías necesarias para la adopción de un determinado tipo de Acuerdos: los aprobatorios de leyes forales. Su ap. 1º establece la regla general de la aprobación por mayoría simple, y el 2º dispone el requisito de la mayoría absoluta para "las leyes forales expresamente citadas en la presente Ley Orgánica y aquellas otras que sobre organización administrativa y territorial determine el Reglamento de la Cámara". Por ello, en lo que se refiere a las resoluciones que no consistan en la aprobación de leyes, habrá que estar a lo que disponga el Reglamento. Y el art. 90.1 del vigente Reglamento del Parlamento de Navarra establece la regla de la mayoría simple "sin perjuicio de las mayorías especiales establecidas en la LORAFNA, en el presente Reglamento y en las leyes".

Del examen de los puntos anteriores se deduce:

1º Antes de la Constitución eran los Reglamentos de Congreso y Senado las únicas normas reguladoras de las mayorías necesarias en cada caso. A raíz de la Constitución, la norma reguladora al respecto es el art. 79.2 CE que precisa los supuestos de mayorías especiales.

2º Los Estatutos de Autonomía reconocen la autonomía reglamentaria de sus respectivos Parlamentos y (con la excepción de la CA Canarias) admiten, de modo expreso o tácito, que los Reglamentos de sus Cámaras establezcan supuestos de adopción de acuerdos por mayorías cualificadas, diferentes de los previstos por aquéllos y en las leyes regionales.

3º Los Reglamentos aprobados por los diferentes Parlamentos autonómicos establecen los oportunos procedimientos para la práctica de las votaciones (modo de formación de la voluntad parlamentaria) exigiendo a veces la mayoría simple (que es la regla general) y otros la mayoría absoluta y otra cualificada. Estos Reglamentos gozan de una especial rigidez, al ser aprobados por mayoría absoluta.

4º El Reglamento de Navarra prevé ciertas peculiaridades en lo que se refiere a la aprobación de leyes forales cualificadas (según el art. 20.2 LORAFNA) en su Cap. III Sec. 1ª, así como en lo relativo a la aprobación del Convenio Económico (art. 165 del Reglamento).

NOVENO.—El art. 165 del Reglamento constituye un desarrollo del art. 45.4 LORAFNA, y al regular el procedimiento para la aprobación del Convenio Económico dispone en su punto 2º que "será objeto de un debate de totalidad ante el Pleno de la Cámara, y, sometido a votación en su conjunto, requerirá mayoría absoluta de votos favorables para su aprobación". Y ello es totalmente respetuoso con la Constitución y la LORAFNA, ya que no infringe ningún precepto de ambas disposiciones. El art. 79.2 CE representa exclusivamente una limitación concreta de la autonomía reglamentaria de Congreso y Senado y sin que sea extensible a las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas en virtud de un pretendido principio de homogeneidad: ello infringiría, en el caso navarro, los arts. 16 y 17.4 LORAFNA.

Esta norma, por su parte, en su art. 20, regula las mayorías precisas para la aprobación de leyes forales, pero no tiene precepto alguno que regule la adopción de los acuerdos que aprueben los productos parlamentarios no legislativos, como son las autorizaciones, en cuyo género se incardina la aprobación del Convenio Económico. Por tanto, esa regulación se reserva al Reglamento Parlamentario.

Pretender aplicar a la aprobación del Convenio la doctrina del Tribunal sobre las materias reservadas a Leyes Orgánicas sería una aplicación extensiva y desproporcionada de un criterio referido a la congelación de rango de materias propias

de la legislación estatal, que son distintas de la aprobación del Convenio por el Parlamento de Navarra. La exigencia de mayoría absoluta para la aprobación del Convenio constituye una garantía institucional, que le dota del necesario apoyo de los representantes del pueblo de Navarra y de la necesaria estabilidad para su correcta aplicación.

La aprobación del Convenio pudiera revestir, teóricamente, la forma de ley, si bien el Reglamento del Parlamento no contempla esa posibilidad. Si se estimara que el Convenio es una ley foral, a efectos dialécticos, su aprobación por mayoría absoluta quedaría directamente amparada por el art. 20.2 LORAFNA. Si así lo estimara el Tribunal Constitucional, la representación del Parlamento de Navarra manifiesta que no tendría nada que objetar a la desestimación del recurso por ese motivo, sin perjuicio de las razones expuestas en apoyo de su tesis.

Por todo lo cual, suplica se declare la inadmisibilidad del recurso de inconstitucionalidad, o, subsidiariamente, se declare la plena conformidad con la Constitución del precepto impugnado.

DÉCIMO.—Por providencia de 31 de octubre de 1989, se acordó señalar el 2 de noviembre siguiente, para deliberación y votación de la presente sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La representación del Parlamento de Navarra aduce, como cuestión previa, la inadmisibilidad del recurso interpuesto, debido a su extemporaneidad, ya que el plazo para su interposición debería haberse computado a partir del día de la publicación del Reglamento impugnado en el B.O. Parlamento de Navarra, y no, como se hizo, tomando como "dies a quo" el de su publicación en el B.O. Navarra. Ello obliga a considerar, antes de examinar el fondo de la impugnación, qué ha de entenderse por publicación, en el sentido de los arts. 31 y 33 LOTC, que prevén, respectivamente que el recurso de inconstitucionalidad contra leyes, disposiciones normativas o actos con fuerza de ley podrá promoverse "a partir de su publicación oficial" y que el recurso se formulará dentro del plazo de 3 meses a partir de tal publicación.

SEGUNDO.—La Constitución, en su art. 9.3, garantiza el principio de la publicidad de las normas. Esta garantía aparece como consecuencia ineluctable de la proclamación de España como un Estado de Derecho, y se encuentra en íntima relación con el principio de seguridad jurídica consagrado en el mismo art. 9.3 CE: pues sólo podrán asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos, la posibilidad de éstos de ejercer y defender sus derechos, y la efectiva sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos al ordenamiento jurídico, si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas en cuanto tales normas, mediante un instrumento de difusión general que dé fe de su existencia y contenido, por lo que resultarán evidentemente contrarias al principio de publicidad aquellas normas que fueran de imposible o muy difícil conocimiento.

Esa garantía de publicidad aparece reflejada en la Constitución en varios de sus preceptos: así, disponiendo la inmediata publicación de las Leyes aprobadas por las Cortes Generales, tras la sanción real (art. 91) y, respecto de los tratados internacionales, condicionando su eficacia a su publicación oficial en España (art. 96.1). En términos más generales, la Constitución reserva al Estado la emisión de las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas (art. 149.1.8), lo que

(independientemente de la "vexata quaestio" de si la publicación es un requisito esencial de la existencia de la norma o una condición para su eficacia) es evidentemente aplicable a los requisitos referidos a su publicación. La traducción en la legislación ordinaria de tal garantía se halla, respecto de las leyes, en el art. 2 CC ("Las leyes entrarán en vigor a los 20 días de su completa publicación en el "Boletín Oficial del Estado", si en ellas no se dispusiera otra cosa") y, respecto de disposiciones administrativas, en el art. 29 LRJAE ("para que produzcan efectos jurídicos de carácter general los Decretos y demás disposiciones administrativas habrán de publicarse en el "Boletín Oficial del Estado", y entraran en vigor conforme a lo dispuesto en el art. 1 CC") y en el art. 132 LPA ("para que produzcan efectos jurídicos, las disposiciones de carácter general habrán de publicarse en el "Boletín Oficial del Estado" y entrarán en vigor conforme a lo dispuesto en el art. 1 CC).

TERCERO.—La estructura del Estado prevista en la Constitución ha supuesto, lógicamente, una alteración en el esquema tradicional referido a los instrumentos oficiales de publicación de las normas jurídicas, debido a la efectiva asunción de competencias, por parte de las Comunidades Autónomas, y mediante los respectivos Estatutos, respecto a la organización de sus instituciones de autogobierno (art. 148.1.1 CE). Los diversos Estatutos de Autonomía, en efecto, han venido a disponer la publicación de las correspondientes normas autonómicas en sus propios "Boletines Oficiales". Así, en el concreto caso de la Comunidad Foral de Navarra, el art. 22 LORAFNA establece que "las leyes forales serán promulgadas, en nombre del Rey, por el Presidente de la Diputación Foral, quien dispondrá su publicación en el B.O. Navarra. Esta publicación aparece, pues, como condición para la eficacia de las normas legislativas de la Comunidad Foral, sin que sea necesario, en este momento, examinar los efectos que pueda producir la publicación, además, en el "Boletín Oficial del Estado". Baste, en el presente estadio, con constatar que la publicación de las leyes de la Comunidad Foral sólo puede apreciarse si han sido incluidas en el "Boletín Oficial" de la misma.

La cuestión que se plantea en el presente recurso con carácter previo es la de si esa condición (inserción en el "Boletín Oficial" de la Comunidad Foral) es también exigible del Reglamento del Parlamento de Navarra, de manera que su publicación, a los efectos de la interposición del recurso previsto en el art. 27 LOTC, haya de estimarse producida mediante tal inserción: o si, por el contrario, como sostiene la representación del Parlamento de Navarra, la publicación del Reglamento, a los mencionados efectos, se produjo ya mediante su inclusión en el B.O. Parlamento de Navarra.

CUARTO.—Conviene recordar al respecto que el propio Reglamento prevé su doble publicación. En su disp. final 1ª establece:

"1º Este Reglamento entrará en vigor el mismo día de su publicación en el B.O. Parlamento de Navarra. Dicha publicación se efectuará en el plazo máximo de 7 días.

2º Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, el presente Reglamento se publicara, además, en el B.O. Navarra.

La aprobación por el Parlamento de su Reglamento deriva del mandato del art. 16 LORAFNA ("1º El Parlamento establecerá su Reglamento y aprobará sus presupuestos. 2º La aprobación del Reglamento y su reforma precisará el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros del Parlamento en una votación final sobre el conjunto del proyecto").

La LORAFNA viene así a reconocer una autonomía reglamentaria al Parlamento de Navarra; si bien el ejercicio de tal autonomía, evidentemente, al derivar de esa ley deberá acomodarse al resto de sus preceptos. Y, como se indicó, uno de esos preceptos es el relativo a la publicación de las normas de la Comunidad Foral. La LORAFNA no se refiere más que a la publicación de las leyes forales (art. 22), sin que se contenga en ella una previsión expresa referida a otros tipos de normas (reglamentos administrativos y parlamentarios). No obstante, el principio de publicidad de las normas constitucionalmente recogido rige también, evidentemente, en el ámbito de la Comunidad Foral de Navarra, y, pese a la falta de referencia expresa de la LORAFNA, resulta naturalmente admisible que los reglamentos administrativos de carácter general, para que produzcan efectos jurídicos, habrán de publicarse en el "Boletín Oficial" de la Comunidad Foral, único órgano de publicidad oficial previsto en la LORAFNA; ello se deduce de lo previsto en la Ley de Procedimiento Administrativo y la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, como regla general para la eficacia de las normas administrativas, regla reservada al Estado por el art. 149.1.8 CE.

Cabe preguntarse si esta regla general (inserción en el "Boletín Oficial" de la Comunidad Foral como criterio de publicación de las normas) es también aplicable al Reglamento del Parlamento de Navarra. Podría aducirse en contra, de acuerdo con la doctrina tradicional relativa a la autonomía de los Parlamentos y a su autonomía reglamentaria, que esa publicación no es exigible, o el menos que la inserción en el B.O. Navarra no constituye una auténtica publicación, en cuanto elemento necesario de la norma o condición necesaria para su eficacia, bastando únicamente su inserción en el "Boletín del Parlamento". Pero esta posición no es aceptable. La extensión de la autonomía de las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas viene determinada por el Estatuto de cada una de éstas (ya que no existe, a diferencia de las cortes Generales, una garantía constitucional al respecto) y, ciertamente, no se hace referencia en la LORAFNA a la autonomía parlamentaria en cuanto a la publicación de normas de alcance general.

Por tanto, y a los efectos del presente recurso, no cabe considerar que constituya publicación suficiente la inserción del Reglamento de la Cámara en un Boletín de carácter interno, sino que será necesaria su inclusión en el instrumento oficial previsto para la publicación de las normas generales de la Comunidad Foral, esto es, el B.O. Navarra. Esta conclusión viene corroborada por la práctica seguida hasta el momento por los órganos parlamentarios del Estado y de las Comunidades Autónomas en la presente etapa constitucional. Tanto los Reglamentos provisionales como los hoy vigentes del Congreso de los Diputados y del Senado se han publicado en el "Boletín Oficial del Estado"; y, en cuanto a los Reglamentos de las Asambleas de las Comunidades Autónomas, su publicación en el "Boletín Oficial" de la Comunidad es una característica común a todas ellas, sin excepción alguna, incluso en los dos únicos casos (País Vasco y Cataluña) en que tal publicación no viene expresamente dispuesta en el correspondiente Reglamento parlamentario.

QUINTO.—La naturaleza del Reglamento parlamentario autonómico, pues, de mayor relevancia y alcance que un mero reglamento interno, y por ende recogido entre las normas que pueden ser objeto de recurso de inconstitucionalidad, según el art. 27.2.f) LOTC (recurso previsto por el art. 161 CE como reservado a normas con fuerza de ley) exige, para su conocimiento, constancia y certeza, su publicación en el instrumento oficial destinado a la publicidad de las disposiciones generales, para que pueda producir efectos fuera del ámbito interno de la Cámara. En consecuencia (e independientemente de lo que la norma disponga respecto de su entrada en vigor a los efectos meramente

internos de la Cámara), será la fecha de inserción en tal instrumento la que ha de tomarse como punto de referencia para el cómputo de plazos relativos a esos efectos externos, entre los que se cuenta, evidentemente, la interposición, por el Gobierno de la Nación, del recurso de inconstitucionalidad. Procede, por lo dicho, rechazar la excepción de extemporaneidad interpuesta por el Parlamento de Navarra.

SEXTO.—Resuelta esta cuestión previa, se ha de entrar en el análisis del fondo del recurso planteado. Y a este respecto, y primeramente, procede rechazar que la norma impugnada incurra en inconstitucionalidad por violación del art. 79.2 CE, relativo a las reglas para la aprobación de acuerdos por las Cámaras integrantes de las Cortes Generales. Este artículo, por el contexto normativo en que se sitúa y por su misma dicción, resulta de aplicación únicamente al Congreso de los Diputados y al Senado, y no a las Cámaras legislativas de las Comunidades Autónomas. En efecto, el art. 79 CE se integra en el Tít. III de la misma, intitulado "De las Cortes Generales", en su Cap. I, bajo la rúbrica "De las Cámaras", lo que conduce sin dificultades a apreciar que la materia allí regulada se refiere a las Cámaras componentes de las Cortes Generales, y no otras: máxime cuando en el mismo art. 79 ap. 3º se hace mención del "voto de Senadores y Diputados".

Pero, además de estas razones que resultan de la literalidad del precepto y su ubicación dentro de Texto constitucional, ha de recordarse que la organización de las instituciones de las Comunidades Autónomas viene encomendada por la Constitución al Estatuto de Autonomía, como "norma institucional básica" de cada Comunidad Autónoma —art. 147.1 y 2.c) CE—; y será pues el Estatuto de cada Comunidad el que, dentro del respeto a las previsiones constitucionales —como, por ejemplo, las contenidas en el art. 152 CE—, deba trazar las líneas esenciales a que deberá ajustarse la organización y funcionamiento de la propia Cámara legislativa. Pero no es en modo alguno exigible, en virtud de los mandatos constitucionales, que las instituciones legislativas de las Comunidades Autónomas deban adecuar su estructura, funcionamiento y organización a las correspondientes de las Cortes Generales, ni que deban aplicarse a las Cámaras legislativas de las Comunidades Autónomas, en forma directa o supletoria, las normas constitucionales que regulen la organización y funcionamiento de las Cortes Generales, entre ellas el art. 79.2 CE.

SÉPTIMO.—La Constitución no regula las formas y métodos de adopción de Acuerdos por parte de las Asambleas de las Comunidades Autónomas. Es cierto que, como señala el Abogado del Estado, el carácter democrático del Estado Español que proclama el art. 1 CE implica que ha de ser el principio de las mayorías el que regule la actuación de los órganos parlamentarios (estatales o autonómicos) en el proceso de toma de decisiones; pero ello no implica que tal mayoría haya de ser forzosamente la mayoría simple. Aun cuando efectivamente sea esta la norma generalmente seguida en los procedimientos parlamentarios, no cabe excluir que en algunos de ellos, en aras de obtener un mayor consenso, para proteger más eficazmente los derechos e intereses de las minorías, o con otro objeto razonable, se exijan mayorías cualificadas; la misma Constitución prevé mayorías de este tipo en diversos supuestos (así, arts. 74.2, 81.1, 90.2, 99.3, 113.1, 150.3, 155.1 y 159.1, entre otros).

No puede, por tanto, reputarse inconstitucional, en principio, por vulneración de lo dispuesto en el art. 1.1 CE, la exigencia de una mayoría cualificada en determinados procedimientos parlamentarios de las Asambleas de las Comunidades Autónomas. Ante la ausencia de previsiones constitucionales al respecto, el punto de referencia para determinar la legitimidad constitucional de las normas que, en los diversos Reglamentos parlamentarios autonómicos, regulen esta materia habrán de ser las disposiciones

contenidas sobre el particular en el correspondiente Estatuto de Autonomía, en cuanto norma institucional básica que ha de contener la organización de las instituciones autonómicas propias, según el art. 147 CE, y cuya aprobación se realiza mediante Ley Orgánica (art. 81.1 CE); por lo que la vulneración de lo dispuesto en el Estatuto por otra norma autonómica (en este caso, el Reglamento parlamentario) supondría, según el art. 28.2 LOTC, la inconstitucionalidad de esta última.

OCTAVO.—Como se señaló en el f. j. 4º, la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral, norma institucional básica de la Comunidad Foral de Navarra, reconoce, en su art. 16, la autonomía reglamentaria del Parlamento de Navarra, por lo que corresponderá al Reglamento la fijación de las mayorías necesarias para la adopción de acuerdos en los diferentes supuestos de actividad parlamentaria. Ahora bien, ello habrá de acomodarse a los límites expresamente previstos en la LORAFNA. Y en el caso presente, el límite que aduce el Abogado del Estado como transgredido (y causa, por tanto, de la constitucionalidad del precepto impugnado) es el contenido en el art. 20 Ley de Amejoramiento. Tal artículo dispone lo siguiente:

"1º Las normas del Parlamento de Navarra se denominarán leyes forales y se aprobarán por mayoría simple.

2º Requerirán mayoría absoluta para su aprobación, en una votación final sobre el conjunto del proyecto, las leyes forales expresamente citadas en la presente Ley Orgánica y aquellas otras que sobre organización administrativa y territorial determine el Reglamento de la Cámara".

A la vista de las alegaciones del Abogado del Estado, se hace necesario así dilucidar si el procedimiento previsto en el impugnado art. 165 Rgto. del Parlamento de Navarra ha de considerarse un procedimiento de aprobación de una norma o ley foral del Parlamento; pues si así fuera (y salvo que pudiera incluirse en los supuestos del ap. 2º art. 20 LORAFNA) la aprobación del Convenio estaría sujeta a la regla general que prevé únicamente la exigencia de mayoría simple. De lo contrario -esto es, si no se tratase de una ley foral-, correspondería al mismo Reglamento del Parlamento, en virtud de la autonomía de éste, fijar la mayoría necesaria para tal aprobación, sin sometimiento a las restricciones previstas en el mencionado art. 20.1 LORAFNA.

NOVENO.—Conviene, en este punto, examinar, siquiera sea someramente, las características del Convenio Económico, tal como resultan de su propia historia, y de las previsiones de la LORAFNA. Y a este respecto, difícilmente podría considerarse al Convenio como una "norma del Parlamento de Navarra", y, por ende, la aprobación prevista en los arts. 45 LORAFNA y 165 del Reglamento como la aprobación de una norma por el Parlamento. Desde los inicios del sistema de Convenio Económico, en el procedimiento de su elaboración y aprobación se han distinguido dos fases: por una parte, una fase de negociación entre la Diputación Foral y el Gobierno de la Nación, que se plasmaba en un texto acordado por ambas partes; y, en segundo lugar, la prestación de fuerza normativa a este texto por parte del Estado mediante el instrumento normativo correspondiente: Real Decreto en el Convenio de 1877, Real Decreto-ley en 1927, Ley de la Jefatura del Estado en 1941 y Decreto-ley en 1969. Sólo, evidentemente, a partir de la emisión de la norma estatal cabría considerar al Convenio como una norma vinculante.

La LORAFNA, en su art. 45, introduce en este esquema un nuevo elemento: la aprobación del Parlamento de Navarra del acuerdo alcanzado entre el Gobierno de la Nación y el Gobierno Foral. Pero ello no altera el esquema inicial, en el sentido de que el Convenio únicamente se configura como norma con fuerza de obligar en cuanto se

aprueba como Ley Ordinaria por las Cortes Generales, como prevé el citado art. 45.4 LORAFNA. La intervención, en consecuencia, del Parlamento de Navarra no se configura como la emisión de norma alguna, sino como un requisito necesario para la ulterior tramitación del Convenio Económico como ley por las Cortes Generales, y la eventual aprobación -y efectiva creación de una norma- por éstas.

DÉCIMO.—En lo que se refiere a la normativa autonómica aplicable, ha de tenerse en cuenta que ni la LORAFNA ni el Reglamento del Parlamento exigen en ningún momento que la aprobación del Convenio por el Parlamento navarro haya de revestir forma de ley. El art. 45 LORAFNA, en su ap. 4º, dispone que "los Convenios Económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la Nación y la Diputación, serán sometidos al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria". La aprobación mediante ley se prevé, así, respecto de la actuación de las Cortes Generales, sin que se contenga previsión similar relativa al Parlamento de Navarra. Y el Reglamento de este último regula la aprobación del Convenio, previa a la ulterior tramitación por las Cortes Generales, en un Título, el VIII, distinto del relativo a la aprobación de leyes forales (el Tít. VII) tanto por el procedimiento ordinario (Cap. II) como por procedimientos especiales (Cap. III).

UNDÉCIMO.—Partiendo, pues, de las características del Convenio y de lo dispuesto en la normativa autonómica, no cabe considerar que la aprobación del Convenio Económico pueda incluirse, ni por el fondo ni por la forma, en los supuestos del art. 20.1 LORAFNA, esto es, en la aprobación de normas o leyes forales del Parlamento navarro. En consecuencia, no le resulta aplicable la previsión allí contenida referida a la aprobación por mayoría simple, que sólo juega en relación con las leyes forales. Y, por ello, corresponde al Reglamento de la Cámara, en virtud del art. 16 LORAFNA, determinar la mayoría necesaria para la aprobación del Convenio, sin que la exigencia de mayoría absoluta vulnere lo previsto en el art. 20.1 LORAFNA (por no ser aplicable al caso) ni resulte, en consecuencia, inconstitucional.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación Española, ha decidido:

Desestimar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Nación contra el art. 165.2.2 Rgto. de 12 de junio de 1985 del Parlamento de Navarra.

Dada en Madrid, a 2 de noviembre de 1989.

Francisco Tomás y Valiente. Presidente.- Francisco Rubio Llorente.- Antonio Truyol Serra.- Fernando García-Mon y González-Regueral.- Carlos de la Vega Benayas.- Eugenio Díaz-Eimil.- Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer.- Jesús Leguina Villa.- Luis López Guerra.- José Luis de los Mozos y de los Mozos.- Álvaro Rodríguez Bereijo.- Vicente Gimeno Sendra, Magistrados.

Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril

Recurso: Recurso de inconstitucionalidad

Ponente: Pablo Manuel Cachón Villar.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3

Voces:

- Principio de igualdad
- Unidad de mercado
- Libertad de competencia empresarial
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Derecho comunitario

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El 29 de marzo de 1995 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un escrito del Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja interponiendo recurso de inconstitucionalidad contra la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE núm. 313, de 31 de diciembre), por vulneración de los principios, valores y derechos de igualdad (arts. 1.1, 9.2, 14 y 139.1 CE), solidaridad (arts. 2, 138.2, 156.1 y 158.2 CE), interdicción de privilegios económicos (art. 138.2 CE), neutralidad respecto a la libre localización de empresas (art. 38 y 139.2 CE) y armonización hacendística (art. 156.1 CE), todos ellos reiterados, según se afirma en el escrito de recurso, por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), y por las Leyes Orgánicas 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco (en lo sucesivo, EAPV), y 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra (en adelante, LORAFNA), así como por las Leyes 12/1981, de 13 de mayo, de concierto económico con el País Vasco, y 28/1990, de 26 de diciembre, de convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, LCEPV y LCEN, respectivamente).

La causa del recurso se encuentra en lo que la representación procesal del Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja denomina el "efecto frontera", y que deriva en una serie de discriminaciones para las Comunidades Autónomas limítrofes con los Territorios Históricos (País Vasco y Navarra) como consecuencia de las medidas tributarias en ellos establecidas (como, por ejemplo, ayudas a la inversión,

emisiones de especiales activos financieros, reducción de tipos impositivos en algunos tributos o las denominadas "vacaciones fiscales"), al no poder aquéllas introducir medidas de corte similar que contrarresten sus efectos. El problema, a juicio del recurrente, "es grave ya que toda la mal denominada Rioja Alavesa o, como preferimos en La Rioja, Sonsierra riojana, se encuentra inmediatamente aledaña a las principales poblaciones de La Rioja. Por ejemplo, Oyón, que administrativamente depende de Álava dista escasamente tres km. del centro de Logroño, y no más de 15 km. separan dicho centro de localidades actualmente alavesas como Laguardia o navarras como Viana y Mendavia, todas las cuales recibieron en el medievo el Fuero de Logroño de cuyo corregimiento dependieron y todavía pertenecen por sus vinos a la Denominación de Origen Calificada Rioja. Pues bien, éstas y otras localidades pese a sus vinculaciones históricas y permanente con La Rioja, constituyen centros de absorción empresarial, industrial, mercantil y comercial, merced a las ventajas fiscales de que disfruta, de suerte que es ya antiguo el dicho de que son localidades alavesas o navarras para los fueros pero riojanas para los vinos".

Al efecto, señala el recurrente que "con el aparente objeto de paliar la crisis económica mediante una política fiscal de estímulo a la inversión y el real de lograr un asentamiento empresarial en su territorio... el Gobierno Vasco concluyó el 6 de abril de 1993 un Acuerdo Marco Institucional para la reactivación económica y el empleo por el que las Diputaciones Forales de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava se comprometieron a presentar una serie de medidas de carácter tributario para su aprobación como Normas Forales por las Juntas Generales de sus respectivos Territorios Históricos". En ejecución de tal acuerdo se aprobaron las Normas Forales núms. 5/1993, de 24 de julio, de Vizcaya; 11/1993, de 26 de junio, de Guipúzcoa; y 18/1993, de 5 de julio, de Álava, todas ellas de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica. Y la misma política siguió el Gobierno de Navarra que logró la aprobación por el Parlamento de Navarra de la Ley Foral 12/1993, de 22 de noviembre, de apoyo a la inversión y la actividad económica y otras medidas tributarias. Pues bien, afirma el recurrente que "las expresadas disposiciones forales vasco-navarras establecen una serie de incentivos y estímulos fiscales a la inversión consistentes en reducciones y bonificaciones en caso de establecimiento y apertura de empresas en el País Vasco y Navarra que resultan gravemente lesivas para los intereses económicos de La Rioja toda vez que incrementan las nocivas consecuencias del denominado efecto-frontera al tener vigencia en territorios vecinos, no haber sido establecidas con carácter general para toda España y carecer estatutariamente la Comunidad Autónoma de La Rioja de competencias normativas para establecer unilateralmente otras semejantes en nuestro propio territorio que equilibren económicamente la situación".

Publicadas dichas disposiciones normativas, el Gobierno de La Rioja interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra las normas forales citadas, por razón de su rango meramente reglamentario, y el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, formuló recurso de inconstitucionalidad contra la navarra por tratarse de una norma con rango formal de Ley. Finalmente, hay que decir que existen varias denuncias de la Cámara de Comercio e Industria de La Rioja, la Federación de Empresarios de La Rioja y dos empresas riojanas, ante la Comisión de la Unión Europea en Bruselas, tanto contra la Ley Navarra como contra las Normas Forales vascas, por lesionar la libre competencia y prescindir de la tramitación establecida en los Tratados constitutivos de la Comunidad Europea para las ayudas fiscales en territorio de los Estados miembros.

Así las cosas, fue aprobada "una atípica Disposición Adicional Octava (incluida) en la Ley Estatal 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, más conocida como Ley de Acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado para 1995". Dicha Disposición adicional, bajo el epígrafe que la intitula como "Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español", dispone textualmente lo siguiente: "Los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esta circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan".

Esta Disposición adicional es el objeto del presente recurso de inconstitucionalidad. Las vulneraciones que el Consejo de Gobierno de La Rioja imputa a dicha Disposición adicional se pueden estructurar del modo que a continuación se expone.

a) Vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE): Se afirma en el escrito de recurso, sobre el particular, lo siguiente: "Nos parece esta DA 8ª contraria al principio constitucional de seguridad jurídica proclamado en el art. 9.3 CE que malamente queda servido con la oscura y tosca técnica legislativa de que hace gala. Sobre todo cuando se enmarca en una Ley que, como la 42/94, es ya de por sí acreedora a tal crítica en su conjunto pues se convendrá en que de la simple lectura de la denominada Ley de Acompañamiento a los Presupuestos no puede venirse fácilmente en conocimiento de lo que dispone pues tantas y complejas son las modificaciones parciales y remisiones de todo tipo que efectúa a leyes sectoriales a las que contagia, en consecuencia, de esa inseguridad jurídica". Así, —continúa diciendo— "como en toda norma jurídica podemos distinguir en ésta el supuesto de hecho o tatbestand y la consecuencia jurídica o rechtserfolgung. A su vez, el supuesto de hecho consta de elementos subjetivos o personas a las que va destinada, objetivos o determinaciones espaciales y materiales; y, finalmente, formales donde incluimos el resto de condiciones iuris que establece la norma".

Según esto, el elemento subjetivo del supuesto de hecho "está integrado por el conjunto de personas a quienes la norma se dirige y que son "Los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España", es decir, un colectivo amplio que es objeto de una doble determinación: por un lado positiva: "los residentes en la Unión Europea" y, por otro negativa: "que no lo sean en España" o "en territorio español". Y el elemento objetivo "está integrado por las circunstancias espaciales o materiales que delimitan o acotan el ámbito del tatbestand, que en esta norma son dos precisiones delimitatorias efectuadas en forma positiva: por un lado, la precisión de "que operen", desprovista de mayores requisitos o condiciones cuantitativas o cualitativas, y por otro, la precisión espacial de que esa operatividad se produzca en "la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra". Implícitamente y a sensu contrario la norma conlleva también una delimitación negativa de este elemento objetivo por cuanto excluye a quienes no operen en dichos territorios forales o a quienes operen pero fuera de los mismos". Finalmente, el elemento formal del supuesto de hecho "está integrado por el resto de circunstancias que, como condiciones iuris, acotan el tatbestand y que en esta norma son las tres siguientes: primera, que las personas a que se dirige la norma, esto es, los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España, "deban someterse a la

legislación tributaria del Estado"; segunda, que tales personas no "puedan acogerse a la (legislación) de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen"; tercera, que dicha sumisión a la legislación tributaria estatal y correlativa exclusión de la legislación tributaria foral sea precisamente "por su condición de tales" y "por esa circunstancia", es decir, por la condición y circunstancia que tales personas tienen de residentes en la Unión Europea y no en España, expresión que parece aludir a dos cuestiones en este caso muy relacionadas: por un lado, la denominada en Derecho Tributario estatal obligación real de contribuir que afecta en varios impuestos, principalmente personales y directos, como los que gravan la Renta de las Personas Físicas o de Sociedades, a quienes obtengan rentas en un territorio fiscal en el que no residente, y por otro, al sistema de puntos de conexión de que se sirve el bloque de la constitucionalidad —principalmente los Estatutos de Autonomía, la LOFCA y las Leyes de Convenio y Concierto Económico con territorios forales— para deslindar con claridad el campo impositivo de los ordenamientos tributario estatal y foral y fijar así qué personas, bienes y actos están sujetos a uno u otro".

Por otra parte, la consecuencia jurídica de esta norma, tiene un elemento cualitativo que viene expresado con la frase "tendrán derecho", como derecho subjetivo de naturaleza crediticia y expresión dineraria pues se afirma que es un derecho "al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso". Y tiene un elemento cuantitativo concretado en el "quantum" a que puede ascender la devolución y que la norma cifra mediante una comparación hipotética en "las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos", lo que exige un triple cálculo fiscal: una primera liquidación, real, que corresponde a los impuestos estatales a que está sujeto el contribuyente de que se trate y que éste ha debido efectivamente pagar; una segunda liquidación, hipotética, que corresponde a los impuestos forales que tal contribuyente hubiera tenido que pagar por la operación de que se trate caso de haber estado sujeto a los mismos; y una tercera liquidación, efectiva, que consiste en una simple resta entre las cuotas efectivamente pagadas al Estado e hipotéticamente debidas a las Haciendas forales para determinar si existe un exceso a favor del contribuyente que constituirá el monto de la devolución a que tiene derecho y que le satisfará la Hacienda Pública estatal, no la foral.

El elemento formal o requisitos de forma que la norma impone a esta consecuencia jurídica son dos: de un lado, el derecho a la devolución que se reconoce "en el marco de la normativa comunitaria", lo que constituye una amplísima remisión normativa que, por el contexto, se supone efectuada al Derecho comunitario europeo, revelando bien a las claras el efecto que se quiere conseguir que no es otro que el de evitar acciones jurídicas ante las instituciones europeas por el hecho de la existencia en España de distintos regímenes tributarios regionales, pero sin preocuparse por garantizar el mismo trato a los residentes en España, que también es Estado miembro de la Unión Europea, sino antes al contrario, excluyéndoles precisamente de estos beneficios instaurados por la Disposición adicional octava. Y de otra parte, que este derecho a la devolución se instrumentará "en los términos que reglamentariamente se establezcan", lo que opera una amplísima deslegalización de la materia mediante una no menos amplia habilitación al Poder Ejecutivo estatal para el desarrollo reglamentario de esta norma.

b) Vulneración del valor, principio y derecho constitucional de igualdad (arts. 1.1, 9.2, 14, 31.1, 138.2 139.1, 139.2 y 149.1.1 CE): La igualdad aparece en el art. 1.1 CE, como valor superior del ordenamiento jurídico español; en el art. 9.2 CE, como principio que

los poderes públicos deben promover; en el art. 14 CE, en cuanto este precepto proscribiera las discriminaciones; en el art. 31.1 CE, como principio inspirador del sistema tributario; en el art. 138.2 CE, porque este precepto permite las diferencias entre los Estatutos de las diferentes Comunidades Autónomas siempre y cuando no impliquen, en ningún caso, privilegios económicos o sociales; en el art. 139.1 CE, en cuanto garantiza los mismos derechos y obligaciones a todos los españoles en cualquier parte del territorio del Estado; en el art. 139.2 CE, porque prescribe que ninguna autoridad puede adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio nacional; y en el art. 149.1.1 CE, por razón de que es ésta una norma que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en cualquier parte del territorio del Estado.

Según los anteriores principios y valores, a juicio del Consejo de Gobierno de La Rioja, la Disposición adicional octava "es arbitraria en la fijación de su supuesto de hecho y ello en todos sus elementos subjetivo, objetivo y formal, lo que conlleva una discriminación injustificada para los residentes en España y concretamente en La Rioja que infringe el derecho constitucional de igualdad en la ley". Y esta conclusión se alcanza por los motivos que se exponen a continuación.

El recurrente señala que la norma impugnada "no se refiere a los españoles ni a los extranjeros como sujeto del derecho de reembolso que instaura sino literalmente a los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España". Así y aunque "se trata, pues, de una norma de las que en la técnica del Derecho Internacional Privado se denominan normas externas o normas con elemento de extranjería", sin embargo, tiene unas características que permiten calificarla como "arbitraria en el sentido constitucional del término". En efecto, no es una norma dirigida a los españoles en concepto de tales, pero tampoco una norma dictada por España para extranjeros, pues no atiende al hecho de que se ostente la nacionalidad de otro Estado distinto a España. Y tampoco es una norma que se aplique con arreglo a un estricto criterio de territorialidad de la legislación del foro, porque, aun cuando se acuda a la residencia, no se hace para instaurar el natural punto de conexión real con la legislación española —que es la residencia en España— sino para excluir la residencia en España. Se trata, pues, "de una norma externa o con elemento de extranjería en cuanto que se dirige a cualesquiera residentes en la Unión Europea excepto aquellos que residan en España, que son, obviamente, la inmensa mayoría de los españoles". La arbitrariedad de la norma "se patentiza al examinar la lista de colectivos de personas incluidos y excluidos en la misma", que permite apreciar que "se excluye expresamente a los españoles residentes en España por lo que se discrimina, por de pronto, a la inmensa mayoría de españoles y desde luego a todos los que estatutariamente tienen la condición de riojanos, sin tener en cuenta que todos ellos son ciudadanos europeos con arreglo al art. 8.1 del vigente Tratado de la Unión Europea y que, según el art. 8.A tienen el derecho de circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros". Se sigue diciendo que "no es jurídicamente admisible, y para nosotros no es constitucional, tratar de favorecer al colectivo de residentes en la Unión Europea y excluir precisamente a uno de ellos, que se supone que para el Estado español debe ser el más importante, cual es, precisamente el de los que residen en España". Por este motivo, es "arbitrario que el legislador español no esté legislando para españoles —empleando el punto de conexión de la nacionalidad que es propio de las relaciones jurídicas derivadas del estatuto personal— pero tampoco esté legislando para los extranjeros que residan en España —empleando los puntos de

conexión del lugar de residencia de la persona, de situación de la cosa o de realización del acto, que son los propios de relaciones jurídica derivadas de los estatutos real o formal— sino que esté legislando nada menos que para el extraño colectivo de los residentes en territorios de la Unión Europea distintos de España y que no residan en España y ello sin atender a su nacionalidad, sea ésta la española, la de un Estado miembro de la Unión Europea o incluso la propia ciudadanía europea".

Sobre la base expuesta, dice lo siguiente la representación procesal del Consejo de Gobierno de La Rioja: "Los residentes en España quedan así injustificadamente discriminados con respecto a los residentes en el "resto de la Unión Europea"... Esta discriminación no es obra de una norma jurídica extranjera ni comunitario-europea ni foral sino de una norma jurídica española emanada, además, del Estado español a quien incumbe, según el art. 138.1 CE garantizar "la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el art. 2 CE velando por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español" y que, según el art. 149.1.1, tiene la competencia exclusiva para la "regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales". La diferenciación entre residentes y no residentes es, pues, arbitraria... Así, pues, lo que el Estado hace al ofrecer una compensación económica sólo a los no residentes en España es violar y defraudar todo el sistema de puntos de conexión que delimitan los ámbitos espaciales y personales tanto de los derechos tributarios forales como del propio sistema tributario estatal, cosa que no le es dable al Estado acometer sino a través de los Estatutos de Autonomía, la LOFCA o las Leyes aprobatorias de los conciertos o convenios económicos del Estado con los territorios forales, es decir, a través del bloque de la constitucionalidad... Permitir la alteración de estos pactos legales mediante simples leyes ordinarias posteriores como esta DA 8ª sería contrario al principio de competencia, a la seguridad jurídica en materia tan importante como los límites de las potestades legislativas fiscales coexistentes en el territorio español que es materia que lógicamente no es sólo bilateral del Estado y de los territorios forales sino que afecta a todos los operadores jurídicos y económicos españoles y especialmente a los riojanos".

La Comunidad Autónoma recurrente no sólo entiende arbitraria la delimitación del elemento subjetivo del supuesto de hecho de la Disposición adicional octava cuestionada, sino que también califica de arbitraria la fijación del elemento objetivo en sus aspectos material y espacial ("Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en que operen"). En el aspecto espacial porque dicha Disposición, "pese a referirse a personas, prescinde de la residencia como punto de conexión pues opta decididamente por uno arbitrario como es la no residencia, es decir, que el punto de conexión en vez de ser un elemento que conecta con el territorio en que rige el ordenamiento jurídico impositor es precisamente un elemento que desconecta del mismo como es la no residencia en dicho territorio", y además "elimina la territorialidad para el ordenamiento tributario estatal desde el momento en que la confunde con la del ordenamiento tributario foral"; y en el aspecto material porque "es obvio que la expresión "que operen" es máximamente genérica y prácticamente admite cualquier interpretación pues tanto opera quien se limita a una pequeña operación mercantil o civil como quien acomete una inversión gigantesca en territorio foral", con lo cual "esta misma generalidad e imprecisión encierra ya de por sí una profunda arbitrariedad abierta a la más completa inseguridad jurídica e incluso a gravísimos perjuicios económicos para la Hacienda Pública del Estado que es la llamada, en definitiva, a satisfacer las compensaciones económicas que la DA 8ª instaura".

En el mismo vicio de arbitrariedad incurre el llamado elemento formal, en cuanto que "la DA 8ª acomete precisamente una expansión de los derechos forales tributarios constitucionalmente imprevista y que no es dable realizar sin defraudar el sistema de puntos de conexión que delimitan el ámbito aplicativo de tales derechos y sin discriminar a los residentes en el resto del Estado". La Comunidad Autónoma de La Rioja piensa que lo exigido por la Constitución es que no existan diferencias tributarias en España aunque algunas Comunidades gocen de potestades legislativas al respecto, pero no se opone, como una vía para evitar tales diferencias, a que el Estado compense económicamente a quienes se vean perjudicados por las que pueda comportar la coexistencia en España del sistema tributario estatal con los forales, pero sí a que los riojanos o el resto de los españoles no puedan beneficiarse de tales compensaciones porque las mismas se ofrezcan sólo a los no residentes en España, ya que son los riojanos y el resto de españoles precisamente los más perjudicados por esas mismas diferencias. Por ello "la DA 8ª apuntala inconstitucionalmente la lesiva situación que afecta primordialmente a los territorios limítrofes con los forales y sobre todo a La Rioja que es limítrofe no sólo con Álava sino también con Navarra, por lo que sufre especialmente los efectos combinados de dos regímenes forales cada vez más insolidarios e inarmónicos con el resto de España".

También es calificada de arbitraria la fijación de la consecuencia jurídica establecida en la Disposición adicional octava. En primer lugar, porque instaura un derecho subjetivo de naturaleza crediticia que no puede configurarse como "una cantidad que se deba en virtud de un pago indebido precedente, sino que es una mera concesión graciosa, un derecho creado y surgido directamente "ex lege"", donde "el volumen de gasto comprometido por la DA 8ª no va a depender de una decisión de los órganos hacendísticos estatales sino que va a venir automáticamente predeterminado por la fijación de los incentivos fiscales que hayan decidido los órganos hacendísticos forales. En efecto, como quiera que lo que subvencionará el Estado va a ser el "exceso" pagado por el contribuyente calculado en función de lo que éste hubiera debido pagar a la Hacienda foral correspondiente si hubiera podido quedar sujeto a la normativa foral, es claro que el monto efectivo de la subvención pagada con fondos procedentes del gasto público estatal no la decide el Estado sino el poder legislativo tributario foral, de suerte que, si los tipos impositivos forales disminuyen para beneficiar la inversión de que se trate, el contribuyente afectado percibirá en más esa diferencia y en menos o en nada si los tipos forales se incrementan". Y así concluye que "en el caso de la DA 8ª que nos ocupa, donde el Estado confiere una subvención por razón de unos tipos impositivos cuya fijación le es completamente ajena y no le corresponde porque son forales, nos encontramos ante un caso de incompetencia radical del Estado por razón de la materia, que conlleva la inconstitucionalidad de la aplicación del gasto público a la misma". Y en segundo lugar, porque la consecuencia jurídica también vendría afectada de arbitrariedad en su elemento cuantitativo y en su elemento formal. En el primero, porque la Disposición adicional octava supone la realización de tres liquidaciones tributarias: "la primera es la que debe efectuar el sujeto pasivo para ingresar el impuesto estatal de que se trate en las cajas estatales. La segunda es meramente hipotética y tiene por objeto averiguar qué hubiera debido pagar ese sujeto pasivo si hubiera podido quedar sometido a tributación foral. La tercera es nuevamente una liquidación real porque estriba en un simple cálculo sustractivo para reclamar al Estado el pago del exceso que en favor del contribuyente pueda resultar de la comparación entre la primera y segunda liquidación". Y en cuanto al elemento formal, la arbitrariedad deriva de la remisión que la norma impugnada hace tanto al marco normativo comunitario como al posterior desarrollo reglamentario.

c) Vulneración de los derechos de libertad de circulación, de residencia y de empresa (arts. 19 y 38 CE): En primer lugar, porque si los poderes públicos tienen la obligación de no adoptar medidas que, directa o indirectamente, impidan u obstaculicen esa libertad de residencia y circulación, sin embargo, la Disposición adicional octava es una norma que "incentiva y favorece el traslado de la residencia al extranjero para, desde allí, invertir en territorios forales". Y en segundo término, porque "si los residentes en España no van a poder beneficiarse de las ventajas fiscales que la DA 8ª pretende instaurar, queda violada la libertad de inversión y circulación que como europeos les corresponde y que obviamente exige no ser discriminados por razón de su residencia en uno u otro Estado miembro".

En efecto, a juicio de esta representación procesal, el Estado español no puede legislar para europeos en la Disposición adicional octava olvidando que también lo son todos los españoles y no puede tampoco primar exclusivamente las inversiones en un territorio sin lesionar por ello no sólo la propia Constitución española sino también las normas comunitarias sobre libre circulación de personas, mercancías y capitales y las que instauran el régimen de autorización administrativa previa de la Comisión Europea para el régimen de ayudas a determinados territorios. El propio art. 9 LOFCA es rotundo al fijar los puntos de conexión que han de respetar los propios impuestos autonómicos en relación con el ordenamiento tributario estatal y al sentar que los impuestos autonómicos "no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencias de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español de acuerdo con lo establecido en el art. 2.1.a) ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades".

Por otra parte, insiste la parte actora, "los puntos de conexión territorial con los ordenamientos tributarios forales son exigidos y delimitados con notoria precisión en las leyes que aprueban los regímenes respectivos de concierto o convenio económico de estos territorios forales con el Estado". Pues bien, "estos preceptos devienen inútiles si es el propio Estado el que desde su legislación, como ocurre en el caso de la DA 8ª, contribuye a violarlos discriminando a las personas por razón de su residencia, concediendo una amnistía tributaria parcial en la medida del exceso a que la DA 8ª se refiere y finalmente concede un claro privilegio fiscal mediante el derecho de devolución que instaura".

d) Lesión de los principios constitucionales de solidaridad y lealtad (art. 2, 138, 156.1 y 158.2 CE): Por último, esta representación procesal termina sus alegaciones indicando que no es un comportamiento leal a la Constitución y conforme con la buena fe constitucional el apoyar desde la legislación estatal los privilegios que, en contra de la armonización fiscal, puedan instaurar las legislaciones tributarias forales, y ello sabiendo que producen consecuencias lesivas para otras Comunidades Autónomas y que se realiza infringiendo el sistema de puntos de conexión tributaria entre ordenamientos establecido por el bloque de la constitucionalidad. La solidaridad y lealtad exigen de los territorios forales que armonicen su sistema tributario con el estatal y que no impongan en el mismo privilegios económicos, pero esas exigencias son más radicales todavía si cabe para el Estado por cuanto ex art. 149.1.1 CE tiene competencia exclusiva para la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad entre los españoles y ex art. 149.1.14 CE tiene iguales competencias exclusivas en materia de hacienda general, que no puede ser sino sujeto de un sistema tributario estatal justo inspirado en el principio de igualdad y que sostenga un gasto público equitativo (art. 31 CE).

SEGUNDO.—La Sección Primera de este Tribunal, por providencia de 9 de mayo de 1995, acordó admitir a trámite el recurso, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia e Interior, y al Fiscal General del Estado, para que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimasen convenientes. Todo ello con publicación en el "Boletín Oficial de Estado" de la incoación del recurso (lo que se cumplimentó en el BOE núm. 119, de 19 de mayo).

TERCERO.—Por escrito fechado el día 23 de mayo de 1995 (y registrado en este Tribunal el día 25 de mayo siguiente), el Presidente del Senado acordó que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Igualmente, con fecha del 30 de mayo (y fecha de registro en este Tribunal del 31 de mayo), se recibió otra comunicación del Presidente del Congreso de los Diputados, conforme a la cual dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, poniendo a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General.

CUARTO.—El Abogado del Estado formuló sus alegaciones mediante escrito presentado el 9 de junio de 1995, en el que suplicaba que, previos los trámites legales, se dictara Sentencia por la que se desestimara el recurso, declarándose que la norma impugnada es en todo conforme a la Constitución.

Comienza su argumentación poniendo un óbice de procedibilidad, a saber, la falta de legitimación activa de la Comunidad recurrente por no existir "conexión alguna discernible con el conjunto o haz de facultades o competencias de la Comunidad, ni con precepto alguno de su Estatuto de Autonomía". A juicio de esta parte procesal, aun tomando como base la amplia doctrina del Tribunal Constitucional con relación a la legitimación de las Comunidades Autónomas en los recursos de inconstitucionalidad, "esta amplitud no llega al extremo de que sean admisibles impugnaciones que no guarden relación concreta alguna con las competencias autonómicas, los preceptos del Estatuto de Autonomía o las garantías que sean en sí mismas presupuesto y base de la autonomía", y por ello, entiende "que ninguna de tales condiciones concurre en el presente recurso de inconstitucionalidad". Tomando como base la doctrina recogida en la STC 62/1990, FJ 3º, concluye el Abogado del Estado que la Comunidad recurrente carece de toda competencia relacionada real o concretamente con la norma impugnada, que concierne a los regímenes fiscales de Navarra y el País Vasco y a determinados derechos que se reconocen a residentes en la Unión Europea que operen en dichas Comunidades. Y añade que "el recurso no establece además relación con competencia alguna de La Rioja, ni con precepto alguno de su Estatuto de Autonomía; tampoco se alega perjuicio alguno de la autonomía de La Rioja, alegándose exclusivamente presuntas vulneraciones del orden constitucional general, que afectarían por igual a todas las Comunidades Autónomas (fraude o deslealtad constitucional), y vulneraciones del principio de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad que no guardan relación, tal y como están formuladas, con los presupuestos de la autonomía".

Con relación a la cuestión de fondo, entiende el Abogado del Estado que no concurre la violación del principio de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad, y ello porque "el método argumental seguido es un tanto singular: se enuncian posibles consecuencias de la norma, todas hipotéticas, así como posibles finalidades de la misma, igualmente hipotéticas (incluso se presentan como tales), elegidas casi ad hoc para ser inmediatamente rechazadas; no se emplea un método mucho más sencillo, que es el de

identificar la finalidad presumiblemente real de la norma, a la luz de sus efectos concretos, para determinar si posee o no una justificación objetiva y razonable, compatible con los valores constitucionales. La enunciación concreta de la comparación, y la elección misma del *tertium comparationis* tampoco es correcta". Y para alcanzar esta conclusión, se apoya esta parte procesal en varios argumentos, que se exponen a continuación.

En primer lugar, señala que "lo que indiscutiblemente persigue la norma es justamente lo contrario de lo denunciado; no es establecer una desigualdad, sino suprimir una desigualdad preexistente; persigue el efecto de suprimir una diferenciación existente en el ordenamiento tributario estatal de los territorios forales, en relación con las sociedades que operaran en los mismos, establecidas por razón de residir fuera de España, suprimiendo tal diferenciación para los residentes en la UE, en perfecta compatibilidad con los fines y principios del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea y del Tratado de la Unión Europea, así como con los mandatos del propio art. 13 de la Constitución Española. En efecto, se trata de que los no residentes en España pero que operen en territorios forales (que hasta ahora tributaban íntegramente por el régimen común) tengan el mismo tratamiento fiscal que los residentes en España que igualmente operen en tales territorios".

En segundo término, indica que "la norma impugnada utiliza los criterios de residencia y el hecho de operar en un determinado territorio: precisamente los utilizados por la Ley General Tributaria, con carácter general (art. 21), y especialmente, por las Leyes que establecen los sistemas tributarios de Navarra y del País Vasco: la Ley de 13 de mayo de 1981, para el País Vasco (véase su art. 182), y la Ley de 26 de diciembre de 1990, para Navarra (véase su art. 17.2)".

En tercer lugar, afirma que "la comparación debe realizarse con los residentes en España que operaran en los territorios forales; justamente con ellos la norma establece la muy pertinente igualdad de trato de los no residentes en España y residentes en la UE". Añade asimismo que el razonamiento de los recurrentes se centra en determinar una larga lista de los colectivos excluidos de la norma, cuando "es evidente que lo único que debe hacerse es examinar la razonabilidad de los incluidos, que a nuestro juicio es patente".

En cuarto lugar, dice que "la demanda desecha también varias posibles finalidades de la norma por arbitrarias... pero lo que ocurre es que tales finalidades han sido seleccionadas de una forma hipotética y artificiosa, y no se corresponden con la que clara y manifiestamente tiene". Igual ocurre con las "retóricas y aseverativas acusaciones de fraude constitucional; aparte de que una imputación tan grave debe justificarse con extremo rigor en nuestra opinión, estas acusaciones dialécticas ignoran nuevamente que los puntos de conexión utilizados son precisamente los ya existentes en el sistema tributario vigente en el Estado y en los territorios forales afectados".

En quinto lugar, asegura que "las críticas que se realizan en cuanto a los elementos objetivos tienen los mismos defectos, siempre a nuestro juicio. La crítica del elemento espacial es de difícil comprensión, ya que no se nos alcanza cómo este elemento podría haber sido sustituido por otro; en las argumentaciones de la recurrente lo que aparece es en realidad otra cosa: una crítica encubierta a la existencia de los regímenes fiscales concertados de Navarra y del País Vasco, que es obvio que no puede ser examinada en el presente recurso de inconstitucionalidad. La crítica del elemento objetivo constituido por la referencia al hecho de operar, que se presenta como arbitrario, vuelve a desconocer que tal elemento es precisamente el utilizado por las leyes de concierto para

regular la aplicación del régimen fiscal común o foral, a través de la cifra relativa de negocios. Y debe precisarse que todas las restantes acusaciones de arbitrariedad se desvanecen definitivamente a la vista de la remisión reglamentaria (perfectamente legítima, al existir los elementos normativos en las leyes suficientes sobre esta materia, como se ha visto) que realiza la norma; en el correspondiente Reglamento se especificarán los detalles de las condiciones del derecho establecido en la misma, que deberán respetar el marco normativo existente y por supuestos los principios constitucionales, siendo en caso contrario tal Reglamento perfectamente impugnabile ante los Tribunales competentes".

En cuanto a las críticas que se vierten sobre las consecuencias jurídicas de la norma, entiende el Abogado del Estado que igualmente son inconsistentes: "El entender que no existe obligación ninguna previa para el Estado de reparar las desigualdades que puedan producir los regímenes fiscales autonómicos ignora la posición de España en la UE y su fundamento y características constitucionales, así como el hecho de que las Comunidades Autónomas son parte del propio Estado y sus regímenes fiscales legítimos en su misma diversidad; sin entrar en la indudable oportunidad que tiene para el legislador el reparar situaciones previas de desigualdad, como justamente pretende la norma impugnada, que aquí cumple el mandato constitucional contenido en el art. 9.2 de la Constitución".

No habiendo, pues, ninguna otra vulneración de inconstitucionalidad, pues "la presunta lesión de la libertad de circulación, residencia y establecimiento no tiene la más mínima seriedad, ya que difícilmente puede haber tal lesión en una norma que establece derechos y no mandatos imperativos; y en cuanto a la solidaridad y la prohibición de privilegios, todas las muy genéricas afirmaciones del recurrente se dirigen en realidad contra la existencia de regímenes fiscales diferenciados en Navarra y en el País Vasco, cuestión enteramente ajena a este recurso de inconstitucionalidad", concluye el Abogado del Estado suplicando la desestimación del recurso.

QUINTO.—Por providencia de fecha de 23 de abril de 2002, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 25 del mismo mes y año.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El presente recurso de inconstitucionalidad ha sido interpuesto por el Consejo de Gobierno de La Rioja contra la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, sobre la base de la vulneración de los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y no arbitrariedad, derechos de libertad de circulación, residencia y empresa, y principios de solidaridad y lealtad.

A juicio del recurrente, la disposición citada viola el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). Alude, al efecto, a "la oscura y tosca técnica legislativa" seguida con la norma cuestionada "sobre todo cuando se enmarca en una ley que, como la 42/94, es ya de por sí acreedora a tal crítica en su conjunto". Indica, a este respecto, que "se convendrá en que de la simple lectura de la denominada Ley de acompañamiento a los Presupuestos no puede venirse fácilmente en conocimiento de lo que dispone pues tantas y complejas son las modificaciones parciales y remisiones de todo tipo que efectúa a leyes sectoriales a las que contagia, en consecuencia, de esa misma inseguridad jurídica".

Alega también la parte actora que la disposición impugnada es arbitraria y contraria al principio de igualdad (arts. 1.1, 9.2 y 3, 14, 31.1, 138.2, 139.1 y 2, y 149.1.1 CE). En primer lugar, porque desconoce la nacionalidad de los afectados (al no tratarse de una norma dirigida a los españoles o a los extranjeros), atendiendo únicamente a la no residencia en España (residentes en la Unión Europea que no lo sean en España), con lo cual se favorece a un colectivo (el de residentes en la Unión Europea) con exclusión de uno de ellos que se supone que para el Estado español debe ser el más importante (el de los residentes en España). En segundo lugar, porque se excluye a todos los extranjeros, aunque sean ciudadanos europeos, por el hecho de residir en España, penalizándose la libre opción por la residencia en España e incentivándose la residencia en el extranjero, al ser más atractivo invertir en España residiendo fuera que dentro. En tercer lugar, porque acomete una expansión de los derechos forales tributarios constitucionalmente imprevista, privando tanto a los riojanos como al resto de los españoles de acogerse a las compensaciones que establece.

Asimismo afirma el recurrente que la norma cuestionada viola las libertades de circulación, residencia y empresa (arts. 19 y 38 CE) porque estimula y favorece el traslado de la residencia al extranjero a los efectos de permitir a los sujetos acogerse a los beneficios fiscales que prevé.

Se invoca también la vulneración de los principios de solidaridad y lealtad (arts. 2, 138, 156.1 y 158.2 CE), que exigen la armonización del sistema tributario foral con el estatal, con limitación de los privilegios tributarios, sobre todo aquéllos que reduzcan la presión fiscal global.

Finalmente, para la Comunidad Autónoma recurrente hay que tener presente que se está subvencionando por la Hacienda pública del Estado un beneficio fiscal establecido por una Administración autonómica, en el que el volumen de gasto comprometido por la Disposición adicional cuestionada no va a depender de una decisión del Estado, sino que viene predeterminada por la decisión de las Haciendas forales. Con ello se están expandiendo los efectos de la imposición foral más allá de sus límites competenciales, vinculándose la propia potestad presupuestaria del Estado a decisiones que le son ajenas.

No es esta, sin embargo, la opinión del Abogado del Estado, para quien la Comunidad Autónoma recurrente carece de legitimación activa para interponer el presente recurso, al no tener la Disposición adicional impugnada conexión alguna con el conjunto de facultades o competencias de esa Comunidad ni con precepto alguno de su Estatuto de Autonomía. Por otra parte, pasando a la cuestión de fondo, afirma el Abogado del Estado que lo único que hace dicha disposición es suprimir una desigualdad preexistente, en perfecta compatibilidad con los fines y principios del Tratado de la Comunidad Económica Europea y del Tratado de la Unión Europea, así como con los mandatos del propio art. 13 CE. Por último, afirma, respecto de la supuesta lesión de la libertad de circulación, residencia y empresa, que "dificilmente puede haber tal lesión en una norma que establece derechos y no mandatos imperativos" y señala, "en cuanto a la solidaridad y la prohibición de privilegios, [que] todas las muy genéricas afirmaciones del recurrente se dirigen en realidad contra la existencia de regímenes fiscales diferenciados en Navarra y en el País Vasco, cuestión enteramente ajena a este recurso de inconstitucionalidad".

SEGUNDO.—Sobre la base de lo expuesto hay que precisar que la Disposición adicional octava de la Ley objeto de debate, preceptúa, bajo el título de "Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que

no lo sean en territorio español", lo siguiente: "Los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan".

El origen de la anterior disposición —que a la fecha de hoy aún no ha sido objeto de ningún desarrollo reglamentario— se encuentra en las Normas forales sobre incentivos fiscales a la inversión núms. 28/1988, de 18 de julio, 8/1988, de 5 de julio, y 6/1988, de 14 de julio, de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, respectivamente, dos de las cuales han sido anuladas por sendas Sentencias del Tribunal Supremo (la Norma foral 28/1988 por Sentencia de 22 de octubre de 1998 y la 8/1988 por Sentencia de 7 de febrero de 1998). Dichas disposiciones provocaron la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo (DOCE 134/25, de 3 de junio) que puso de manifiesto la discriminación que dichos regímenes fiscales suponían en relación con el artículo 52 del Tratado de la Comunidad Europea, sobre libertad de establecimiento y ejercicio de actividades empresariales, declarándolos incompatibles con el mercado común de conformidad con el apartado 1 del artículo 92 del Tratado: "dicho sistema fiscal, en lo que respecta a estas ayudas, es contrario a la libertad de establecimiento prevista en el artículo 52 del Tratado. En efecto, una sociedad de otro Estado miembro que deseara establecer una sucursal, una agencia o un establecimiento en el País Vasco, manteniendo al mismo tiempo su actividad en dicho Estado miembro, no podría beneficiarse de estas ayudas; del mismo modo, una sociedad española instalada en el País Vasco no podría ampliar sus actividades a otro Estado miembro, explotando un establecimiento en el mismo, so pena de perder su derecho a disfrutar de las mencionadas ayudas". Así, y conforme al artículo 1 de dicha Decisión, no sólo se declaraban contrarias al Tratado CEE dichas medidas, sino que además se ordenaba a España "modificar el sistema fiscal" citado "con el fin de eliminar las distorsiones con respecto al artículo 52 del Tratado, a más tardar, el 31 de diciembre de 1993", de tal manera que "a partir de esa fecha, no se podrá conceder ninguna ayuda en la medida en que no se hayan suprimido en su totalidad estas distorsiones".

Pues bien, aun cuando la Decisión comunitaria exigía al Estado español la modificación del sistema fiscal establecido en las normas antes citadas, aquél optó por incluir en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, una Disposición adicional (la octava), que procedía a equiparar en los territorios forales del País Vasco y Navarra, mediante la concesión de un "crédito fiscal", la tributación de las personas físicas o jurídicas no residentes en España respecto de la de los residentes en aquéllos. La razón de esta equiparación se debe a que, aun disfrutando dichos territorios forales de un régimen tributario propio, consecuencia de la Disposición adicional primera de nuestra Carta Magna (y desarrollado en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra), sin embargo, en materia de tributación de "no residentes" en España, la competencia para regularla era -en aquel entonces- exclusiva del Estado. Hoy, sin embargo, tras la reforma operada por las Leyes 38/1997, de 4 de agosto, y 19/1998, de

15 de junio, de modificación del concierto económico y del convenio económico, respectivamente, los no residentes que operen con establecimientos permanentes en esos territorios quedarán sometidos a la normativa foral y no a la común.

Por el motivo expuesto, las personas físicas o jurídicas no residentes en España que operaban en la Comunidad Autónoma del País Vasco se encontraban en una situación de desventaja respecto de aquellas otras personas o entidades que, operando igualmente en tal Comunidad, tenían acceso a una amplia gama de beneficios fiscales como consecuencia de su condición de residentes forales, al serles de aplicación la normativa concertada foral y no la normativa estatal común. Según esto, los efectos de la Disposición adicional impugnada son de exclusiva aplicación a los sujetos citados —no residentes en España que operan en el País Vasco y Navarra— pero no a aquellas otras personas o entidades que, aun operando en dichas Comunidades, están establecidas en cualquier otra parte de España. Esto es, para que un sujeto se convierta en acreedor de la "ayuda" contemplada en la norma cuestionada en el presente recurso, es necesaria la concurrencia de una serie de requisitos:

- a) Que se trate de un no residente en España que sea residente en la Unión Europea.
- b) Que opere en el País Vasco o Navarra.
- c) Que no le sea de aplicación la legislación tributaria de la Comunidad Autónoma o Foral, sino la del Estado. Por tanto, esta ayuda no es aplicable:
 - 1) A los no residentes en España que operen en territorio común, los cuales quedan bajo el ámbito de aplicación de la normativa general del Estado en materia de tributación de no residentes (antes, las Leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto de sociedades, IRPF e IS; hoy en día, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de no residentes).
 - 2) A los residentes en el País Vasco o Navarra que operen en dichos territorios forales, los cuales quedan sometidos a su propia normativa tributaria.
 - 3) A los residentes en territorio común que operen en el País Vasco y Navarra y que les sea de aplicación la normativa foral, siendo para ellos el IRPF o el IS un tributo concertado o convenido de normativa autónoma (como ocurre, por ejemplo, con los que operan exclusivamente en el País Vasco o Navarra).
 - 4) A los residentes en territorio común que no operen en el País Vasco o Navarra, a quienes se aplica la norma común y, en su caso, las especialidades propias de cada Comunidad Autónoma.
 - 5) A los residentes en territorio común que operen en el País Vasco o Navarra, pero que no les sea de aplicación la normativa foral sino la común, por ser para ellos el IRPF o el IS un tributo concertado o convenido de normativa común (como ocurre, por ejemplo, con algunos de los que operan tanto en territorio común como en territorio foral).

Pues bien, de los supuestos relacionados sólo interesa el quinto, a los efectos de este proceso constitucional, según se indica a continuación. Y ello porque la primera situación es ajena al presente recurso, so pena de entrar a examinar la diferencia de trato que la disposición impugnada dispensa a los no residentes según desarrollen su actividad en el País Vasco o Navarra, o en el resto del territorio nacional, lo que no configura el objeto de este proceso. La segunda y tercera se justifican precisamente por la aplicación de las normas forales y, en concreto, de los beneficios fiscales que prevén, a los que se asemeja la ayuda contemplada en la Disposición adicional octava de la Ley aquí impugnada. La cuarta se legitima, en principio, en el hecho de que cada sujeto

queda sometido a la legislación del territorio donde desarrolla su actividad, donde opera. Es, entonces, en la quinta situación expuesta donde nos encontramos ante un supuesto en el que, tratándose en todo caso de sujetos que operan en el País Vasco o Navarra, unos, los residentes en esos territorios o los que, siendo residentes en territorio común operan exclusivamente en territorio foral, gozan de una serie de beneficios fiscales aplicables al ejercicio de su actividad; otros, los no residentes en España, disfrutan de lo que podríamos denominar una "medida de efecto equivalente", a saber, la ayuda o subvención fiscal, directamente proporcional al beneficio fiscal no disfrutado por su condición de no residentes; y, finalmente, otros, por ser residentes en territorio común, y aun operando igualmente en los territorios forales, ni tienen derecho al beneficio fiscal foral ni son acreedores a la subvención estatal.

Ahora bien, no corresponde a este Tribunal analizar en el presente recurso de inconstitucionalidad ninguna de las tachas e imputaciones que sobre las normas forales vierte la representación procesal de la Comunidad Autónoma recurrente y relativas a la discriminación interterritorial, a la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como a las diferencias de presión fiscal efectiva global, pues ello sería tanto como aceptar la interposición de una suerte de recurso per saltum contra las normas forales citadas. El objeto del presente recurso de inconstitucionalidad lo constituye única y exclusivamente el análisis de la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994 y a ella se va a contraer nuestro estudio, teniendo en cuenta dos circunstancias: de un lado, que, aun cuando la norma impugnada sea consecuencia de la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo que, a su vez, tiene su origen en las Normas dictadas por las Diputaciones Forales vascas en el año 1988, sin embargo, sus efectos no se limitan únicamente a corregir la disfunción creada en el mercado comunitario por aquéllas, pues, dada su redacción, se aplica a cualquier otra norma foral, vasca o navarra, que establezca un beneficio fiscal no aplicable a los no residentes comunitarios que operan en estos territorios; y de otra parte, que al ser el crédito fiscal aprobado por la disposición impugnada el equivalente de los beneficios fiscales previstos en las normas forales para los residentes en los territorios forales, será necesario acudir a éstas para conocer su alcance, eso sí, teniendo bien presente que lo enjuiciado en el presente recurso de inconstitucionalidad es única y exclusivamente la medida estatal y no las forales que le sirven de base y justificación.

TERCERO.—Antes de enjuiciar el fondo de las cuestiones objeto de este proceso constitucional debemos dar respuesta a la objeción de procedibilidad formulada por el Abogado del Estado, relativa a la falta de interés de la Comunidad Autónoma recurrente para interponer el presente recurso de inconstitucionalidad. Se fundamenta el Abogado del Estado en que, a su juicio, no guarda el recurso ninguna conexión con las competencias de la Comunidad ni con precepto alguno de su Estatuto de Autonomía, por impugnarse una norma que concierne a los regímenes fiscales de Navarra y el País Vasco y a determinados derechos que se reconocen a residentes en la Unión Europea que operen en dichas Comunidades, tanto más cuanto simplemente se alegan presuntas vulneraciones del orden constitucional general, que afectarían por igual a todas las Comunidades Autónomas (fraude o deslealtad constitucional), y vulneraciones del principio de igualdad y de interdicción del arbitrariedad que no tienen relación, tal y como están formuladas, con los presupuestos de la autonomía.

Pues bien, aunque es cierto que hemos venido entendiendo la legitimación de las Comunidades Autónomas para interponer un recurso de inconstitucionalidad [conforme a los arts. 162.1 a) CE y 32.2 LOTC] como referida a las normas que afecten a dichas

Comunidades "en el ámbito derivado de las facultades correspondientes a sus intereses peculiares" (STC 25/1981, de 14 de julio, FJ 3, y, en igual sentido, la STC 84/1982, de 23 de diciembre, FJ 2), también lo es que dicha legitimación ha sido entendida "en los mismos términos y con la misma amplitud" que la del resto de los sujetos contemplados en los anteriores artículos, al haberles sido reconocida a cada uno de ellos "no en atención a su interés, sino en virtud de la alta cualificación política que se infiere de su respectivo cometido constitucional" (SSTC 5/1981, de 13 de febrero, FJ 3; 180/2000, de 19 de junio, FJ 2.a; y 274/2000, de 15 de noviembre, FJ 2). Estos artículos las habilitan, entonces, para acudir ante este Tribunal Constitucional no sólo en defensa de sus competencias autonómicas respecto de las cuales se haya producido una invasión o constricción *ope legis* y, por tanto, hayan sido menoscabadas —directa o indirectamente— por el Estado, sino también en protección de cualquiera de las garantías que tanto la Constitución como el correspondiente Estatuto de Autonomía les confieren como presupuesto y base de su propio ámbito de autonomía, ora por atribuirles determinadas facultades, ora por imponerles ciertos mandatos (SSTC 84/1982, de 23 de diciembre, FJ 1, y 62/1990, de 30 de marzo, FJ 2). Así las cosas, las Comunidades Autónomas se encuentran legitimadas para interponer un recurso de inconstitucionalidad cuando tienen un interés para recurrir conforme a los criterios expuestos, operando entonces su haz de competencias como una plasmación positiva de su ámbito propio de autonomía y como punto de conexión entre la legitimación y el interés (STC 84/1982, de 25 de diciembre, FFJJ 1 y 2; y 62/1990, de 30 de marzo, FJ 2). No hay que olvidar que cuando una Comunidad Autónoma impugna una Ley está "poniendo de manifiesto la existencia de un interés público objetivo en que el Tribunal Constitucional desarrolle su función de garantizar la supremacía de la Constitución mediante el enjuiciamiento de la ley impugnada" [STC 86/1982, de 23 de diciembre, FJ 2, citada, al efecto, por la STC 180/2000, de 19 de junio, FJ 2 a)].

Conforme a la anterior doctrina, y como dijimos, por ejemplo, en la STC 84/1982, de 23 de diciembre, basta partir de la atribución de una competencia exclusiva (en aquel caso, sobre régimen local a favor de la Generalidad, dado el tenor del art. 9.8 del Estatuto de Autonomía de Cataluña), como es la prevista en el art. 8.1.2 del Estatuto de Autonomía de La Rioja, relativa al "fomento del desarrollo económico de La Rioja dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional", o la de desarrollo legislativo contemplada en el art. 9.1.2, sobre "la ordenación y planificación de la actividad económica regional", para encontrar una base suficientemente legitimadora de los órganos de la Comunidad Autónoma de La Rioja a fines de impugnación de un precepto legal referido a la "política económica nacional", que incide en el propio ámbito de su autonomía.

Es oportuno señalar que cuando la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas —en sus arts. 137 y 156— autonomía para la gestión de sus respectivos intereses lo hace tanto en el sentido de reconocerles la autonomía política como la financiera. La primera, es un "principio que preside la organización territorial del Estado" (SSTC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8, y 192/2000, de 13 de julio, FJ 7) y, por consiguiente, "uno de los pilares básicos del ordenamiento constitucional" (SSTC 32/1981, de 28 de julio, FJ 3, y 104/2000, de 13 de abril, FJ 4) que "exige que se dote a cada ente de todas las competencias propias y exclusivas que sean necesarias para satisfacer el interés respectivo" (STC 25/1981, de 14 de julio, FJ 3, con cita de la STC 4/1981, de 2 de febrero). Su autonomía política y, en consecuencia, su capacidad de autogobierno se manifiesta, entonces, "en la capacidad para elaborar sus propias políticas públicas en las materias de su competencia" (STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ

7), lo que conduce a entender que esa autonomía para "la gestión de sus respectivos intereses" ofrece una vertiente económica importantísima ya que, aun cuando tenga un carácter instrumental o programático (STC 4/1981, de 2 de febrero, FJ 1.b), la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines (STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8). Por su parte, la autonomía financiera (reconocida también para la Comunidad Autónoma de La Rioja en el art. 32 EAR), como instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política, implica tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado —en términos de suficiencia— de ingresos, conforme a lo dispuesto en los artículos 133.2 y 157.1 CE. La autonomía financiera de los entes territoriales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas; es decir, para posibilitar y garantizar, en definitiva, el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los arts. 137 y 156 CE (SSTC 104/2000, de 13 de abril, FJ 4, y las por ella citadas; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3).

Según lo expuesto, no es admisible la objeción de procedibilidad alegada por el Abogado del Estado, por cuanto no cabe duda del interés legítimo que sobre los efectos de la norma impugnada tiene la Comunidad Autónoma recurrente, pues su aplicación produce el efecto (el llamado "efecto frontera") de estimular el traslado de actividades económicas de territorio común a territorio foral, con lo cual se está incidiendo directa e inequívocamente en su autonomía financiera y, en consecuencia, en "su propio ámbito de autonomía" (ATC 155/1998, de 30 de junio, FJ 2).

CUARTO.—En el escrito de interposición del recurso de inconstitucionalidad se alega la vulneración por la Disposición adicional impugnada de varios preceptos de nuestra Constitución. Ahora bien, lo cierto es que nuestro análisis se debe limitar a contrastar la norma con los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), igualdad (arts. 14 y 31.1 CE) y libertad de circulación, de residencia y de empresa (arts. 19, 38 y 139 CE), pues las vulneraciones relativas a los principios de solidaridad y de lealtad constitucional —como correctamente apunta el Abogado del Estado— se dirigen en realidad contra los regímenes forales de convenio y concierto, ajenos a la problemática constitucional que aquí se plantea, lo que los excluye de cualquier pronunciamiento por parte de este Tribunal. Basta recordar en este sentido que, conforme a nuestra doctrina, la impugnación de las normas debe ir acompañada de la preceptiva fundamentación y precisión que permitan al Abogado del Estado, al que asiste, como parte recurrida, el derecho de defensa, así como a este Tribunal, que ha de pronunciar la Sentencia, conocer las razones por las que los recurrentes entienden que las disposiciones impugnadas transgreden el orden constitucional (SSTC 118/1996, de 27 de junio, FJ 2; y 118/1998, de 4 de junio, FJ 4). En particular, es claro que la presunción de constitucionalidad de normas con rango de ley no puede desvirtuarse mediante la imputación de vicios que en realidad no corresponden a la norma analizada por atribuirse directa o indirectamente a otras diferentes, aun cuando éstas guarden algún tipo de relación con aquéllas.

QUINTO.—Hechas las aclaraciones que preceden, imputa la Comunidad Autónoma recurrente, en primer lugar, a la transcrita Disposición adicional octava, objeto del presente recurso, la vulneración del principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE.

Sobre este particular se hace necesario recordar nuestra doctrina con relación al principio de seguridad jurídica, conforme a la cual este principio implica la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio (SSTC 104/2000, de 13 de abril, FJ 7; y 235/2000, de 5 de octubre, FJ 8, así como las que en una y otra se citan). Es decir, la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando "la claridad y no la confusión normativa" (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4), y como "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho" (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5). En definitiva, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; y 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15).

Según lo que antecede, no es difícil concluir que el precepto cuestionado se puede interpretar "de modo natural y no forzado, y sin afectación de la seguridad jurídica" (SSTC 176/1999, de 30 de septiembre, FJ 4; y 74/2000, de 16 de marzo, FJ 3), como una norma que compensa a los no residentes en España que lo son en la Unión Europea y que operan en los territorios forales del País Vasco y Navarra por los beneficios fiscales que no pueden disfrutar en éstos como consecuencia del reparto de competencias que en materia de tributación de no residentes derivaba, entonces, de las Leyes de Concierto y Convenio firmadas entre el Estado y las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra, respectivamente. Ciertamente, la norma no sólo es clara y precisa en sus efectos y destinatarios, sino que en momento alguno induce a confusión de ningún tipo ni genera duda de ninguna clase, como lo pone de manifiesto el hecho de que la representación procesal de la Comunidad Autónoma recurrente no haya tenido problema alguno en determinar quiénes son sus destinatarios y cuáles sus consecuencias jurídicas. Es más, la propia parte recurrente no sólo delimita perfectamente el ámbito de los destinatarios sino que además reconoce en sus alegaciones que la determinación del beneficio fiscal cuestionado "consiste en una simple resta entre las cuotas efectivamente pagadas al Estado e hipotéticamente debidas a las Haciendas forales para determinar si existe un exceso a favor del contribuyente que constituirá el monto de la devolución a que tiene derecho y que le satisfará la Hacienda pública estatal, no la foral", con lo cual la falta de dificultad en la concreción de los destinatarios de la norma, de un lado, y la sencillez del cálculo del monto del beneficio tributario, de otra parte, chocan frontalmente con la incertidumbre que se le pretende imputar. Es, pues, una norma clara que ni incide en la vertiente objetiva —certeza— ni en la subjetiva -previsibilidad- del principio de seguridad jurídica (STC 273/2000, de 15 de noviembre, FFJJ 9 a 11) y, por tanto, no es contraria a las exigencias del principio en cuestión pues "aparece redactada con la suficiente claridad como para eliminar cualquier sombra de incertidumbre acerca de su contenido y alcance" (STC 235/2000, de 5 de octubre, FJ 8).

Por otra parte, tampoco el hecho de que se remita a un futuro desarrollo reglamentario ataca dicho principio, por cuanto tal remisión es puramente procedimental, a saber, en la forma de solicitar el "crédito fiscal" derivado de la aplicación de la disposición

impugnada a los no residentes en España que desarrollan actividades económicas en los territorios forales citados. No hay que olvidar que el principio de reserva de ley —y, en concreto, el operante en la materia tributaria por obra del art. 31.3 CE— no excluye la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, es decir, de una intervención auxiliar o complementaria del reglamento (por todas, SSTC 235/2000, de 5 de octubre, FJ 5, y 292/2000, de 30 de noviembre, FJ 14), tanto más si esas remisiones afectan a aspectos meramente adjetivos o procedimentales del tributo, que no sustantivos. En conclusión, desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, en términos de certeza, previsibilidad e intereses tutelados, ningún reproche se le puede hacer a la Disposición adicional impugnada.

SEXTO. —El siguiente vicio que se atribuye a la norma impugnada es el de su arbitrariedad (art. 9.3 CE) tanto en la fijación de sus destinatarios, "elemento subjetivo", que no se refiere a los españoles o a los extranjeros, sino a los no residentes en España, como en la determinación de su "elemento objetivo", que elimina la territorialidad para el ordenamiento tributario estatal, confundiéndola con la del ordenamiento tributario foral, como, igualmente, en la determinación de su "elemento formal", por acometer una expansión de los derechos forales tributarios constitucionalmente imprevista, o en su "consecuencia jurídica", al depender la decisión del gasto comprometido por el Estado de una previa fijación de los incentivos fiscales por los órganos hacendísticos autonómicos.

Pues bien, sobre este particular es obligado señalar que la función de legislar no equivale a una simple ejecución de los preceptos constitucionales, pues, sin perjuicio de la obligación de cumplir los mandatos que la Constitución impone, el legislador goza de una amplia libertad de configuración normativa para traducir en reglas de Derecho las plurales opciones políticas que el cuerpo electoral libremente expresa a través del sistema de representación parlamentaria. Consiguientemente, si el Poder legislativo opta por una configuración legal de una determinada materia o sector del ordenamiento no ha de confundirse lo que es arbitrio legítimo con capricho, inconsecuencia o incoherencia, creadores de desigualdad o de distorsión en los efectos legales, ya en lo técnico legislativo, ya en situaciones personales que se crean o estimen permanentes (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 66/1985, de 23 de mayo, FJ 1; y 99/1987, de 11 de junio, FJ 4). Ahora bien, estando el poder legislativo sujeto a la Constitución, es misión de este Tribunal velar para que se mantenga esa sujeción, que no es más que una específica forma de sumisión a la voluntad popular, expresada esta vez como poder constituyente. Ese control de la constitucionalidad de las leyes debe ejercerse, sin embargo, de forma que no imponga constricciones indebidas al poder legislativo y respete sus opciones políticas. El cuidado que este Tribunal ha de tener para mantenerse dentro de los límites de ese control ha de extremarse cuando se trata de aplicar preceptos generales e indeterminados, como es el de la interdicción de la arbitrariedad, según han advertido ya algunas de nuestras Sentencias. Así, al examinar un precepto legal impugnado desde ese punto de vista el análisis se ha de centrar en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad, sin que sea pertinente un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias (SSTC 116/1999, de 17 de junio, FJ 14; y 104/2000, de 13 de abril, FJ 8, y las citadas por ambas).

Conforme a lo expuesto, hay que precisar que la norma impugnada posee una finalidad razonable (adaptar nuestro ordenamiento interno a las exigencias de la Unión Europea)

y, en consecuencia, no se muestra desprovista de fundamento, por lo que, desde esta perspectiva no puede calificársela de arbitraria, aunque pueda discreparse de la concreta solución adoptada. Ahora bien, distinto es si además establece una discriminación injustificada, aspecto este cuyo análisis se efectuará al contrastar la norma con el principio constitucional de igualdad, también invocado por la Comunidad Autónoma recurrente.

SÉPTIMO. —Salvada, en principio, la posible arbitrariedad de la disposición legal impugnada desde el punto de vista de la finalidad perseguida, resta por concretar si, no obstante poseedora de una finalidad constitucionalmente legítima, introduce alguna clase de desigualdad lesiva de la garantía de la igualdad prevista en el Texto constitucional, bien de forma genérica en el artículo 14 CE, bien en cualquiera de sus manifestaciones específicas, a saber, y en lo que al presente supuesto respecta, desde el punto de vista estrictamente tributario (art. 31.1 CE), desde la óptica de la libertad de empresa (art. 38 CE) o, finalmente, desde la perspectiva de la libertad de residencia y circulación (art. 139 CE).

En este sentido, sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho —igualdad en la ley— existe una muy amplia doctrina de este Tribunal que puede sintetizarse ahora recordando que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido. Tan contraria a la igualdad es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad (STC 75/1983, de 3 de agosto, FJ 2). En consecuencia, este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables la concurrencia de una doble garantía:

a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.

b) La proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en la que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, las SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; y 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4).

Por otra parte, también hay que tener presente que la valoración que se realice en cada caso ha de tener en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones

no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4). Efectivamente, dicho precepto constitucional dispone que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación. La expresión "todos" absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional —el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas— que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

Aunque el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, no correspondiendo a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la ley son las más correctas técnicamente, sin embargo, sí estamos facultados para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha vulnerado el citado principio de igualdad (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4, 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4). Por este motivo, la exención o la bonificación —privilegio de su titular— como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando "se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31" (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8).

OCTAVO. —Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional "requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa

cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre, FJ 6; 29/1987, de 6 de marzo, FJ 5; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3). Sólo una vez verificado uno y otro presupuesto resulta procedente entrar a determinar la licitud constitucional o no de la diferencia contenida en la norma" (STC 200/2001, de 4 de octubre, FJ 5). Así, y tomando como punto de análisis el diferente trato dispensado por la norma impugnada a aquéllos que operan en los territorios del País Vasco y Navarra, conforme a su condición de residentes o no residentes en España, hay que decir, en primer lugar, que nos encontramos ante una medida que sólo beneficia a los no residentes —residentes en la UE— y no así a los restantes sujetos que igualmente operan en aquellos territorios, bien siendo residentes en territorio común, bien siéndolo en territorio foral. Es decir, estamos en presencia de una medida que introduce una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas. Y, en segundo lugar, que los términos de comparación deben considerarse homogéneos, pues se trata en todos los supuestos de personas que "operan" económicamente en los territorios forales citados, cuya única diferencia es la cualidad con la que se presentan en el mercado autonómico: como residentes en España o como no residentes en España siéndolo en un país miembro de la Unión Europea. En suma, estando en presencia de situaciones equiparables que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía a la que se hizo referencia con anterioridad: la de la razonabilidad y la de la proporcionalidad de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida.

A tal fin es necesario partir diciendo que no cabe duda de que, en principio, el elemento diferenciador adoptado por el legislador —la condición de no residente en España— podría justificar en otras circunstancias el trato dispar, dado que históricamente razones de política económica internacional dirigidas a atraer inversiones extranjeras han venido justificando el distinto trato que los diferentes ordenamientos tributarios dispensaban a los titulares de un patrimonio o perceptores de rendimientos según su condición de residentes o no residentes en un determinado territorio. En este sentido, la propia Ley general tributaria, en su art. 21, establece como uno de los criterios de vinculación al poder tributario español el de la residencia en España. Y de la residencia se han servido las leyes reguladoras de los tributos personales (renta de personas físicas, sociedades, sucesiones y donaciones, patrimonio y, hoy también, renta de no residentes), no sólo para vincular a los perceptores de renta o titulares de un patrimonio con el poder tributario español sino incluso para diferenciar los gravámenes aplicables (renta de personas físicas y sociedades), hasta el punto de que en la actualidad existe una norma legal dedicada única y exclusivamente a la determinación de la tributación de las personas —físicas o jurídicas— no residentes en España (la Ley 41/1998). Igualmente, los distintos convenios internacionales bilaterales para evitar la doble imposición en materia de los impuestos sobre la renta, siguiendo el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, acogen precisamente la cualidad de residente como el medio principal de distribución de la materia imponible entre los Estados contratantes.

Así las cosas, es indudable que la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del art. 31.1 CE un trato dispar, pues el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas

sectoriales. Igualmente, ningún reparo podría oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravadas de forma distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes. Ahora bien, lo que no le es dable al legislador —desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario— es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE; SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6).

Pues bien, a diferencia de otras medidas tributarias localizadas en una parte del territorio nacional (por ejemplo, las previstas para Ceuta y Melilla, consecuencia del infradesarrollo regional, o para Canarias, resultado de su insularidad), la ayuda ahora analizada carece de justificación alguna que la legitime desde el punto de vista tributario, pues no responde a ninguna clase de política sectorial —social o económica—, cual podría ser el paliar una particular situación de crisis o deterioro industrial, optimizando el crecimiento económico y favoreciendo el desarrollo regional. Y ello aun cuando pueda ser razonable la finalidad perseguida por la norma impugnada, en la medida en que se dirige a ejecutar un mandato comunitario, y pueda ser igualmente válido —como se ha dicho— el elemento diferenciador adoptado por el legislador, a saber, la no residencia. Lo que no supera la norma es el juicio de constitucionalidad en el análisis de sus consecuencias, de sus consecuencias tributarias en este caso, por ser no sólo irrazonables sino también desproporcionadas con la finalidad perseguida y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos abdicar de la recaudación impositiva.

NOVENO.—Las consecuencias derivadas de la disposición impugnada son irrazonables, pues, aun cuando prima facie parece tratar de forma igual a todo el colectivo de los residentes en España que operan en el País Vasco y Navarra, debe tenerse presente que dentro de este grupo —el de los residentes en España— es necesario distinguir, a su vez, entre aquéllos a los que se les aplica la normativa foral (mayoritariamente, los que tienen la condición de residentes en dichos territorios forales) y aquellos otros a quienes se les aplica la normativa común (mayoritariamente, los residentes en territorio común). Y ello porque, si bien la exclusión que la norma impugnada hace en su aplicación respecto de los primeros se justifica, precisamente, en la existencia de los beneficios fiscales forales, superando con ello el juicio de razonabilidad, sin embargo, la falta de acceso de los segundos a las ayudas cuestionadas se muestra desprovista de un fundamento razonable en la medida en que tampoco disfrutaban de los beneficios fiscales forales. Se coloca así a estos últimos en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria, pues la consecuencia final es que la mayoría de los sujetos que intervienen en el mercado autonómico de referencia (residentes en dichos territorios forales y residentes en la Unión Europea que no lo sean en España) lo hacen ofreciendo bienes y servicios a precios con reducida o nula presión fiscal —lo cual mejora notablemente su posición competitiva en el mercado— mientras que otros se ven obligados a intervenir incorporando al precio de sus operaciones el coste fiscal correspondiente derivado de la aplicación de la normativa común.

Por otra parte, las mismas consecuencias derivadas de la Disposición adicional impugnada son extremadamente desproporcionadas en atención a la finalidad

perseguida, quebrándose la necesaria proporcionalidad que debe existir entre el medio empleado, el resultado que se produce y el fin pretendido. Ciertamente, al ser el crédito fiscal analizado equivalente al beneficio fiscal foral no disfrutado como consecuencia de la aplicación de la normativa común, es decir, siendo la ayuda estatal prevista en la Ley 42/1994 directamente proporcional al beneficio fiscal foral no aplicable al no residente, entonces, la ayuda estatal se concreta en magnitudes tales como las que a continuación se indican.

En primer lugar, y respecto de los no residentes que operen en el territorio de la Comunidad Foral Navarra, tendrían derecho a una serie de ayudas equivalentes a una reducción de la base imponible del IS o del IRPF de entre el 45 y el 60 por 100 del importe que del beneficio contable se destinase a una "reserva especial para inversiones", o a una bonificación de entre el 50 y el 95 por 100 en la cuota de los citados tributos a las "entidades de nueva creación"; beneficios todos ellos previstos en las Leyes Forales 12/1993, de 15 de noviembre, de apoyo a la inversión y a la actividad económica y otras medidas tributarias; 24/1996, de 30 de diciembre, del impuesto sobre sociedades; y 22/1998, de 30 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Debe señalarse, no obstante, que los de la Ley Foral 24/1996, fueron, primero, derogados por la Ley Foral 8/2001, de 10 de abril, a partir del día 1 de enero de 2001, y después declarados contrarios al mercado común por la Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001. En segundo lugar, y respecto de los no residentes que operen en los territorios de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, Álava o Vizcaya tendrían derecho a ayudas estatales equivalentes, por ejemplo, a una deducción en la cuota del IS o del IRPF de entre el 20 y el 45 por 100 de las inversiones efectuadas; a la libertad de amortización de los bienes adquiridos; a la exención total en el IS durante 10 años o a una bonificación del 25 al 99 por 100 de la base imponible por las inversiones en activos fijos materiales, para las sociedades de nueva creación; a reducciones en la base imponible del IS o del IRPF de entre el 40 y el 50 por 100 de las cantidades destinadas a una "reserva especial para inversiones productivas", así como a bonificaciones del 95 por 100 en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, respecto de los actos y contratos relacionados con las inversiones citadas. Estos beneficios son fruto:

a) En Guipúzcoa, de las Normas Forales 6/1988, de 14 de julio, de incentivos fiscales a la inversión; 11/1993, de 26 de junio, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica; 1/1995, de 16 de febrero, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995; y 7/1996, de 4 de julio, del impuesto sobre sociedades.

b) En Álava, de las normas forales 2/1988, de 18 de julio, de incentivos fiscales a la inversión; 18/1993, de 5 de julio, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica; 8/1995, de 8 de marzo, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995; y 24/1996, de 5 de julio, del impuesto sobre sociedades.

c) En Vizcaya, de las Normas Forales 8/1988, de 5 de julio, de incentivos fiscales a la inversión; 5/1993, de 4 de julio, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica; 1/1995, de 24 de febrero, de medidas fiscales de apoyo a la reactivación económica para 1995; y 3/1996, de 26 de junio, del impuesto sobre sociedades. Ahora bien, los beneficios fiscales previstos en las respectivas Normas Forales reguladoras del IS han sido, primero, anulados por las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999 —recurso núm. 3753/96— y de 7 de octubre de 1999 —recurso núm. 3747/96—, después, derogadas por las Normas Forales 3/2000, de 13 de marzo, 7/2000, de 29 de marzo, y

7/2000, de 19 de julio, respectivamente, para finalmente ser declaradas contrarias al mercado común por la Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001.

En suma, la relación de beneficios expuestos patentiza que la ayuda estatal concedida a los no residentes que operan en el País Vasco y Navarra coloca a un colectivo de contribuyentes —el de determinados no residentes en España— ante una situación de absoluto privilegio fiscal por llegar incluso, en ocasiones, a neutralizar totalmente el deber constitucional —de todos— de contribuir a los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad, no sólo sin una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 CE (generalidad, capacidad e igualdad), sino de una forma tan desproporcionada que la convierte en lesiva y contraria a ese deber de todos de contribuir mediante un "sistema tributario justo".

DÉCIMO. —El hecho de que la norma impugnada pretendiese dar cumplimiento a un mandato de la Comisión Europea no evita, sin embargo, la lesión del art. 31.1 CE, pues si así era, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima, ello no implica necesariamente que el medio utilizado para alcanzar el fin sea adecuado al mismo, en sentido de razonable y proporcionado. En este sentido, siendo cierto que la norma impugnada está dotada de una finalidad razonable desde el punto de vista constitucional, sin embargo, también lo es que el medio utilizado para alcanzar tal fin es inadecuado. En efecto, conforme a nuestra doctrina, la distribución competencial que entre el Estado y las Comunidades Autónomas ha operado el Texto constitucional rige también para la ejecución del Derecho comunitario, pues la traslación de este Derecho supranacional no afecta a los criterios constitucionales del reparto competencial, de tal manera que el orden competencial establecido no resulta alterado ni por el ingreso de España en la Comunidad Europea ni por la promulgación de normas comunitarias (SSTC 252/1988, de 20 de diciembre, FJ 2; 64/1991, de 22 de mayo, FJ 4; 76/1991, de 11 de abril, FJ 3; 115/1991, de 23 de mayo, FJ 1; 236/1991, de 12 de diciembre, FJ 9; 79/1992, de 28 de mayo, FJ 1; 117/1992, de 16 de septiembre, FJ 2; 80/1993, de 8 de marzo, FJ 3; 141/1993, de 22 de abril, FJ 2; 112/1995, de 6 de julio, FJ 4; 146/1996, de 19 de septiembre, FJ 2; 148/1998, de 2 de julio, FJ 8; y 21/1999, de 25 de febrero, FJ 1). En definitiva, no sólo "la ejecución del Derecho comunitario corresponde a quien materialmente ostente la competencia, según las reglas de Derecho interno, puesto que "no existe una competencia específica para la ejecución del Derecho comunitario" (STC 236/1991, FJ 9), (STC 79/1992, de 28 de mayo, FJ 1), sino que "esa responsabilidad ad extra de la Administración del Estado no justifica la asunción de una competencia que no le corresponde, aunque tampoco le impide repercutir ad intra, sobre las Administraciones públicas autonómicas competentes, la responsabilidad que en cada caso proceda" (STC 148/1998, de 2 de julio, FJ 8). Es más, las dificultades que pudieran existir en la ejecución de la normativa comunitaria, de existir, "no pueden ser alegadas para eludir competencias que constitucionalmente corresponden a una Comunidad Autónoma" (STC 188/2001, de 20 de septiembre, FJ 11).

Así las cosas, el cumplimiento de la exigencia de la Comisión Europea implicaba que la Comunidad Autónoma afectada modificase su normativa en los términos exigidos por la Comunidad Europea, por ser esa Administración territorial la que había introducido en su normativa foral los beneficios fiscales declarados contrarios al mercado común y por ser esa Comunidad la única habilitada para suprimir o modificar tales beneficios. Basta con avanzar unos años en el tiempo para comprobar cómo han sido las propias Comunidades del País Vasco y Navarra las que han procedido a derogar (mediante la Ley Foral 8/2001, de 10 de abril, en Navarra; y las Normas Forales 3/2000, de 13 de marzo, 7/2000, de 29 de marzo, y 7/2000, de 19 de julio, en Guipúzcoa, Álava y

Vizcaya, respectivamente) beneficios fiscales aprobados durante el año 1996 en las normas forales reguladoras del impuesto sobre sociedades, además del hecho de las nuevas Decisiones de la Comisión Europea, de fecha 11 de julio de 2001, que los declaraba contrarios al mercado común, exigiendo al Estado español, esta vez, no su modificación, sino su supresión.

UNDÉCIMO. —Tampoco supera la norma impugnada el juicio de constitucionalidad desde la perspectiva de las libertades de empresa, residencia y circulación (arts. 38, 138.2, 139.1 y 139.2 CE). En efecto, con relación a la libertad de empresa hay que recordar que el art. 38 del Texto constitucional dispone que los poderes públicos garantizan el ejercicio de la libre empresa de acuerdo con las exigencias de la economía general. Dicho mandato debe ser interpretado poniéndolo en relación, primero, con los artículos 128 y 131 CE (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 10; y 225/1993, de 8 de julio, FJ 3.b), viniendo a implicar, fundamentalmente, el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3), y a hacerlo en libre competencia (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 4; y 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8), lo que exige, entre otras cosas, la defensa de los empresarios contra prácticas, acuerdos, conductas o actuaciones atentatorias de esa libertad (STC 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 15). Ahora bien, también hay que ponerlo en relación con el art. 139.2 CE, pues toda medida que impida o fomente el traslado de empresas incidirá lógicamente en la libertad de circulación y, por tanto, en la libertad de las empresas. Efectivamente, es nuestra doctrina que "el traslado de industrias guarda estrecha relación con los principios de la constitución económica a los que acaba de hacerse referencia, no sólo en la medida en que la actividad de traslado industrial de un lugar a otro dentro del Estado implica desplazamiento espacial de medios productivos y circulación, en consecuencia, de bienes y personas por el territorio nacional, sino también por cuanto constituye una relevante manifestación de la libertad de empresa que el art. 38 de la Constitución reconoce..., entendida aquí como libertad de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado, cuyo ejercicio en condiciones básicas de igualdad queda constitucionalmente garantizado, y cuyo respeto marca los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad" (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; y 64/1990, de 5 de abril, FJ 4).

Cabe, por consiguiente, "que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias. Así habrá de suceder cuando se provoque una modificación sustancial, geográfica o sectorial, del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional, se generen barreras financieras en torno a alguna de ellas o se desvirtúen artificialmente con el concurso de factores externos al mercado, la igualdad de medios y posibilidades de desplazamiento de las industrias que concurren en el mismo espacio económico. Y ello no sólo a través de medidas coactivas que directamente impongan trabas injustificadas a la circulación de industrias o a su desarrollo en condiciones básicas de igualdad, sino también mediante medidas de naturaleza graciable y acogimiento voluntario como ayudas, subvenciones u otro tipo de auxilios, que, en el marco de la actual Administración prestacional, adquieren, junto a su tradicional configuración como medios de fomento, promoción y protección empresarial, una innegable virtualidad de instrumentos de intervención económica, de los que puede llegar a hacerse un uso incompatible con las exigencias del mercado único, por propiciar, en mayor o menor grado, la disociación en ciertas zonas o sectores

de reglas económicas que han de permanecer uniformes" (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 4).

Nuestro Texto constitucional garantiza tanto la unidad de España como la autonomía de sus nacionalidades y regiones, lo que necesariamente obliga a buscar un adecuado equilibrio entre ambos principios, pues la unidad del Estado no es óbice para la coexistencia de una diversidad territorial que admite un importante campo competencial de las Comunidades Autónomas. Ello otorga a nuestro ordenamiento, además, una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 3). En todo caso, nuestra Constitución configura un modelo de Estado donde a los órganos centrales del Estado les corresponde, en una serie de materias, la fijación de los principios o criterios básicos de general aplicación a todo el Estado (STC 32/1981, de 28 de julio, FJ 5).

Una de las manifestaciones de esa unidad básica que la Constitución proclama se concreta en la "unidad de mercado" o en la unidad del orden económico en todo el ámbito del Estado (STC 96/1984, de 19 de octubre, FJ 3), como se deduce tanto del Preámbulo —que garantiza la existencia de un "orden económico y social justo"— como de una interpretación conjunta de los arts. 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1.1 y 157.2 CE. En efecto, en múltiples ocasiones hemos afirmado que en Estados como el nuestro, de estructura territorial compleja, la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el ámbito nacional es una proyección concreta del más general principio de unidad que el art. 2 CE consagra (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; 11/1984, de 2 de febrero, FJ 5; y 24/1986, de 14 de febrero, FJ 4). Y, asimismo, hemos inferido reiteradamente de esa unidad, como consecuencia necesaria, la exigencia de un mercado único (STC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6), configurándola como un límite de las competencias autonómicas (STC 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 2), término éste, el de "mercado", que equivale a "mercado nacional" o "mercado español", esto es, al espacio económico unitario, reconocido implícitamente como tal por el art. 139.2 CE (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 2; 86/1984, de 27 de julio, FJ 3; y 87/1985, de 16 de julio, FJ 6). Dicho límite o, una vez más, garantía de la "unidad de mercado" en el territorio nacional, no impide toda normación que, de una manera u otra pueda afectar a la libertad de circulación, sino la "fragmentación del mercado" (STC 32/1983, de 28 de abril, FJ 3), en el sentido de que "las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen" (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26).

Al Estado se le atribuye por la Constitución, entonces, el papel de garante de la unidad, pues la diversidad viene dada por la estructura territorial compleja, quedando la consecución del interés general de la Nación confiada a los órganos generales del Estado (STC 42/1981, de 22 de diciembre, FJ 2) y, en concreto, el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica que exige la existencia de unos principios básicos del orden económico que han de aplicarse con carácter unitario y general a todo el territorio nacional (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1). La unicidad del orden económico nacional es un presupuesto necesario para que el reparto de competencias entre el Estado y las distintas Comunidades Autónomas en materias económicas no conduzca a resultados disfuncionales y desintegradores (SSTC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 29/1986, de 20 de febrero, FJ 4), siendo a partir de esa unidad desde la que cada Comunidad, en defensa del propio interés, podrá establecer las

peculiaridades que le convengan dentro del marco de competencias que la Constitución y su Estatuto le hayan atribuido sobre aquella misma materia (STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1; y 88/1986, de 1 de julio, FJ 6).

Ahora bien, en principio, al Estado no le es dado que en uso de sus competencias generales sea él mismo quien quiebre esa unidad sin una justificación razonable desde el punto de vista constitucional cuando, antes al contrario, la unidad del orden económico implica la exigencia de la adopción de medidas de política económica aplicables con carácter general (STC 96/1984, de 19 de octubre, FJ 5). Así se deriva del Texto constitucional y así lo exige la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en cuyo artículo 2.1 b) se atribuye al Estado "la garantía del equilibrio económico, a través de una política económica general, de acuerdo con lo establecido en los artículos 40.1, 131.1 y 138 de la Constitución", a cuyo fin, se le encarga "adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa" (STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3). En consecuencia, la efectiva unicidad del orden económico nacional requiere la unidad de mercado en la medida en que están presentes dos supuestos irreductibles: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio nacional, que ninguna autoridad puede obstaculizar directa o indirectamente (art. 139.2 CE), y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica (arts. 139.1 y 149.1.1 CE), sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 3).

DUODÉCIMO. —Conforme a lo dicho, la medida incorporada a la Disposición adicional impugnada, en cuanto norma que limita sus efectos a una parte concreta del territorio nacional sin una justificación suficiente que la legitime, produce la fragmentación del mercado con quiebra de la necesaria unidad del orden económico, pues, como hemos visto, sus consecuencias objetivas provocan el surgimiento de unos obstáculos para un colectivo de sujetos, que no guardan la debida proporción con el fin perseguido, al colocarles en el mercado en una clara situación de desventaja por tener que competir ofreciendo sus productos o servicios a un coste superior al de aquellos otros que son objeto de la ayuda estatal cuestionada. De esta manera, su actividad no queda sometida a las reglas de mercado, falseándose la competencia y, en su efecto, quebrando la libertad de empresa del art. 38 CE, y, además, resulta lesionada tanto la libertad de circulación del art. 139.2 CE (por tratarse de unas medidas que imponen trabas injustificadas al desarrollo de las empresas en condiciones básicas de igualdad) como la garantía constitucional del art. 139.1 CE, en cuanto manifestación concreta del principio de igualdad del art. 14 CE, que, aunque no exige que las consecuencias jurídicas de la fijación de la residencia deban ser, a todos los efectos, las mismas en todo el territorio nacional (pudiendo ser las cargas fiscales distintas sobre la base misma de la diferencia territorial), sí garantiza el derecho a la igualdad jurídica, "es decir, a no soportar un perjuicio —o una falta de beneficio— desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos" (STC 8/1986, de 21 de enero, FJ 4). No puede desconocerse que, en un marco de libre competencia, las medidas tributarias afectan a su ejercicio y, consecuentemente, al acceso al mercado en posiciones de libre concurrencia, de modo que, en tanto favorezcan el ejercicio de actividades económicas para determinados operadores o concretas inversiones o actuaciones de los sujetos (bien mediante exenciones o bonificaciones, bien mediante amortizaciones aceleradas de inversiones, bien mediante subvenciones, ayudas, etc.), si carecen de una justificación que las legitime, harán de

peor condición a quienes, encontrándose en la misma situación, no pueden acceder a ninguna de ellas.

DECIMOTERCERO. —Como consecuencia de los razonamientos que se exponen en los fundamentos jurídicos anteriores, y sin necesidad de examinar otras alegaciones del recurso, procede declarar la inconstitucionalidad de la norma cuestionada.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación Española, Ha decidido Declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Madrid, a veinticinco de abril de dos mil dos.

VOTO PARTICULAR

Voto particular que formulan el Magistrado D. Tomás S. Vives Antón y la Magistrada D^a María Emilia Casas Baamonde respecto de la Sentencia recaída en el recurso de inconstitucionalidad núm. 1135/95, al que se adhieren el Magistrado D. Pablo García Manzano y la Magistrada D^a Elisa Pérez Vera.

Con el mayor respeto hacia la decisión expresada en la Sentencia, pero también con la mayor firmeza, debemos expresar nuestra discrepancia con el fallo y con la argumentación conducente al mismo expuesta a partir de su fundamento jurídico 8. Las razones de nuestro absoluto disenso, que reiteradamente expusimos en el Pleno desafortunadamente sin éxito, parten del exceso de jurisdicción en que, en nuestra opinión, incurre la Sentencia al someter a enjuiciamiento disposiciones no impugnadas: las normas tributarias de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra sobre las que se construye el supuesto normativo de la disposición de la Ley estatal impugnada, pero que no lo han sido en este proceso constitucional. La fundamentación de la Sentencia radica en la desigualdad que, a su juicio, provoca la disposición estatal impugnada entre residentes en España, según esa residencia tenga lugar en el País Vasco y Navarra o fuera del País Vasco y Navarra, a la que, sin embargo, no atiende la norma estatal objeto de este recurso de inconstitucionalidad, que se dirige a conceder incentivos fiscales o subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español con la finalidad de corregir las distorsiones con respecto al art. 52 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (nuevo art. 43) puestas de manifiesto por la Decisión de la Comisión 93/337 CEE, de 10 de mayo (DOCE L. 134/25). Incurre, pues, en una *mutatio elenchi* que hace que la argumentación gire en el vacío y exceda de lo que nuestra cognición limitada en este proceso permite, como en detalle se analiza a continuación.

PRIMERO. —La Sentencia afirma, en su fundamento jurídico 2, que "no corresponde a este Tribunal analizar en el presente recurso de inconstitucionalidad ninguna de las tachas e imputaciones que sobre las normas forales vierte la representación procesal de la Comunidad Autónoma recurrente y relativas a la discriminación interterritorial, a la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como a las diferencias

de presión fiscal efectiva global, pues ello sería tanto como aceptar la interposición de una suerte de recurso per saltum contra las normas forales citadas. El objeto del presente recurso de inconstitucionalidad lo constituye única y exclusivamente el análisis de la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994 y a ella se va a contraer nuestro estudio...". Insiste en el citado fundamento jurídico en la necesidad de tener "bien presente que lo enjuiciado en el presente recurso de inconstitucionalidad es única y exclusivamente la medida estatal y no las forales que le sirven de base y justificación". Reitera en el fundamento jurídico 4 que "los regímenes forales del Convenio y Concierto" son "ajenos a la problemática constitucional que aquí se plantea" y que la declaración de inconstitucionalidad no puede derivar de "vicios que en realidad no corresponden a la norma analizada por atribuirse directa o indirectamente a otras diferentes, aun cuando éstas guarden algún tipo de relación con aquéllas".

No es así, sin embargo, y la Sentencia se adentra, desviadamente, en ese recurso per saltum que dice querer evitar, imputando a la disposición estatal impugnada vicios que no le corresponden. La ilicitud constitucional que la Sentencia aprecia en la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, se alcanza tras efectuar su contraste con los arts. 14 y 31.1 CE a través de un juicio de igualdad que, además de confundir las diferenciaciones de índole subjetiva y objetiva y mezclar su canon propio con los complementarios de justificación objetiva y razonable de la diferencia y de proporcionalidad, se realiza sobre situaciones que se traen a la comparación sin estar contempladas en la norma estatal impugnada, sino, según reconoce la propia Sentencia, "en el análisis de sus consecuencias, de sus consecuencias tributarias..., por ser no sólo irrazonables sino también desproporcionadas con la finalidad perseguida y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos abdicar de la recaudación impositiva" (FJ 8).

Sin necesidad de exponer la reiterada jurisprudencia constitucional sobre el principio de igualdad, que puede considerarse sintetizada en el fundamento jurídico 10 de la STC 181/2000, de 29 de junio, el enjuiciamiento de la ley desde las exigencias constitucionales del principio de igualdad se proyecta sobre su contenido normativo y no sobre las consecuencias imaginables y aplicaciones posibles que de la ley puedan derivar o efectuarse. A lo que ha de añadirse que el juicio de igualdad no es posible cuando la desigualdad está prevista en la propia Constitución.

Juzgando la ley desde sus consecuencias posibles, la Sentencia compara a los residentes en España no sometidos a los sistemas tributarios vasco y navarro con los residentes sometidos a esos sistemas (no contemplados en la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994) y no, como hubiera debido atendiendo al mandato normativo de la citada disposición impugnada, a los residentes en España con los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España, que son los estrictamente afectados por la regulación estatal recurrida. El proceso resulta de este modo desviado de su objeto o, por decirlo con los términos de nuestra doctrina, el término de comparación elegido resulta arbitrario o caprichoso.

La Sentencia sostiene, en su fundamento jurídico 8, que "nos encontramos ante una medida que sólo beneficia a los no residentes —residentes en la Unión Europea— y no así a los restantes sujetos que igualmente operan en aquellos territorios, bien residiendo en territorio común, bien siéndolo en territorio foral"; y advierte que, aún cuando pudiera parecer que trata de forma igual "a todo el colectivo de los residentes en España que operan en el País Vasco o Navarra", se hace "necesario distinguir... entre aquéllos a los que se le aplica la normativa foral (mayoritariamente, los que tienen la condición de

residentes en los territorios forales) y aquellos otros a quienes se les aplica la normativa común (mayoritariamente, los residentes en territorio común)" (FJ 7). Para concluir en que la falta de acceso de estos segundos a los incentivos fiscales y subvenciones contempladas en la disposición legal impugnada "se muestra desprovista de un fundamento razonable en la medida en que tampoco disfrutaban de los beneficios fiscales forales" (FJ 9).

Pues bien, ni tal disfunción está considerada en la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994, ni ésta produce el efecto de aplicar a los residentes en España, no residentes en el País Vasco o Navarra, la normativa común y el no disfrute de los beneficios fiscales forales, consecuencias que, obviamente, surgen de otras disposiciones, no impugnadas.

Tan decisivas son las normas tributarias emanadas de la Comunidad Foral de Navarra y de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya en la construcción de la Sentencia que parte de su argumentación se destina a su exposición, concluyendo que son tales beneficios fiscales forales los que "patentizan" la "situación de absoluto privilegio fiscal" (FJ 9) que la norma estatal concede a los no residentes en España; "situación de absoluto privilegio fiscal" que, al no extenderse a todos los residentes en España, determina, según la Sentencia, la inconstitucionalidad de la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994.

Con lo que se acaba afirmando que la norma impugnada sólo sería constitucional:

- a) Si generalizase a toda España el régimen fiscal del País Vasco y Navarra, lo que no es sino un puro sin sentido.
- b) Si introdujese modificaciones en tal régimen, cosa que, en el marco de la Constitución española de 1978, el Estado unilateralmente no puede hacer.
- c) Si, por último, no pusiera remedio a la infracción del Derecho comunitario que, como la Sentencia reconoce, trata, en efecto de remediar.

SEGUNDO. —La argumentación de la Sentencia incurre en contradicciones insalvables. Entiende que "la norma impugnada posee una finalidad razonable (adaptar nuestro ordenamiento interno a las exigencias de la Unión Europea) y, en consecuencia, no se muestra desprovista de fundamento" (FJ 6); antes bien, es "poseedora de una finalidad constitucionalmente legítima" (FJ 7); de una "finalidad razonable desde el punto de vista constitucional" (FJ 10); para después negarlo: "carece de justificación alguna que la legitime desde el punto de vista tributario, pues no responde a ninguna clase de política sectorial —social o económica—, cual podría ser el paliar una particular situación de crisis o deterioro industrial, optimizando el crecimiento económico y favoreciendo el desarrollo regional. Y ello aun cuando pueda ser razonable la finalidad perseguida por la norma impugnada, en la medida en que se dirige a ejecutar un mandato comunitario, y pueda ser igualmente válido... el elemento diferenciador adoptado por el legislador, a saber, la no residencia" (FJ 8); está desprovista de "una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 CE (generalidad, capacidad, igualdad)" (FJ 9), pues "el medio utilizado para alcanzar tal fin es inadecuado" (FJ 10); "limita sus efectos a una parte concreta del territorio nacional sin una justificación suficiente que la legitime..." (FJ 12).

En modo alguno podemos compartir el tortuoso camino argumental seguido, ni la conclusión alcanzada, la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal a la que, no se sabe si por omisión o ex silencio, pues no se dice en el fallo, se imputa no

extender los beneficios fiscales forales a todos los residentes en España que operen en la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra, concediéndolos únicamente a los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España.

TERCERO. —De haberse efectuado el juicio de igualdad en los términos exigidos por nuestra Constitución, tal y como se ha concretado por nuestra doctrina, la diferencia de trato establecida por el legislador entre residentes en la Unión Europea, dentro y fuera de España, de acomodarse al canon de aquel juicio, se justificaría tanto "en el marco de la normativa comunitaria" en el que expresamente opera, como en la propia condición elegida por la norma, la de residente en España o fuera de España. Desde la perspectiva de aquélla, es sabido que la titularidad del derecho de establecimiento de que disfrutaban los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro comprende "el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades... en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales..." (art. 43 TCE, antiguo art. 52 TCE).

Por su parte, la cualidad o condición de no residente en España, como la propia Sentencia reconoce, puede justificar el trato dispar del legislador al constituir un criterio relevante para los ordenamientos tributarios a efectos de determinar el sometimiento de los perceptores de renta o titulares de patrimonios al poder tributario y diferenciar los gravámenes aplicables, además de constituir el criterio de distribución de la materia imponible entre Estados y entre el Estado y el País Vasco y Navarra, según las Leyes del Concierto y el Convenio (FJ 8).

Aquí debía haber concluido, por tanto, nuestro control de constitucionalidad, con la consiguiente declaración de la constitucionalidad de la norma impugnada, habida cuenta de que el criterio de la residencia fundamenta el diferente trato fiscal dispensado a los no residentes respecto de los residentes en España con causa, además de en las exigencias de cumplimiento del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, en las de nuestro sistema constitucional (Disposición adicional primera CE) y estatutario de reparto competencial en materia tributaria, que comprende los regímenes tributarios concertados entre el Estado y el País Vasco (art. 41 EAPV y Ley 12/1981, de 13 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ulteriormente modificada) y entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (art. 45 LORAFNA y Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, también modificada después). La Disposición adicional octava de la Ley 42/1994 opera así en función de un elemento objetivo y rigurosamente neutro, que explica la diferencia de trato sin que se constate la presencia de factores injustificados de diferenciación entre colectivos diversos.

Sin embargo, la Sentencia considera que el criterio de la residencia sería relevante "en otras circunstancias", pero no en el caso de una disposición legal a la que acusa de "localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible..." (FJ 8). Frente a esa conclusión de la Sentencia, cabe destacar que, como acabamos de decir, la norma estatal se limita a igualar a los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España con los residentes en el País Vasco o Navarra, de modo que la desigualdad que la Sentencia imputa a la Ley estatal no está en ella, sino haciéndola derivar del Ordenamiento de las Comunidades Autónomas al que la normativa europea remite, que está previsto en nuestra Constitución y que no puede ser enjuiciado en este proceso.

CUARTO. —Tampoco se nos alcanza razón alguna que justifique la excepción —un nuevo exceso— a nuestra doctrina de que no nos corresponde analizar la ejecución del Derecho comunitario, o la adecuación de nuestro ordenamiento a aquél, y que "la distribución competencial que entre el Estado y las Comunidades Autónomas ha operado el texto Constitucional rige también para la ejecución del Derecho Comunitario, pues la traslación de este Derecho supranacional no afecta a los criterios constitucionales del reparto competencial, de tal manera que el orden competencial establecido no resulta alterado ni por el ingreso de España en la Comunidad Europea ni por la promulgación de normas comunitarias (SSTC 252/1988, de 20 de diciembre, FJ 2; 64/1991, de 22 de mayo, FJ 4; 76/1991, de 11 de abril, FJ 3; 115/1991, de 23 de mayo, FJ 1; 236/1991, de 12 de diciembre, FJ 9; 79/1992, de 28 de mayo, FJ 1; 117/1992, de 16 de septiembre, FJ 2; 80/1993, de 8 de marzo, FJ 3; 141/1993, de 22 de abril, FJ 2; 112/1995, de 6 de julio, FJ 4; 146/1996, de 19 de septiembre, FJ 2; 148/1998, de 2 de julio, FJ 8; y 21/1999, de 25 de febrero, FJ 1)" (FJ 10); doctrina que recoge, pero de nuevo no aplica, la Sentencia.

La Sentencia se pronuncia sobre la ejecución de la Decisión de la Comisión Europea, indicando que su correcto cumplimiento habría exigido modificar y suprimir los beneficios fiscales forales y no la aprobación de la disposición estatal impugnada.

Así dice que "el cumplimiento de la exigencia de la Comisión Europea implicaba que la Comunidad Autónoma afectada modificase su normativa en los términos exigidos por la Comunidad Europea, por ser esa Administración territorial la que había introducido en su normativa foral los beneficios fiscales declarados contrarios al mercado común y por ser esa Comunidad la única habilitada para suprimir o modificar tales beneficios. Basta con avanzar unos años en el tiempo para comprobar como han sido las propias Comunidades del País Vasco y Navarra las que han procedido a derogar (mediante la Ley Foral 8/2001, de 10 de abril, en Navarra; y las Normas Forales 3/2000, de 13 de marzo, 7/2000, de 29 de marzo, y 7/2000, de 19 de julio, en Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, respectivamente) beneficios fiscales aprobados durante el año 1996 en las normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, además del hecho de las nuevas Decisiones de la Comisión Europa, de fecha 11 de julio de 2001, que los declaraba contrarios al mercado común, exigiendo al Estado español, esta vez, no su modificación, sino su supresión" (FJ 10). La Sentencia de la que disentimos había afirmado más arriba que "aun cuando la Decisión comunitaria exigía al Estado español la modificación del sistema fiscal establecido en las normas antes citadas, aquél optó por incluir en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, una Disposición adicional (la octava), que procedía a equiparar en los territorios forales del País Vasco y Navarra, mediante la concesión de un "crédito fiscal", la tributación de las personas físicas o jurídicas no residentes en España respecto de la de los residentes en aquéllos. La razón de esta equiparación se debe a que, aun disfrutando dichos territorios forales de un régimen tributario propio, consecuencia de la Disposición adicional primera de nuestra Carta Magna (y desarrollado en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra), sin embargo, en materia de tributación de "no residentes" en España, la competencia para regularla era —en aquel entonces— exclusiva del Estado" (FJ 2).

Desde nuestra función de control de la constitucionalidad de las leyes no podemos compartir la descalificación que la Sentencia efectúa de la disposición estatal impugnada por la desviación en que, asumiendo funciones que no le son propias,

considera habría incurrido respecto del mandato comunitario en la medida en que no produjo la modificación del sistema fiscal foral. Como hemos dicho en reiteradas ocasiones, "no corresponde al Tribunal Constitucional controlar la adecuación de la actividad de los poderes públicos nacionales al Derecho comunitario" (STC 201/1996 de 9 de diciembre, con cita de las SSTC 49/1988, 64/1991 y 180/1993, entre otras). Por lo demás, dicha norma legal, dictada por el Estado en ejercicio de su competencia, en aquel momento exclusiva, sobre tributación de las personas físicas o jurídicas o entidades sin personalidad no residentes en territorio español, se limita a eliminar las desigualdades incompatibles con el art. 43 TCE (antiguo art. 52 del Tratado).

QUINTO.—La desproporción de la Sentencia es también visible en el resto de su análisis sobre la vulneración por la disposición estatal impugnada de las libertades de empresa, residencia y circulación de los arts. 38, 138.2, 139.1 y 2 CE. Nuestra disidencia respecto de estas vulneraciones sigue siendo radical.

A partir de la finalidad de fomentar el traslado de empresas que anida en las normas forales, no impugnadas, que se considera lesiva de la unidad de mercado, la inconstitucionalidad de la norma estatal por vulneradora de las libertades de residencia, circulación y empresa se hace depender, invirtiendo los planos del análisis, de "una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias" (FJ 11), con cita de nuestra STC 4/1990, de 5 de abril. La exigencia constitucional de la existencia de un mercado único se contempla como "límite de las competencias autonómicas", para, invirtiendo de nuevo los planos ahora desde la actuación de las Comunidades Autónomas en el mercado a la del Estado, reprochar a éste la quiebra de esa unidad y el incumplimiento de su papel de garante de la misma, atribuyendo a la disposición impugnada un fin que no le corresponde, cual es el de corregir las presuntas desigualdades derivadas del reparto competencial en materia tributaria entre el Estado y las Haciendas Forales, consecuencia de las Leyes de Concierto y Convenio con el País Vasco y Navarra. La norma, como vengo insistiendo, emana del Estado en ejercicio de su competencia sobre tributación de no residentes, posee una finalidad constitucional legítima, que es proporcionada al objeto que persigue, y respeta la igualdad de los residentes en España por dirigirse únicamente a los no residentes en territorio nacional, sin impedir ni limitar las libertades de residencia y circulación ni la libertad de empresa y la libre competencia, que, al contrario, amplía en términos del Derecho comunitario.

La Sentencia conduce a un preocupante camino sin salida al imponer al Estado una obligación positiva de igualar o parificar que limita las facultades y opciones de configuración política del legislador dentro de un sistema en que la singularidad o diversidad fiscal se consagra en la propia Constitución (Disposición adicional primera CE). Con base en el principio de igualdad la Sentencia impone al legislador su propia concepción de los sistemas forales del Concierto Económico o Convenio, del cumplimiento correcto del Derecho Comunitario y, a la postre, de la decisión política que había de haberse adoptado, lo que no cabe hacer en un proceso constitucional sin trastocar gravemente sus límites.

Madrid, veintinueve de abril de dos mil dos.

VOTO PARTICULAR

Voto particular que formula el Magistrado D. Eugeni Gay Montalvo respecto de la Sentencia dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 1135/95.

Con profundo respeto a la decisión mayoritaria, y de acuerdo con la opinión discrepante que defendí en la deliberación, me permito hacer uso de la posibilidad concedida por el art. 90.2 LOTC y disentir del fallo de la decisión así como de su fundamentación.

Mi discrepancia se sustenta básicamente en el hecho de que la Sentencia afecta a cuestiones que exceden del objeto del recurso interpuesto a pesar de la manifestación de intenciones que proclama en el inicio de su razonamiento. Pero también en la fundamentación jurídica esgrimida para alcanzar un fallo estimatorio, pues, a mi juicio, la disposición estatal impugnada no incurre en los reproches de inconstitucionalidad alegados.

a) Como consta expresamente en los antecedentes de la Sentencia, el recurso de inconstitucionalidad trae su causa en el "efecto frontera" que, para la Comunidad Autónoma de La Rioja, tienen las medidas fiscales establecidas en los territorios forales limítrofes. Es en este contexto, de crítica directa a los regímenes fiscales concertados de Navarra y del País Vasco, donde la Comunidad recurrente ubica las vulneraciones constitucionales que, finalmente, termina por imputar a la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994 que se impugna.

La Sentencia de la que discrepo, tal y como decía, es consciente del trasfondo del asunto y, por ello, de modo expreso, insiste en resaltar que "no corresponde a este Tribunal analizar ninguna de las tachas e imputaciones que sobre las normas forales vierte la representación procesal de la Comunidad Autónoma recurrente, relativas a la discriminación interterritorial, a la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como a las diferencias de presión fiscal efectiva global, pues ello sería tanto como aceptar la interposición de una suerte de recurso per saltum contra las normas forales citadas", por lo que precisa que "el objeto del presente recurso lo constituye, única y exclusivamente, el análisis de la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994". Criterio que comparto absolutamente.

Sin embargo, pese al autocontrol que proclama, la Sentencia termina por realizar consideraciones excesivamente vinculadas con las normas forales que pretendía no cuestionar. Momento a partir del cual mi criterio disiente. En particular, en el fundamento jurídico noveno, se dice claramente que el hecho de que los residentes en España sometidos a la normativa común no accedan a las ayudas cuestionadas, es una situación que "se muestra desprovista de un fundamento razonable en la medida en que tampoco disfrutaban de los beneficios fiscales forales", colocándolos, por ello, "en una situación de desventaja insuperable que genera en discriminatoria".

b) Y, con ello, a mi juicio, se va más allá del objeto del recurso y de la competencia de este Tribunal.

Más allá del objeto del recurso porque, al final, la autolimitación declarada por la Sentencia respecto a las normas forales y su régimen fiscal, no deviene tal y, además, termina por impedir (por coherencia con dicha declaración) que este Tribunal pueda entrar en un análisis más global y completo que pudiera tener en cuenta como "fundamento razonable" del precepto impugnado, la importante Disposición adicional primera de la Constitución.

A mi juicio, la Disposición adicional primera de la Constitución —donde se manifiesta que ésta ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales—, se

configura como un instrumento de autolimitación del Estado cuya finalidad fue, y es, garantizar el consenso en un marco general de unidad constitucional (art. 2 CE). Pero, salvada la unidad, entiendo que deben respetarse las particularidades reconocidas constitucionalmente, porque, además del argumento de la Disposición adicional primera de la Constitución, el concepto de unidad no siempre significa uniformidad cuando las decisiones son proporcionadas, habida cuenta de la configuración del Estado español y la diversidad de regímenes jurídicos y opciones legislativas que, necesariamente, ello conlleva (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6, y 84/1993, de 8 de marzo, FJ 4).

Máxime cuando, por otro lado, la Decisión comunitaria no cuestionaba ni nuestra declaración constitucional, ni la existencia de particularidades financieras y fiscales de Navarra y del País Vasco derivadas de las normas forales y se limitaba simplemente a cuestionar que los sistemas forales, distintos al común, no se aplicaran a las empresas comunitarias no residentes.

Este "traslado del debate", difícilmente evitable, explica la afirmación que hace la Sentencia de que la situación de los residentes en España sometidos al régimen común se encuentra "desprovista de un fundamento razonable" (FJ 9). Pero, a lo mejor, dicho fundamento existe y se encuentra, precisamente, en el propio reconocimiento constitucional de las particularidades fiscales de los territorios forales.

Creo, además, que la Sentencia también podría ir más allá de la competencia de este Tribunal. Al margen de la perspectiva anterior, entiendo que, en todo caso, si ceñimos de verdad el examen a la única norma susceptible de ser impugnada (Disposición adicional octava de la Ley 42/1994), el hecho de que ésta no sea de aplicación a los españoles, sino exclusivamente a los comunitarios no residentes, así como que se trate de una norma que da respuesta a una Decisión europea elaborada sobre los parámetros de legalidad del derecho comunitario sin afectación del derecho interno, me suscita la duda en torno a la posibilidad de un control constitucional. Máxime si, como se desprende de la Sentencia, lo que finalmente se logra es el "salto" que se pretendía evitar y la reconducción de este Tribunal hacia un debate de contornos y sujetos diferentes.

c) En todo caso, en la hipótesis de tener competencia, entiendo que el examen de la única disposición impugnada no puede conducir a declarar su inconstitucionalidad.

Ciertamente, el término de comparación fijado por la Comunidad Autónoma recurrente, consistente en contraponer no residentes y residentes en los territorios forales, revela una disparidad de situaciones que, por sí misma, puede justificar la desigualdad de trato si, como ocurre, presenta cobertura constitucional (Disposición adicional primera) y se sustenta en un criterio objetivo y neutro, como es la residencia, utilizado en numerosas normas nacionales y en convenios bilaterales como criterio de vinculación a nuestro poder tributario. Pero, además, porque aún en la hipótesis de que las situaciones sometidas a comparación fueran homologables, la disposición legal impugnada posee una finalidad legítima y no introduce ninguna desigualdad injustificada.

Como pone de manifiesto el Abogado del Estado, existe una clara finalidad en la intervención del legislador contraria a la que se denuncia por la Comunidad Autónoma recurrente y que consiste, precisamente, en suprimir una discriminación previa puesta de manifiesto por la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo. La razón de la equiparación de los comunitarios no residentes que persigue la disposición impugnada, responde así al hecho de que, aun disfrutando los territorios históricos de un régimen tributario propio consecuencia de la Disposición adicional primera de la Constitución (desarrollada por las Leyes que aprueban el Concierto económico con la

Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra), la competencia en esta materia respecto de los no residentes era en ese momento del Estado español. Por ello los no residentes quedaban en desventaja respecto de los residentes que también realizaban actividades en los territorios históricos. Al no ser factible para el Estado la modificación de los sistemas tributarios forales y carecer las haciendas forales de competencia para regular todo lo relativo a la tributación de las personas no residentes, el gobierno español optó por la disposición legal impugnada, como único mecanismo útil para proceder a la adecuación exigida por la normativa comunitaria. Entiendo que, con ello, se armonizaba la exigencia de adaptación requerida, con el respeto, al mismo tiempo, de la Disposición adicional primera de la Constitución.

En fin, a mi juicio, nuestra estructura territorial, acrecentada por la existencia misma de los regímenes tributarios forales que aportan un plus de diversidad en materia tributaria, justifica el hecho de que el gobierno en su función de garante de la coordinación interterritorial y extraterritorial corrija una disfunción del sistema como consecuencia de ostentar en ese momento competencias exclusivas en esta materia para los territorios históricos y no creo que ello suponga introducir un elemento diferenciador lesivo; sino, al contrario, corregir una desigualdad previa para los no residentes derivada de la feliz aceptación de la integración europea.

d) Finalmente, tampoco el resto de alegaciones, a mi juicio, debieran prosperar.

Por lo que se refiere a la libertad de residencia, porque no se impide su esencial contenido ya que el ciudadano puede optar por mantener su residencia en donde ya la tenga, o por trasladarla a un lugar distinto (STC 90/1989, de 11 de mayo, FJ 5), sin que pueda apreciarse la vulneración del derecho reconocido en el art. 19 CE porque se asuman voluntariamente las consecuencias vinculadas a la misma. Idénticas consideraciones son trasladables a la libertad de circulación ya que la norma impugnada tampoco la impide u obstaculiza, sin que se pueda confundir la libre circulación y elección de residencia con las consecuencias jurídicas que dicha elección pueda tener en el ciudadano y que no han de ser, a todos los efectos, las mismas en todo el territorio nacional (STC 8/1986, de 21 de enero, FJ 3).

Desde la perspectiva de la libertad de empresa y de la libre competencia (art. 38 CE) creo que, al contrario de lo que se alega, la disposición legal impugnada persigue, precisamente, corregir una situación interna que era considerada atentatoria contra la libre empresa desde la óptica comunitaria y que, además, desde una perspectiva interna no obstaculiza la libre actividad ni impide el acceso al mercado. Y su repercusión en la uniformidad del mercado español creo que es compatible con la Constitución, por no afectar a la situación preexistente en el mercado nacional y por dirigir su ámbito subjetivo de aplicación exclusivamente a los no residentes en España.

Por todo ello, entiendo que debió desestimarse el recurso de inconstitucionalidad.

Madrid, a veintinueve de abril de dos mil dos. D. Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, Presidente.- D. Tomás S. Vives Antón.- D. Pablo García Manzano.- D. Pablo Cachón Villar.- D. Fernando Garrido Falla.- D. Vicente Conde Martín de Hijas.- D. Guillermo Jiménez Sánchez.- D^a María Emilia Casas Baamonde.- D. Javier Delgado Barrio.- D. Roberto García-Calvo y Montiel.- D^a Elisa Pérez Vera.- D. Eugeni Gay Montalvo, Magistrados.

Ref. TC-5

Sentencia del Tribunal Constitucional 255/2004, de 23 de diciembre

Recurso: Cuestiones de inconstitucionalidad 6/95 y 4476/97

Ponente: Ramón Rodríguez Arribas.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 6

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Guillermo Jiménez Sánchez, don Vicente Conde Martín de Hijas, doña Elisa Pérez Vera, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Eugeni Gay Montalvo, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Ramón Rodríguez Arribas, don Pascual Sala Sánchez y don Pablo Pérez Tremps, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente SENTENCIA

En las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 6/95 y 4476/97, planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, por posible vulneración del art. 14, en relación con el 31, ambos de la Constitución. Han intervenido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Ramón Rodríguez Arribas, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. ANTECEDENTES

PRIMERO.—Mediante escrito registrado de entrada en este Tribunal el día 3 de enero de 1995, el Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco remite Auto de dicha Sala de 26 de diciembre de 1994 dictado en el recurso contencioso-administrativo núm. 3053/92, acompañado de testimonio de las correspondientes actuaciones, por el que se acuerda plantear cuestión

de inconstitucionalidad respecto del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

SEGUNDO.—Los antecedentes de hecho que dieron lugar al planteamiento de la cuestión son los siguientes:

a) Don Sabino Gallarzagaitia Bolumburu, médico de profesión, ejercía una actividad económica en la que colaboraba su cónyuge, doña Ana Rosa Rincón Gutiérrez, primero como trabajadora por cuenta ajena, con contrato laboral y alta en la Seguridad Social en el régimen general, percibiendo una retribución de 150.000 pesetas (901,52 €), y después, al obtener el título de odontóloga (causando baja en el régimen general de la Seguridad Social), como colaboradora profesional (dándose de alta como médico en la licencia fiscal), obteniendo unos ingresos de 1.543.000 pesetas (9.273,62 €). En el plazo correspondiente presentaron una declaración conjunta en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 1989, con un resultado negativo —a devolver— de 129.646 pesetas (779,19 €). La Administración de Tributos Directos de la Hacienda foral les practicó una liquidación provisional —paralela— en la que suprimía, en la base imponible, como deducción de la actividad económica, los gastos de personal correspondientes a las rentas abonadas al cónyuge (primero como trabajadora asalariada y luego como colaboradora), a quien, a su vez, dejaba de computárselos como rendimientos propios, para, posteriormente, suprimir también de la cuota tributaria la deducción variable aplicada, con un resultado final a ingresar de 343.402 pesetas (2.063,89 €). Contra esta liquidación interpuso el Sr. Gallarzagaitia la correspondiente reclamación económico-administrativa (núm. 1044/91) ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya quien, por Resolución con fecha de 9 de julio de 1992, la desestimó.

b) Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (núm. 3053/92), se solicitaba, como pretensión principal, la de que se anulasen los actos administrativos impugnados, con las consiguientes devoluciones de ingresos indebidos, más la cantidad resultante de su autoliquidación, en la que había consignado como gastos deducibles de su actividad profesional, no aceptados como tales por la Administración demandada, los pagos y retenciones efectuados durante el ejercicio en cuestión a su esposa, primero, como empleada, y después, como colaboradora profesional, del consultorio de odontólogo de que era titular el recurrente.

c) Concluido el procedimiento y pendiente de dictarse la correspondiente Sentencia, la Sala acordó, por providencia de 11 de octubre de 1994, oír a las partes y al Ministerio Fiscal, por término común e improrrogable de diez días, a fin de que pudieran alegar lo que estimasen pertinente acerca del planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la redacción dada a dicha Ley por la 48/1985, de 27 de diciembre, a cuyo tenor, “no tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso: ... Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los recibe”, texto que reproduce el art. 15.3 b) de la Norma foral de Vizcaya 8/1984, de 28 de noviembre.

d) La parte demandante evacuó el trámite conferido por escrito fechado el día 31 de octubre de 1994 en el que apreciaba la inconstitucionalidad sobrevenida del preconstitucional art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, como consecuencia de la STC de 12 de mayo de 1994, al resultar infringidos los principios de igualdad y no

discriminación por la existencia de vínculo familiar. No obstante, no se oponía al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad si la Sala así lo estimaba pertinente. e) El Fiscal, mediante escrito presentado el día 7 de diciembre de 1994, evacuó el trámite de alegaciones conferido, entendiendo procedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad al estimar inconstitucional la prohibición de deducción del artículo 15.3 b) de la Norma foral 8/1984, por vulneración del art. 14 CE, en tanto que da un tratamiento fiscal distinto a las personas unidas con vínculos matrimoniales o familiares respecto de aquellas otras sin relación familiar o unidad por mera situación de hecho, tratamiento discriminatorio que a su vez implica vulneración del derecho constitucional establecido en el art. 39 CE de protección a la familia, pues establece un tratamiento más gravoso para las unidades familiares que las está claramente perjudicando. Esta inconstitucionalidad del art. 15.3 b) de la Norma foral es, además, una consecuencia lógica de la declaración de inconstitucionalidad que el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 12 de mayo de 1994, establece respecto del art. 9.1 c), inciso 3, de la Ley 20/1989, de 28 de julio (adaptación de las normas reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio), el cual establecía limitaciones en las deducciones cuando el cónyuge o hijos menores del sujeto pasivo que convivían con él y trabajaban habitualmente en las actividades empresariales, profesionales o artísticas desarrolladas por el mismo.

TERCERO.—Mediante Auto de 26 de diciembre de 1994 la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acordó elevar a este Tribunal una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su posible contradicción con el principio de igualdad ante la ley recogido en el art. 14 CE, en relación con los principios rectores del sistema tributario que establece el art. 31, también de la CE.

En dicho Auto de planteamiento de la cuestión considera la Sala, haciendo suyo el criterio expresado por el Ministerio Fiscal, que el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 pudiera ser contrario a la Constitución. Argumenta a tal fin, en esencia, que el precepto legal cuestionado, al negar de raíz toda consecuencia fiscal para los miembros de la unidad familiar en cuanto a las prestaciones que perciban unos de otros por razón del trabajo o de otras fuentes de renta, puede infringir el principio de igualdad previsto en el art. 14 CE, en conexión con los principios rectores del sistema tributario del art. 31 CE, respecto de otros contribuyentes que, tributando en régimen conjunto o acumulado de rentas y no percibiendo sus rendimientos de otros miembros de la unidad familiar, o no satisfaciéndolos a otros de la misma, tuvieron la posibilidad legal de beneficiarse de la deducción variable aplicable en 1989 en virtud del art. 5 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, el art. 85 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1989 y el Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre; facultad ésta que se ciñe a las unidades familiares con más de un perceptor de rendimientos positivos de trabajo personal dependiente.

Por otra parte precisa también el órgano judicial cuestionante, con referencia a la STC 146/1994, de 12 de mayo, que es dudoso que tal tratamiento diferenciado goce de una justificación objetiva y razonable, pues si bien, en tributación conjunta, los efectos en la base liquidable de las relaciones contractuales laborales entre miembros de la unidad familiar van siempre a neutralizarse, al suponer flujos económicos y elementos o partidas positivas o negativas para cada miembro, de idéntica magnitud, que se compensan en el conjunto, no es ello óbice para que las consecuencias del trato

diferente se manifiesten de modo relevante en las deducciones en la cuota, donde se reflejan las circunstancias personales o familiares.

Dicho lo que antecede, pasa el órgano judicial a realizar dos aclaraciones. La primera, consistente en que en la tributación acumulada de rentas correspondiente al ejercicio de 1989 el precepto aplicable es —conforme al artículo 1 de la Ley 20/1989, de 28 de julio— el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 cuestionado, y no el art. 9.1 c) de dicha Ley 20/1989, parcialmente afectado por la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la STC 146/1994. Y la segunda aclaración es la relativa a que, si bien la norma directamente aplicada al caso por la Administración tributaria vizcaína ha sido el art. 15.3 b) de la Norma foral 8/1984, de 28 de noviembre de Vizcaya, y aunque tampoco constituyen las Normas forales, en general, reglamentos de ejecución de la Ley estatal vinculados jerárquicamente a la misma, sino manifestación de la autonomía de que gozan los Territorios Históricos del País Vasco, siendo susceptibles de revisión por la jurisdicción contencioso administrativa, sin embargo, en este supuesto, en virtud del art. 7.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, reguladora del Concierto económico entre el Estado y el País Vasco, tal precepto de la norma foral sólo ha podido reproducir, imperativamente, dicho art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, al establecer que “las Diputaciones Forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior”, por lo que toda infracción constitucional que pudiera imputarse al precepto foral, ha de entenderse incluida en la norma estatal, en cuanto norma aplicable prevista por el propio instrumento de concertación.

Finalmente, el órgano judicial termina su planteamiento aclarando que no cabe acomodar al ordenamiento constitucional el precepto legal cuestionado por vía interpretativa. Ahora bien, tampoco puede inaplicarlo por su inconstitucionalidad sobrevenida, como pretendía la parte recurrente, al no estar facultada la Sala para esto último, habida cuenta de que el propio Tribunal Constitucional habría considerado la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, de naturaleza postconstitucional en razón de su reforma parcial con posterioridad a la entrada en vigor de la Constitución, lo que con mayor razón habría de tenerse presente en este caso, en el que, respecto del régimen de tributación conjunta en el ejercicio de 1989, la Ley 20/1989, de 28 de julio, y la correspondiente Norma foral, la 12/1989, de 14 de septiembre, habrían confirmado la aplicación de la legislación hasta entonces vigente.

CUARTO.—La Sección Tercera de este Tribunal acordó por providencia de 17 de enero de 1995 admitir a trámite la anteriormente referida cuestión de inconstitucionalidad, a la que correspondió el núm. 6/95, y dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia e interior, y al Fiscal General del Estado al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en este proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes, así como publicar la incoación de la cuestión en el “Boletín Oficial del Estado” (lo que se llevó a efecto en el BOE núm. 21, de 25 de enero de 1995).

QUINTO.—Por escrito que tuvo su entrada en el Registro General de este Tribunal el 2 de febrero de 1995, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó el Acuerdo de la Mesa de la Cámara conforme al cual, aun cuando no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, ponía a disposición del Tribunal las actuaciones de la misma que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General. Por su parte, el Presidente del Senado

comunicaba a este Tribunal, mediante escrito registrado el día 6 de febrero de 1995, que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

SEXTO.—El Abogado del Estado presentó el 3 de febrero de 1995 escrito de alegaciones en el Registro General de este Tribunal suplicando la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad planteada. Tras hacer referencia a los términos en que la cuestión se plantea, destaca que el art. 15.3.b) de la Norma foral de Vizcaya 8/1984 recoge una norma de protección de la hacienda pública, para evitar la artificiosa transferencia de rentas entre los diversos miembros de la unidad familiar o la simulación de gastos deducibles que resultarían defraudatorios de la progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta. Progresividad que constituye uno de los principios constitucionales que debe presidir el sistema tributario (art. 31.1 CE), siendo el medio aquí utilizado para su protección apropiado o proporcionado a tal fin (SSTC 209/1988, FFJJ 6 y ss.; y 45/1989, FFJJ 5 y 6). Dicho esto, entiende el Abogado del Estado que ello no supone establecer discriminación alguna por el estado civil o condición personal desde el punto de vista tributario, de la misma manera que el artículo 7.2 del texto refundido de la Ley general de Seguridad Social de 30 de mayo de 1974 excluía de su campo de aplicación al cónyuge del empresario o a sus hijos sometidos a la patria potestad, aun cuando fueran realmente trabajadores por cuenta ajena.

El Abogado del Estado concluye sus alegaciones haciendo una referencia a la STC 146/1994, de 12 de mayo, por la que se declaró parcialmente inconstitucional el artículo 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio, resolución que determinó la deducibilidad, siempre que se cumplan ciertos requisitos, de unos gastos que antes no eran deducibles con arreglo a la primitiva redacción del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978.

SÉPTIMO.—El Fiscal General del Estado, por escrito presentado el 7 de febrero de 1995, interesó la declaración de inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, al que la presente cuestión de inconstitucionalidad se refiere, así como del apartado A) del art. 29 de la Ley 44/1978, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/1988, en el inciso “realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar”, por ser contrarios a los arts. 14, 31.1 y 39 CE. A tal fin, tras exponer los antecedentes de hecho, y entender subsanada, por la coincidencia del Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad con el dictamen del Fiscal, la falta, en la providencia de traslado a las partes del proceso ordinario de dicha cuestión, de la concreción exigida por el art. 35.2 LOTC en cuanto al precepto constitucional que se supone infringido, manifestó su conformidad con el juicio de relevancia efectuado por la Sala promotora de aquélla. Ahora bien, aun estando conforme con el juicio de relevancia exteriorizado por el órgano judicial, precisó que, de acuerdo con el art. 39.1 LOTC, en caso de dictarse sentencia declarando la inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, tal declaración debería extenderse, por conexión o consecuencia, al art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, que regula la “deducción variable”.

Una vez hecha la anterior precisión, pasa el Fiscal General de Estado a analizar el art. 19.2 b) cuestionado, el cual responde tanto a la lógica del sistema de acumulación de rentas impuesto en todo caso a los miembros de la unidad familiar —que fue declarado inconstitucional por la STC 45/1989— así como a la desconfianza ante los pagos o prestaciones efectuados entre las personas integrantes de una unidad familiar. Pues bien, a este respecto entiende que, dado que el primer aspecto o motivo del precepto cuestionado —el relativo a la acumulación obligatoria de rentas— había sido expulsado del ordenamiento jurídico —además de que en el presente caso sería indiferente, habida

cuenta de que la aplicación del régimen de declaración conjunta tuvo lugar por decisión voluntaria de los luego demandantes— lo importante es, entonces, determinar la posible justificación del segundo de los motivos, a saber, la desconfianza del legislador en materia tributaria ante los pagos efectuados entre miembros de la unidad familiar.

A tal fin, a juicio del Fiscal General, es preciso tener en cuenta que la STC 146/1994, de 12 de mayo, por la que se declaró inconstitucional una parte del tercer párrafo del art. 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio (que disponía como límite a la deducción de las retribuciones estipuladas con el cónyuge o hijos menores, el que no fuesen “superiores al coste medio anual por empleado de la plantilla, si la hubiere, o, en otro caso, al importe del salario mínimo interprofesional”).

En consecuencia, según el parecer del Fiscal General del Estado, si se ha declarado la inconstitucionalidad de una norma porque, aun reconociendo efectos fiscales favorables a determinadas relaciones contractuales entre miembros de una misma familia, ha fijado unos límites que no se han considerado razonables, con mayor razón habría que declarar la inconstitucionalidad, por vulneración de los arts. 14, 31 y 39 CE, de la norma legal cuestionada, que niega cualquier efecto fiscal a los contratos entre miembros de una misma familia. Además —concluye el Fiscal— la diferencia tributaria no se produce en abstracto, sino que ha quedado acreditada en el recurso contencioso-administrativo que ha dado lugar a la presente cuestión de inconstitucionalidad, pues los cónyuges optaron por un régimen de tributación conjunta que, por aplicación de la deducción variable dio una cantidad a devolver de 129.646 pesetas y, en cambio, la liquidación provisional efectuada por la Administración tributaria en aplicación de la norma cuestionada, dio una cuota a ingresar de 343.402 pesetas.

OCTAVO.—El 6 de noviembre de 1997 tuvo su entrada en este Tribunal un nuevo escrito procedente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (registrado con el núm. 4476/97), al que se acompañaba, junto con el testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de dicha Sala de 11 de junio de 1997 (recurso contencioso-administrativo núm. 1649/94) por el que se acordaba plantear otra cuestión de inconstitucionalidad también respecto del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por los mismo motivos que fueron expuestos en el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6/1995.

NOVENO.—Los antecedentes de hecho que dieron lugar al planteamiento de la cuestión son los siguientes:

a) Don Julián Robledo Echepare, arrendatario de un local de negocio donde ejercía la actividad económica de “restaurante”, con ocasión de su jubilación, procedió a darse de baja en el régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social, dándose de alta simultáneamente en el citado régimen especial su cónyuge, doña María África Arrebola Fernández, quien computaba los rendimientos obtenidos por el ejercicio de la actividad en el local de cuyo arrendamiento era titular su marido como rentas del trabajo personal por cuenta ajena. En el plazo correspondiente presentaron una declaración conjunta en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 1990, con un resultado positivo —a ingresar— de 451.846 pesetas (2.715,65 €). La Administración de Tributos Directos de la Hacienda foral les practicó una liquidación provisional —paralela— en la que computaba como rendimientos del cónyuge jubilado, los derivados de la actividad económica ejercida en el local arrendado para, posteriormente, suprimir también de la cuota tributaria tanto la deducción variable

aplicada como la deducción por inversiones incorrectamente aplicada, con una cuota tributaria final de 881.089 pesetas (8.295,45 €).

b) Contra la anterior liquidación interpuso el Sr. Robledo un recurso de reposición, con fecha de 13 de noviembre de 1992, que fue desestimado por Acuerdo de la Administración de Tributos Directos de 4 de febrero de 1993, contra el cual se presentó, a su vez, reclamación económico-administrativa (núm. 2013/93) ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, quien la desestimó por Resolución con fecha de 22 de febrero de 1994.

c) Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (núm. 1649/94), y una vez concluido el procedimiento y pendiente de dictarse la correspondiente sentencia, la Sala acordó, por providencia de 3 de diciembre de 1996, oír a las partes y al Ministerio Fiscal, por término común e improrrogable de diez días, a fin de que pudieran alegar lo que estimasen pertinente acerca del planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la redacción dada a dicha Ley por la 48/1985, de 27 de diciembre, a cuyo tenor, “no tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso: ... Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los perciba”, por la posible afección que de su aplicación pudiera resultar para el principio de igualdad que garantiza el art. 14 CE, texto que reproduce el art. 15.3 b) de la Norma foral de Vizcaya 8/1984, de 28 de noviembre.

d) El Fiscal, mediante escrito fechado el día 10 de diciembre de 1996, evacuó el trámite de alegaciones conferido, entendiendo procedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad al estimar inconstitucional la prohibición de deducción del art. 15.3 b) de la Norma foral 8/1984, por vulneración del art. 14 CE, en tanto que da un tratamiento fiscal distinto a las personas unidas con vínculos matrimoniales o familiares respecto de aquellas otras sin relación familiar o unidas por mera situación de hecho, tratamiento discriminatorio que a su vez implica vulneración del derecho constitucional establecido en el art. 39 CE de protección a la familia, pues establece un tratamiento más gravoso para las unidades familiares que las está claramente perjudicando. Esta inconstitucionalidad del art. 15.3 b) de la Norma foral es, además, una consecuencia lógica de la declaración de inconstitucionalidad que el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 12 de mayo de 1994, establece respecto del art. 9.1 c), inciso 3, de la Ley 20/1989, de 28 de julio (adaptación de las normas reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio), el cual establecía limitaciones en las deducciones cuando el cónyuge o hijos menores del sujeto pasivo que convivían con el sujeto pasivo trabajaban habitualmente en las actividades empresariales, profesionales o artísticas desarrolladas por el mismo.

e) La parte demandada —la Diputación Foral de Vizcaya— evacuó el trámite conferido por escrito fechado el día 12 de diciembre de 1996, en el que defendía que el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, no vulneraba los principios constitucionales de igualdad, reserva de ley ni de capacidad económica, pues a partir de la STC 45/1989 se abre la posibilidad de declarar conjunta o separadamente a los miembros de una unidad familiar, de manera que, si, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, sólo se vulnera el principio de igualdad respecto de la opción de tributación (conjunta-separada), en aquellos casos en que ante supuestos idénticos se producen efectos tributarios distintos, en el presente caso, una unidad familiar distinta a la del recurrente

que haya elegido la misma opción de tributación, con las mismas fuentes de renta, deberá satisfacer la misma cuota tributaria.

DÉCIMO.—La Sección Cuarta de este Tribunal acordó por providencia de 15 de septiembre de 1998 admitir a trámite esta segunda cuestión de inconstitucionalidad, dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el artículo 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia e Interior, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en este proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes, y oír a las partes mencionadas para que, en el mismo plazo del traslado, expusiesen lo que consideraran conveniente acerca de la acumulación de esta cuestión a la registrada con el núm. 6/95, promovida por la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y con el mismo objeto, así como publicar la incoación de la cuestión en el Boletín Oficial del Estado (lo que se llevó a efecto en el BOE núm. 229, de 24 de septiembre).

UNDÉCIMO.—Por escrito registrado el día 1 de octubre de 1998, el Presidente del Senado comunicaba a este Tribunal que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC. Posteriormente, el Presidente del Congreso de los Diputados, mediante escrito presentado el día 3 de octubre de 1998, comunicó el Acuerdo de la Mesa de la Cámara conforme al cual, aun cuando no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, ponía a disposición del Tribunal las actuaciones de la misma que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General.

DUODÉCIMO.—El Abogado del Estado, mediante escrito presentado el 8 de octubre de 1998, suplicó que se dictase sentencia por la que se declarase mal planteada e inadmisibile la cuestión, o subsidiariamente se desestimase la misma. Alegó a tal fin, en primer lugar, no ser aplicable al asunto debatido en el proceso ordinario ni ser determinante del fallo del mismo, el artículo 19.2 b) de la Ley 44/1978 cuestionado, pues, en virtud de diversos preceptos de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, reguladora del Concierto Económico, la norma aplicable a la liquidación recurrida es el art. 15.3 b) de la Norma foral de Vizcaya 8/1984, de 28 de noviembre, que desplaza totalmente, en el territorio foral, al precepto estatal cuestionado. De esta manera, siendo dicho art. 15.3 .b) de la Norma foral el único aplicable al supuesto de autos y teniendo el mismo naturaleza reglamentaria, no puede ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad, pudiendo y debiendo ser inaplicable por el Tribunal contencioso-administrativo cualquier norma foral que se considere contraria a la Constitución.

Con carácter subsidiario a la anterior pretensión de inadmisibilidad defendió el Abogado del Estado la constitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, al considerar que no es contrario a los arts. 14 y 31.1 CE. En efecto, a su juicio, tras la reforma operada en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación a la STC 45/1989, de 20 de febrero, el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 pasó a ser una regla para la tributación conjunta de la unidad familiar, por la que libremente optaron el recurrente y su esposa, quienes podrían haber optado por la tributación individual, en cuyo caso, hubiera cabido la deducción como gasto de los rendimientos abonados al otro miembro de la unidad familiar en los términos del artículo 9.1 c) de la Ley 20/1989 y de la STC 146/1994, de 12 de mayo (FJ 6). Es más, prosigue el Abogado del Estado, la regla prevista en el art. 19.2 b) de la Ley no hacía otra cosa que establecer la irrelevancia tributaria de los flujos de renta en una unidad

familiar cuyos miembros hubiesen optado por el régimen de tributación conjunta, puesto que, en tal caso, tales flujos se compensan recíprocamente, y ni son gastos deducibles para el miembro solvens, ni ingresos para el accipiens, lo que simplificaría el impuesto y facilitaría su gestión. De hecho —concluye el Abogado del Estado— el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 no es la causa a la que debe atribuirse un distinto e injustificado tratamiento en materia de deducción variable, puesto que fue el art. 1 —no cuestionado— del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, el que, al dar nueva redacción al art. 29 A) de la Ley 44/1978, limitó aquella deducción a las “actividades profesionales, artísticas o empresariales realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar”; por lo que, si hipotéticamente suprimiéramos dicho art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, no por ello tendrían derecho los recurrentes a valerse de la deducción variable.

DÉCIMOTERCERO.—El Fiscal General del Estado, por escrito que tuvo su entrada el 13 de octubre de 1998, interesó que se tuvieran por reproducidas las alegaciones efectuadas en la cuestión 6/95, se acordase la acumulación de ambas cuestiones de inconstitucionalidad y se dictase sentencia por la que se declarase la inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, así como la del art. 29.A) de la Ley 44/1978, en la redacción obtenida del Real Decreto-ley 6/1988, en cuanto al inciso “realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar”, y por extensión de las correspondientes normas forales, por ser contrarios a los arts. 14, 31.1 y 39 CE.

DÉCIMOCUARTO.—Por Auto del Pleno de este Tribunal de 1 de junio de 1999 se acordó acumular la cuestión de inconstitucionalidad registrada con el número 4476/97 a la registrada con el número 6/95, al tratarse de dos cuestiones promovidas por el mismo órgano judicial, que tienen por objeto la posible inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, y que se fundamentan, en ambos casos, en la vulneración de los arts. 14 y 31 CE.

DÉCIMOQUINTO.—Por providencia de 21 de diciembre de 2004 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 22 del mismo mes y año.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco plantea dos cuestiones de inconstitucionalidad, que han sido acumuladas, en relación con el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su posible contradicción con el art. 14, en relación con el 31, ambos de la Constitución. Fundamenta la Sala sus dudas, en esencia, en que la norma de cuya constitucionalidad se duda establece una discriminación irrazonable al autorizar la deducción variable en los supuestos de tributación conjunta únicamente cuando las fuentes de renta de los miembros de la unidad familiar sean ajenas al círculo familiar, y no así cuando exista una transferencia de rentas de un miembro de la unidad familiar a otro, bien por razón de un trabajo dependiente bien con ocasión de la realización de actividades económicas.

De esta misma tesis participa el Fiscal General del Estado para quien, si en la STC 146/1994, de 12 de mayo, se declaró la inconstitucionalidad de un inciso del art. 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas

físicas porque, aun reconociendo efectos fiscales a determinadas relaciones contractuales entre miembros de una misma familia, les imponía unos límites irrazonables (al fijarse como renta máxima deducible el coste medio por empleado de la plantilla y, en todo caso, el importe del salario mínimo interprofesional), con más razón debe declararse inconstitucional un precepto —el ahora cuestionado— que niega cualquier efecto fiscal a los contratos entre miembros de una misma familia, impidiendo no sólo la consideración como gasto deducible de las rentas abonadas y como ingreso computable de las percibidas, sino también la aplicación de la deducción variable. Por esta razón propugna la inconstitucionalidad del precepto cuestionado —el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978— y también, por conexión o consecuencia, la del art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, de 28 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, que exige para la aplicación de la “deducción variable” por las unidades familiares que tributen de forma conjunta que el trabajo personal o las actividades económicas realizadas por los miembros de la misma se haga “con separación de los restantes miembros de la unidad familiar”, lo que supone que en caso de dictarse Sentencia declarando la inconstitucionalidad del precepto cuestionado, esta declaración debe extenderse, de acuerdo con el art. 39 LOTC, también al citado art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988.

Frente a la postura del órgano judicial y del Fiscal General del Estado se alza la del Abogado del Estado quien, en primer lugar, solicita la inadmisión de las cuestiones de inconstitucionalidad, al no superar la norma cuestionada el juicio de relevancia; y sólo para el caso de no apreciarse la causa de inadmisibilidad propuesta, suplica la desestimación de las mismas. En efecto, entiende, de un lado, que dado que la única norma aplicable al caso de autos es el art. 15.3 b) de la Norma foral de Vizcaya 8/1984, de 28 de noviembre, y que se trata de una norma reglamentaria, no puede ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad, correspondiendo al órgano judicial su aplicación o inaplicación, en su caso, por considerarla contraria a la Constitución. De otro lado, y de forma subsidiaria, sostiene que la disposición cuestionada no establece discriminación alguna por el estado civil o condición personal, respondiendo a la finalidad de evitar la artificiosa transferencia de rentas entre los diversos miembros de la unidad familiar.

SEGUNDO.—Antes de entrar en el examen del fondo de las presentes cuestiones de inconstitucionalidad es necesario responder al óbice opuesto por el Abogado del Estado relativo a la falta de idoneidad del precepto cuestionado para ser objeto de dichas cuestiones derivadas de la controversia planteada en el proceso judicial a quo, en la medida en que, de concurrir, conduciría a su inadmisión. A tal fin, hemos de comenzar precisando que, aun cuando el art. 37.1 LOTC abre la posibilidad de rechazar en trámite de admisión las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por los órganos judiciales cuando faltaren las condiciones procesales (por todos, AATC 25/2003, de 28 de enero, FJ 3; y 188/2003, de 3 de junio, FJ 1), no existe ningún óbice para hacer un pronunciamiento de la misma naturaleza en la fase de resolución de las mismas, esto es, mediante Sentencia, dado que la tramitación específica del art. 37.1 LOTC no tiene carácter preclusivo y cabe apreciar en Sentencia la ausencia de los requisitos, tanto procesales como de fundamentación, requeridos para el válido planteamiento de la cuestión (por todas, SSTC 6/1991, de 15 de enero, FJ 2; 163/1995, de 8 de noviembre, FJ 2; 174/1998, de 23 de julio, FJ 1; 109/2001, de 26 de abril, FJ 3; 37/2002, de 14 de febrero, FJ 2; 62/2003, de 27 de marzo, FJ 2; 64/2003, de 27 de marzo, FJ 4; y 133/2004, de 22 de julio, FJ 1).

Hecha la anterior precisión, y ya con relación a la aplicabilidad al asunto debatido en el proceso a quo de la norma de cuya constitucionalidad se duda, negada por el Abogado del Estado, hemos de insistir una vez más en que es a los Jueces y Tribunales ordinarios que plantean las cuestiones de inconstitucionalidad a quienes, en principio, corresponde comprobar y exteriorizar la existencia del llamado juicio de relevancia, de modo que el Tribunal Constitucional no puede invadir ámbitos que, primera y principalmente, corresponden a aquéllos, adentrándose a sustituir o rectificar el criterio de los órganos judiciales proponentes, salvo en los supuestos en que de manera notoria, sin necesidad de examinar el fondo debatido y en aplicación de principios jurídicos básicos se desprenda que no existe nexo causal entre la validez de los preceptos legales cuestionados y la decisión a adoptar en el proceso a quo, ya que en tales casos sólo mediante la revisión del juicio de relevancia es posible garantizar el control concreto de constitucionalidad que corresponde a la cuestión de inconstitucionalidad y evitar que los órganos judiciales puedan transferir al Tribunal Constitucional la decisión de litigios que pueden ser resueltos sin acudir a las facultades que este Tribunal tiene para excluir del ordenamiento las normas inconstitucionales [SSTC 189/1991, de 3 de octubre, FJ 2; 337/1994, de 23 de diciembre, FJ 4 a); 174/1998, de 23 de julio, FJ 1; 203/1998, de 15 de octubre, FJ 2; 67/2002, de 21 de marzo, FJ 2; y 63/2003, de 27 de marzo, FJ 2].

Como hemos dicho, el órgano judicial mantiene que, si bien la norma aplicada a las liquidaciones impugnadas por la Administración tributaria vizcaína ha sido el art. 15.3 b) de la Norma foral 8/1984, lo cierto es que por imperativo del art. 7.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, reguladora del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, la norma foral no hace otra cosa que reproducir el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, por lo que toda infracción constitucional que pudiera imputarse al precepto foral, ha de incluirse asimismo en la norma estatal. Y esta es una conclusión que no puede calificarse como irrazonable, por los motivos que se exponen a continuación.

En efecto, sobre esta cuestión el punto de partida debe ser necesariamente la disposición adicional primera de nuestro texto constitucional, en virtud de la cual, “[la] Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”. Al amparo de esta disposición, el apartado 1 del art. 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco establece que “[l]as relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenios”. Ahora bien, conforme al apartado 2 de ese mismo art. 41, el régimen de concierto debe respetar el régimen tributario que cada territorio histórico (Guipúzcoa, Vizcaya y Álava, según el art. 2 del citado Estatuto) mantenga, establezca o regule “atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma” [letra a)]. Régimen de concierto al que se le dio cobertura por la Ley 12/1981, de 13 mayo, por la que se aprobaba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en la actualidad regulado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo).

De lo anterior se pueden extraer dos corolarios: el primero de ellos es que cada territorio histórico o provincia integrante de la Comunidad Autónoma del País Vasco conserva su propio sistema tributario, siendo éstos y no la Comunidad Autónoma —conforme al art. 41 del Estatuto de la Comunidad Autónoma del País Vasco— los que tienen competencias en materia tributaria; la segunda de las consecuencias es que el mantenimiento, establecimiento o regulación del sistema tributario por cada Diputación

Foral debe hacerse, no sólo atendiendo a la estructura del sistema impositivo estatal, sino también con atención a las normas incluidas en el concierto.

Las consecuencias que derivan del primer corolario es que las normas que regulan el sistema tributario de cada territorio histórico son normas que no emanan del Parlamento vasco, sino de las Juntas Generales de cada uno de los territorios históricos, a quienes corresponde “[l]a exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos” (art. 2.2 de la Ley 12/1981). Se trata, pues, de disposiciones normativas que, aunque no tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la Ley estatal, carecen de rango de ley y, en esta medida, como acertadamente señala el Abogado del Estado, no pueden ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad (arts. 163 CE y 35.1 LOTC).

Por otro lado, sin embargo, las consecuencias de que el sistema tributario de cada territorio histórico —en el caso de autos, el de Vizcaya— atiendan al régimen de concierto, supone, en lo que ahora nos interesa que, aun cuando, conforme al apartado 1 del art. 7 de la Ley 12/1981, el impuesto sobre la renta de las personas físicas es un “tributo concertado de normativa autónoma”, según el apartado 6 del mismo precepto, las Diputaciones forales deben exigir el impuesto sobre la renta de las personas físicas “aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común”, con excepción únicamente de los aspectos del tributo recogidos en el apartado 5, a saber, los relativos a la actualización de balances, planes y coeficientes de amortización, estimación objetiva singular, deducción por inversiones en activos fijos materiales y, finalmente, modelos y plazos de presentación de las autoliquidaciones. Y dado que, entre las citadas excepciones de ese apartado 5 no se encuentra regla alguna, ni para la determinación del rendimiento neto de actividades profesionales y empresariales, ni para la aplicación de la deducción variable, es razonable concluir que, en estos otros aspectos, como señala el órgano judicial, la norma foral no puede hacer otra cosa que reproducir la normativa estatal, que no es sino la contenida en la Ley 44/1978, de 8 septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

En consecuencia, aun cuando las normas forales son controlables por la jurisdicción contencioso-administrativa, dado que, en este caso, no hace sino reproducir textualmente la normativa estatal por expresa exigencia del art. 7.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, la infracción constitucional que pudiera imputarse a aquéllas ha de entenderse incluida en la norma estatal, respecto de la cual sí puede plantearse cuestión de inconstitucionalidad al tratarse de una disposición con rango de ley. Siendo razonable, pues, el llamado juicio de relevancia, por existir un evidente nexo causal entre la validez del precepto cuestionado y la decisión a adoptar en el proceso a quo, no cabe sino rechazar la objeción opuesta por el Abogado del Estado y entrar a conocer del fondo del asunto.

Por último, debe tenerse presente que no padece el objeto del presente proceso constitucional por el hecho de que el precepto cuestionado haya perdido, a la fecha de hoy, su vigencia, pues la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, quedó derogada con la entrada en vigor de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y ésta, con la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (en la actualidad, convertida en el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas). En este sentido, es nuestra doctrina que en las cuestiones de inconstitucionalidad los efectos extintivos sobre el objeto del proceso como consecuencia de la derogación o modificación de la norma cuestionada vienen determinados por el hecho de que la norma cuestionada, tras esa derogación o modificación, no sólo resulte aplicable en el proceso a quo sino también que de su

validez dependa la decisión a adoptar en el mismo (entre muchas, SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 2; 199/1987, de 16 de diciembre, FJ 3; 385/1993, de 23 de diciembre, FJ 2; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 3; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 1; 37/2002, de 14 de febrero, FJ 3; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 2; 125/2003, de 19 de junio, FJ 2; 202/2003, de 17 de noviembre, FJ 1; y 37/2004, de 11 de marzo, FJ 1). A la luz de la citada jurisprudencia hay que concluir que el presente proceso no ha perdido su objeto, pues el precepto enjuiciado resulta aplicable en los procesos contencioso-administrativos que han originado el planteamiento de las presentes cuestiones de inconstitucionalidad.

TERCERO.—El análisis del fondo hace necesario determinar, antes que nada, la normativa aplicable al supuesto de autos. A este respecto, debe recordarse que la Ley 44/1978, de 8 de septiembre —como su antecesor, el Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del impuesto general sobre la renta de las personas físicas—, configuraba originariamente el impuesto sobre la renta de las personas físicas como un tributo donde los miembros de una unidad familiar estaban obligados a tributar de forma conjunta y solidaria, previsión ésta que fue declarada inconstitucional en nuestra STC 45/1989, de 20 de febrero, y que dio lugar a la modificación de la normativa reguladora del citado tributo, por la Ley 20/1989, de 28 de julio, a partir de la cual la tributación conjunta se transformó en una mera opción para los miembros de la unidad familiar. No obstante, la STC 146/1994, de 12 de mayo, declararía posteriormente la inconstitucionalidad de dos de sus preceptos: de un lado, el art. 7.2, por incluir las sanciones en la responsabilidad solidaria frente a la hacienda pública de los miembros de una unidad familiar; y, de otro, el art. 9.1 c), en tanto que limitaba para los sujetos pasivos de una unidad familiar la deducción de los sueldos abonados a otros miembros de la unidad familiar “al coste medio anual por empleado de la plantilla, si la hubiere, o en otro caso, al importe del salario mínimo interprofesional”. No fue objeto de nuestras Sentencias, sin embargo, el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 (en la redacción que le dio la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas), ahora cuestionado, precepto en virtud del cual —en la redacción aplicable a los supuestos de autos— “[p]ara la determinación de los rendimientos netos a que se refieren los artículos 14 [trabajo personal por cuenta ajena], 16 [capital inmobiliario], 17 [capital mobiliario] y 18 [actividades profesionales y empresariales] de esta Ley no tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso: ... b) Los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los reciba”.

Por otra parte, interesa también subrayar que, para aquellas unidades familiares cuyos miembros optaban por la tributación conjunta, sometiendo a tributación sus rentas de forma acumulada, la normativa reguladora del impuesto en cuestión, con el objeto de atemperar los efectos de dicha acumulación en un tributo progresivo como es el impuesto sobre la renta, previó varios tipos de deducciones. Así, la Ley 44/1978 recogía una deducción general (art. 29.A) que se incrementaba en función del número de miembros de la unidad familiar que fuesen perceptores de rentas; una deducción por matrimonio (art. 29.C); y, desde el ejercicio 1985, una deducción variable (art. 29.B, que pasaría a convertirse en el art. 29.A tras la modificación operada por la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1988) que consistía en la aplicación de un porcentaje a la base imponible conjunta que se calculaba en función de la proporción que representaba la segunda renta —por orden de importancia— sobre la base imponible de la unidad familiar. Esta deducción variable

(que tenía originariamente un límite máximo de 1.803,04 € en el ejercicio 1985, y alcanzó el límite de 5.460,64 € en el ejercicio 1991), venía regulada para el ejercicio 1989 por el art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptaban medidas urgentes sobre tributación de la familia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, que daba nueva redacción al art. 29.A de la Ley 44/1978, con el siguiente contenido: “Las unidades familiares con más de un perceptor de rendimientos positivos del trabajo personal dependiente o de actividades profesionales, artísticas o empresariales realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar, podrán practicar la deducción que resulte de las cuantías fijas o de la aplicación sobre su base imponible total del porcentaje de la tabla aprobada como Anexo del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, que les correspondan en función de la proporción que el segundo rendimiento neto positivo en orden de importancia procedente del conjunto de las fuentes señaladas, represente en la base imponible conjunta de la unidad familiar”. Redacción ésta que fue prorrogada para el ejercicio de 1990 por el art. 19 del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

En suma, conforme al art. 29.A de la Ley 44/1978 citado (en la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre), la deducción variable sólo resultaba aplicable a aquellas unidades familiares que, habiendo optado por la tributación conjunta, venían integradas por más de un preceptor de rentas, bien del trabajo personal dependiente, bien de actividades económicas, siempre que hubieran sido obtenidas “con separación de los restantes miembros de la unidad familiar”, por lo que, si la fuente de la renta de un miembro de la unidad familiar tenía su origen en los pagos realizados por otro integrante de esa misma unidad, la citada deducción no era de aplicación. A esto debe añadirse que el mencionado art. 15.2 b) de la Ley 44/1978 (en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre) establecía que los pagos o prestaciones realizados entre miembros de una misma unidad familiar no eran computables “como ingreso” de la persona que los recibía, de manera que, en estos supuestos, la Ley 44/1978 venía a establecer la ficción legal de que sólo existía un único perceptor de rentas, impidiendo así la aplicación de la deducción prevista en el citado art. 29.A que, como hemos comprobado, exigía la existencia de una unidad familiar con más de un perceptor de rendimientos positivos.

Por otro lado, como hemos visto, por imperativo del art. 7 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobaba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ambos aspectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aun gozando de una regulación autónoma propia en cada territorio histórico como consecuencia de la calificación del citado tributo como “concertado de normativa autónoma”, se exigían aplicando las normas reguladoras existentes en territorio común, al no constituir ninguna de las excepciones a las que hace referencia el apartado 5 del art. 7 de aquella Ley 12/1981. Por esta razón, en el territorio histórico de Vizcaya, era de aplicación en los ejercicios objeto de los recursos contencioso-administrativos que han dado lugar a las presentes cuestiones de inconstitucionalidad (1989 y 1990), la Norma foral de las Juntas Generales de Vizcaya 8/1984, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la que, de un lado, su art. 15.3 b) no era sino transcripción textual del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre; y, de otro, el art. 25.1 A) (en la redacción que le dio el art. 69 de la Norma foral 1/1988, de 14 de marzo, de presupuestos generales del territorio histórico de Vizcaya) era reproducción del art. 29.A de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre. Posteriormente,

primero la Norma foral 12/1989, de 14 de septiembre adaptó la normativa reguladora del impuesto sobre la renta a la Ley 20/1989, de 28 de julio] y, después, la Norma foral 1/1990, de 6 de marzo, volvió a adaptarla al Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre.

CUARTO.—Como se dijo anteriormente, a juicio del órgano judicial, el art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 genera una diferencia de trato entre unidades familiares que resulta incompatible con el art. 14 CE; igualdad “en la Ley” que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4 a); 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; y 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c)]. Desigualdades que, como venimos señalando, para que incurran en vulneración del derecho a la igualdad, no deben producirse “en supuestos puntuales”, pues “las leyes ‘en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad’ (SSTC 73/1996, de 30 de abril, FJ 5; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6)” (SSTC 47/2001, de 15 de febrero, FJ 7; 212/2001, de 29 de octubre, FJ 5; y 21/2002, de 28 de enero, FJ 4).

Pero aún debemos precisar más: en las presentes cuestiones de inconstitucionalidad se alega un trato desigual ante la Ley tributaria. La precisión no es, en absoluto, ociosa, porque como venimos reiterando, la igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4). Efectivamente, dicho precepto constitucional dispone que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una

capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

En efecto, la posible inconstitucionalidad que se imputa al art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, se centra en la atribución de un diferente trato fiscal entre las unidades familiares que se acojan a la tributación conjunta por la sola circunstancia de que las rentas obtenidas por sus miembros procedan de fuentes externas a la propia unidad familiar o internas, en tanto que puedan existir relaciones económicas entre algunos de ellos. Se trata, pues, de una diferencia objetiva, esto es, desde el punto de vista del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE, al tributarse en el primero de los supuestos de forma conjunta, pero aplicándose una “deducción variable” que persigue mitigar los efectos derivados de la acumulación de las diferentes rentas obtenidas por los miembros que integran la unidad familiar, mientras que en el segundo supuesto se tributa igualmente de forma conjunta, pero sin derecho a la aplicación de la citada “deducción variable”, pues la normativa reguladora del impuesto condiciona su aplicación a la existencia, entre los miembros de una unidad familiar, de más de un perceptor de rendimientos positivos del trabajo personal o de actividades económicas realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar (art. 29.A de la Ley 44/1978) y, como hemos comprobado, la misma norma legal impide a la vez considerar como un ingreso para el perceptor los pagos o prestaciones que se efectúen entre miembros de esa unidad familiar [art. 19.2 b) de la Ley 44/1978].

QUINTO.—Pues bien, situado el presente proceso constitucional en el ámbito de la igualdad tributaria, debemos constatar, en primer lugar, que el término de comparación que se aporta por el órgano judicial para ilustrar la desigualdad denunciada es homogéneo, requisito indispensable para poder apreciar vulneración del art. 14, en relación con art. 31.1, ambos de la Constitución. En efecto, para ilustrar la desigualdad que se denuncia, el órgano judicial ofrece como término de comparación dos unidades familiares que, estando integradas por dos miembros perceptores de renta y exteriorizando conjuntamente la misma capacidad económica —o, lo que es igual, con idéntica base imponible—, sólo se diferencian en el origen de la renta sometida a gravamen: mientras que en un caso (que sería el enjuiciado en los procesos de los que derivan las presentes cuestiones) las rentas de uno de los miembros de la unidad familiar proceden de otro de los miembros, en el otro supuesto, ambos integrantes de la unidad familiar obtienen sus ingresos de fuentes externas.

Como señala el órgano judicial, las consecuencias tributarias en uno y otro supuesto son bien distintas. Ciertamente, en los supuestos de tributación conjunta de los miembros de una unidad familiar, en la medida en que el precepto cuestionado impide, para la determinación del rendimiento neto de cada uno de sus miembros, la posibilidad de computar como gasto en el pagador e ingreso en el perceptor, los pagos o prestaciones que se pudieran efectuar entre ellos, los efectos sobre la base liquidable de la unidad familiar de las relaciones contractuales o laborales entre miembros de la misma en el seno de un régimen de tributación conjunta van siempre a neutralizarse, al suponer tales relaciones partidas positivas o negativas para cada miembro de idéntica magnitud, y que, como consecuencia de la acumulación de rentas, se compensan en el conjunto. Ahora bien, igual de cierto es que, como consecuencia de esa ficción, que impide computar como un ingreso del perceptor las rentas abonadas por otro miembro de la unidad familiar, se está privando igualmente de la posibilidad de entender que dentro de esta unidad familiar ha habido —como exige el art. 29.A de la Ley 44/1978 (en la redacción dada por el art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre)— “más de

un perceptor de rendimientos positivos del trabajo personal dependiente o de actividades profesionales, artísticas o empresariales”, a los efectos de practicar en la cuota tributaria la “deducción variable” prevista para las unidades familiares y que osciló del límite máximo de 1.803,04 € (para el ejercicio 1985) al de 5.460,64 (para el ejercicio 1991).

Una vez comprobado que los términos de comparación son homogéneos y constatada la existencia de una diferente contribución a los gastos del Estado a quienes manifiestan idénticas capacidades económicas, resta por concretar no sólo si la norma cuestionada posee una justificación objetiva y razonable, sino también, en el supuesto de que así sea, si la medida adoptada es proporcionada a la finalidad perseguida. El Abogado del Estado no niega que se produzca aquella diferencia de tributación ante idénticas manifestaciones de riqueza, pero niega que tenga relevancia constitucional en la medida en que, a su juicio, existe una finalidad que la justifica, a saber, evitar la artificiosa transferencia de rentas entre los diversos miembros de la unidad familiar o la simulación de gastos deducibles o, lo que es lo mismo, la lucha contra el fraude fiscal. Pues bien, conviene dejar claro desde un principio que la finalidad descrita se encuentra amparada en la Constitución y en la consagración que en ella se hace del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica del art. 31.1 CE; en efecto, la lucha contra el fraude fiscal “es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria” (SSTC 79/1990, de 26 de abril, FJ 3; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6; y 194/2000, de 19 de julio, FJ 5). No cabe duda de que el legislador puede perseguir esta finalidad mediante medidas de carácter tributario de muy diversa índole, cuya legitimidad ha sido declarada por este Tribunal en múltiples ocasiones (SSTC 76/1990, de 26 de abril, con relación a los intereses de demora previstos en el art. 51.2.b de la Ley general tributaria, LGT, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril; y 164/1995, de 13 de noviembre, en relación con el recargo del art. 61.2 LGT, en la redacción dada por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre).

SEXTO.—Sentado lo anterior, es evidente que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. En particular, si como aquí sucede, se adoptan medidas de carácter tributario, es claro que deberán respetarse los principios del art. 31.1 CE (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 5), entre los cuales está el principio de igualdad en la contribución a los gastos del Estado. Y esto último es precisamente lo que no sucede en este caso, dado que, tal y como sostiene la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el precepto cuestionado vulnera el citado principio porque, aunque persigue una finalidad razonable, la medida que incorpora para la consecución de dicho objetivo (la lucha contra el fraude fiscal) resulta desproporcionada.

Efectivamente, como recuerdan tanto el Abogado del Estado como el Fiscal General del Estado, este Tribunal ya ha tenido la ocasión de examinar la constitucionalidad de los efectos que sobre la base imponible de un miembro de la unidad familiar tienen las rentas abonadas a otro miembro de la unidad familiar, durante la vigencia de la Ley 44/1978. A este respecto, apuntábamos que, “con carácter general, la base imponible del impuesto sobre la renta correspondiente a las actividades empresariales y profesionales está constituida por el rendimiento neto de tales actividades; el citado rendimiento neto se determina por la diferencia entre la totalidad de los ingresos obtenido por el sujeto pasivo y los gastos necesarios para la obtención de aquéllos; dentro de los gastos necesarios se incluyen las cantidades devengadas por terceros en contraprestación

directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica correspondiente así como las contraprestaciones de la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales (cfr. arts. 18 y 19 de la Ley 44/1978), en particular las cantidades satisfechas por el sujeto pasivo siempre que para su perceptor constituya rendimiento íntegro del trabajo personal (art. 73 del Reglamento del Impuesto, de 3 de agosto de 1981)” (STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 6). Sin embargo, el precepto objeto de impugnación se aparta de la regla general expuesta al impedir que el pagador y el perceptor de las rentas dentro de una unidad familiar puedan computar como gasto y como ingreso, respectivamente, tales transferencias de rendimientos.

A este respecto, cabe señalar —como hicimos en la STC 146/1994, de 12 de mayo— que los límites establecidos por el precepto impugnado “no pueden justificarse por una pretendida naturaleza especial de este tipo de contratos. La existencia de un vínculo matrimonial o familiar no impide que los contratos entre miembros de esa unidad familiar, en especial los contratos de trabajo, desarrollen todos sus efectos. En sí mismos considerados, los contratos de trabajo celebrados entre el empresario y su cónyuge o hijos carecen de peculiaridades que pudieran fundamentar un trato sustancialmente diverso al establecido para los contratos celebrados con terceros; la mera existencia del vínculo familiar no sitúa al cónyuge o hijos menores en una situación especial en la empresa del cónyuge o padre empresario. El cónyuge o los hijos menores empleados pueden prestar no sólo una colaboración auxiliar o secundaria, sino también desarrollar una actividad de dirección; en todo caso, está fuera de duda que por la realización de la actividad puede percibirse una contraprestación. Desde esta perspectiva, nada impide que la prestación realizada por el cónyuge o hijos menores sea idéntica a la que realicen otros empleados ajenos a la unidad familiar, de tal forma que el trabajo llevado a cabo por el cónyuge o hijos menores sustituya al que pudieran prestar otros trabajadores; en consecuencia, las retribuciones satisfechas por el empresario a su cónyuge o hijos menores empleados deben recibir el mismo tratamiento que se dispensa a las retribuciones satisfechas a terceros. Por tanto, para la calificación de las retribuciones satisfechas como gasto deducible debe atenderse únicamente a la relación que exista entre la prestación que se retribuye y los rendimientos obtenidos por el empresario, esto es, a la consideración de las cantidades satisfechas como gasto necesario; a tal efecto, son irrelevantes las restantes relaciones propias del Derecho de familia que puedan existir entre el empresario y su cónyuge o hijos menores” (FJ 6).

Ahora bien, las consideraciones anteriores “no impiden que el legislador, en atención a la estructura del impuesto en el que deban producir sus efectos, pueda establecer determinadas cautelas o limitaciones al reconocimiento tributario de los contratos celebrados entre miembros de la unidad familiar. A los efectos que aquí interesan, el impuesto sobre la renta se caracteriza por gravar los rendimientos netos de las actividades empresariales o profesionales, sometiéndolas a un tipo de gravamen progresivo; en un impuesto de estas características, los sujetos pasivos pueden conseguir disminuciones sustanciales de la deuda tributaria a satisfacer mediante la interposición de contratos ficticios o aparentes, carentes de un contenido real, o estipulando unas retribuciones elevadas que no guarden proporción con las prestaciones realizadas. Puede por ello el legislador exigir que quede acreditada la seriedad de tales contratos, imponiendo medios de prueba especiales que demuestren su existencia real y la efectividad y realización práctica de las recíprocas prestaciones estipuladas; debe tratarse, en todo caso, de requisitos razonables que guarden la adecuada relación de proporcionalidad con la finalidad perseguida” (STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 6).

Con base en esta doctrina, en aquella Sentencia llegamos a la conclusión de que “[e]n defensa de los límites establecidos por el precepto impugnado no pueden alegarse ni razones de practicabilidad o conveniencia administrativa, ni la necesidad de evitar manipulaciones por los sujetos para reducir la deuda tributaria; el límite establecido por el legislador constituye, ciertamente, un medio sencillo y eficaz en manos de la Administración tributaria para impedir maniobras fraudulentas; sin embargo, el precepto impugnado va más allá de lo necesario para reaccionar contra tales comportamientos. En la medida en que esa misma finalidad puede ser alcanzada fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la justicia tributaria, debe concluirse que los límites ahora enjuiciados no son proporcionados y, en consecuencia, carecen de la necesaria razonabilidad”.

Pues bien, como señala el Fiscal General de Estado, si en la STC 146/1994 declaramos la inconstitucionalidad de un inciso del art. 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio, porque, aun reconociendo efectos fiscales favorables a determinadas relaciones contractuales entre miembros de una misma familia, había fijado unos límites que se consideraron irrazonables, con mayor razón hay que declarar la inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (art. 31.1 CE), en la medida en que produce las siguientes consecuencias: en primer lugar, porque niega cualquier efecto fiscal a los contratos entre miembros de una misma familia, al no poder considerarse como gastos deducibles los pagos o prestaciones efectuadas ni como ingresos de perceptor los cobros percibidos; y, en segundo lugar, porque, al prohibir que el perceptor de las rentas las considere como un ingreso propio, está impidiendo la aplicación de la deducción variable prevista en el art. 29 A) del mismo texto legal para las unidades familiares.

En suma, como señala el Fiscal General del Estado, el efecto práctico de la norma cuestionada no es otro, para aquellas unidades familiares en las que uno de los miembros satisface a otro rendimientos del trabajo o de actividades profesionales, empresariales o artísticas, que la imposibilidad real de optar por la declaración conjunta o separada, imponiéndose ex lege una declaración única (la del pagador de las rentas que no puede minorar su base en los rendimientos satisfechos a otro miembro de la unidad familiar quien, a su vez, no puede computarlos como propios) que, en realidad, pasa a ser una auténtica declaración conjunta (en tanto que está incorporando a su declaración no sólo sus rendimientos sino también los obtenidos por otro miembro de la unidad familiar), que contradice la doctrina sentada en la STC 45/1989, de 20 de febrero.

SÉPTIMO.—Las consideraciones anteriores conducen necesariamente a la estimación de las presentes cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas y, por ende, a la declaración de inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en la redacción que le dio la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas).

Ahora bien, antes de declarar el fallo al que conduce la presente Sentencia es necesario realizar una última precisión, pues el Fiscal General del Estado suplica que se extiendan, al amparo del art. 39 LOTC, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978 al inciso “realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar” del art. 1 del Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes sobre tributación de la familia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el

impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, que dio nueva redacción al apartado A) de la Ley 44/1978, tal como fue redactado por el art. 91 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1988, al resultar conexo o ser consecuencia de la norma cuestionada.

Ciertamente, el apartado 1 del art. 39 LOTC establece que “[c]uando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia”. Esta previsión permite a este Tribunal, entonces, tanto en los recursos como en las cuestiones de inconstitucionalidad (STC 81/2003, de 28 de abril, FJ 7), extender la declaración de inconstitucionalidad de un precepto efectuada en una Sentencia a aquellos otros preceptos de la misma norma con fuerza de ley que puedan verse afectos “por conexión o consecuencia” (STC 178/2004, de 21 de octubre, FJ 10).

Pues bien, constatada la inconstitucionalidad y nulidad del art. 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre), debe declararse, asimismo, ex art. 39.1 LOTC, la inconstitucionalidad y nulidad del art. 29 A) de la Ley 44/1978 (en la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre), en el inciso que establece “realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar”, al formar ambos preceptos una regulación inescindible para el régimen de tributación conjunta de las unidades familiares.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 6/95 y 4476/97 planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y, en su consecuencia, declarar inconstitucional y nulo tanto el artículo 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre), como del art. 29 A) de la misma Ley 44/1978 (en la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/1988, de 29 de diciembre), en el inciso que establece “realizadas con separación de los restantes miembros de la unidad familiar”.

Publíquese esta Sentencia en el “Boletín Oficial del Estado”.

Dada en Madrid, a veintitrés de diciembre de dos mil cuatro.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 junio de 1985

Recurso: Apelación nº 1437/1983

Ponente: Matías Malpica González-Elipe.

Artículos del Concierto:

- Art. 27
- Art. 31.7

Voces:

- Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

La Sala de Bilbao dictó sentencia en 17 de junio de 1983, desestimando el recurso interpuesto por el Banco Español de Crédito, S. A., contra denegación presunta de la alzada deducida ante la Diputación Foral de Álava contra resolución del Diputado Foral de 7 de febrero de 1980, que confirmaba la liquidación practicada como consecuencia del acta de investigación de fecha 17 de diciembre de 1979, por importe de 1.210.721 pts. por razón del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.

Interpuesto recurso de apelación por la Entidad Bancaria citada en Primera Instancia, el T. S., lo estima, revocando la sentencia apelada y declarando no ser ajustados a derecho los actos administrativos impugnados.

CONSIDERANDO: Que la cuestión litigiosa se circunscribe a determinar la compatibilidad de liquidación por la extensión de letras de cambio de las denominadas financieras, por los Impuestos sobre Actos Jurídicos Documentados y el de Tráfico de Empresas, para lo que es preciso señalar con relieve bastante, los términos de espacio y tiempo en que tal cuestión litigiosa es motivo de las presentes actuaciones. A tal fin se exponen los siguientes datos: 1.º) En Vitoria el 17 de diciembre de 1979 se levantó Acta definitiva, sobre regularización de la situación tributaria del Banco Coca, S. A., ya entonces absorbido por el Banco Español de Crédito, S. A., relativo a «Letras financieras» por una base de 469.716.000 pesetas, y una cuota de 1.210.721 pesetas, referido al período de tiempo comprendido entre el 15 de abril de 1975 y el 4 de septiembre de 1978; 2.º) Dicha acta firmada por la Entidad Bancaria inspeccionada respecto de las actividades de prestación de Servicios bancarios y deducidos como hechos imponibles «servicios y operaciones típicas de empresas bancarias», por el concepto tributario del Impuesto General de tráfico de Empresas, lo fue con disconformidad de la Entidad visitada con lo que se consideran hechos imponibles por la Inspección visitante, sin que en el expediente ni en las actuaciones haya ningún dato probatorio de que respondan a préstamos o concesión de créditos por la entidad bancaria de referencia.

CONSIDERANDO: Que en primer lugar ha de tenerse en cuenta que a tenor del artículo 229-Uno de la Ley de Reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1964, en Álava se adoptarán las disposiciones que determinen con arreglo a su régimen foral, lo que siguiendo la tónica general marcada por el Decreto de 29 de febrero de 1952 en cuanto aprueba el concierto económico con dicha provincia, actualizado en cumplimiento del invocado artículo 229, por el Decreto 2899/1967, de 27 de noviembre en relación al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, se dispone en su artículo 1.º que queda encabezado y se exigirá por la Diputación Foral de la Provincia, recayendo entre otros hechos imposables sobre el reseñado en su apartado E) relativo a las operaciones bancarias y de crédito; previsión ésta anunciada por el Decreto de 2 de julio de 1964, —publicado en cumplimiento del precitado artículo 229 de la Ley 41/64—, en cuyo artículo único se dispone que los Impuestos Generales Sobre las Sucesiones, transmisiones patrimoniales, actos jurídicos documentados y Tráfico de las Empresas, se exaccionarán por dicha Diputación Foral. Ello coincide en cuanto al de tráfico de Empresas con lo dispuesto en el artículo 7-1 del Texto Refundido aprobado por Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre que lo regula, en orden a la competencia de la Diputación de Álava y en su artículo 24 se señala como hechos imposables (apartado B). Las operaciones de Préstamo y Crédito realizado por Entidades bancarias y de Crédito, sirviendo de base el importe del préstamo o el límite del crédito concertado, cualquiera que sea la cuantía de la suma que efectivamente disponga el acreditado y la fecha en que tales disposiciones se produzcan. Y todo ello es importante, por cuanto que el último párrafo del artículo 1.º del Decreto de 27 de noviembre de 1967 relativo al Concierto Económico con Álava, preceptúa en cuanto a este Impuesto que se aplicarán por la Diputación, en cada momento las normas y Tarifas vigentes en territorio común, lo que supone por tanto la aplicación del artículo 4 del Texto Refundido del Impuesto sobre Tráfico de Empresas en cuyo apartado 2, se dice que en ningún caso un mismo contrato, acto u operación estará sujeto a este Impuesto y al de Transmisiones Patrimoniales «inter vivos».

CONSIDERANDO: Que en lo atinente al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, igualmente atribuido a la Diputación de Álava por el artículo 229 de la Ley 41/1964 y artículo 4 del Decreto de 6 de abril de 1967, aprobando el Texto Refundido de los Impuestos Generales de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, —siguiendo el antecedente del Concierto Económico de 29 de febrero de 1952 (artículo 9.º) que fue continuado en el Concierto Económico aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1976 (artículos 13 y 14)—. Se configuran como hechos imposables en el artículo 100-1 del referido Decreto de 6 de abril de 1967 las letras de cambio, en su apartado h) y se dispone asimismo en su apartado 2, que no estarán sujetos al impuesto los actos a que se refiere el número anterior cuando lo estén por los Impuestos generales sobre Sucesiones, sobre el tráfico de Empresas o por los títulos primero y segundo de este libro aunque gocen de exención (o sea, los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y sobre el Aumento de Valor de las fincas rústicas y urbanas). Y es trascendente constatar que las Tarifas para este Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en las letras de cambio, son sensiblemente idénticas (artículo 107 y número 39) a las del Impuesto sobre Tráfico de Empresas en cuanto al hecho imponible de préstamos y créditos en las operaciones bancarias, hasta el punto de que si el reembolso del capital prestado es superior a seis meses se duplica la base en uno y otro Impuesto.

CONSIDERANDO: Que, es suficiente, en cuanto nos referimos a este período de tiempo a que afecta el acta de Inspección y la subsiguiente liquidación, —en que

todavía no estaban vigentes más que las disposiciones precedentemente invocadas—, la incompatibilidad señalada en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (Decreto 6 de abril de 1967, artículo 100,2) para que no se pueda duplicar el gravamen tributario, por lo que es evidente que no procede la liquidación por el Impuesto sobre Tráfico de Empresas que aquí se impugna.

CONSIDERANDO: Que a lo expuesto cabe añadir, que el Texto Refundido de 6 de abril de 1967, alude como hecho imponible a las letras de cambio en forma escueta sin adjetivos calificativos que denuncien su procedencia, no siendo pertinente que por los órganos de gestión e inspección se añada una denominación, —la de letras financieras—, que sugiere la existencia de un negocio singularizado y distinto como causa subyacente de aquella letra que está prevista como hecho imponible, y ello no es pertinente, porque aparte de que tal negocio singular (concretamente de préstamo o crédito) no se ha acreditado su existencia ni en las actuaciones administrativas ni en las jurisdiccionales, es lo cierto, que el legislador no es ajeno al conocimiento de la naturaleza jurídica de la letra de cambio como ente abstracto e independiente del contrato causal que siempre y en todo caso la ha generado, pues no en balde puede ser no sólo instrumento de cambio, sino de crédito, dentro de la economía y del campo del Derecho, y que solamente aflora su carácter causal en las relaciones personales del negocio subyacente, cuando se litiga entre ellos en terrenos del procedimiento que aquí en el ámbito fiscal para nada afectan y el legislador ha tenido buen cuidado de evitar la defraudación, estableciendo bases y tipos que coinciden con las que cuantifican y configuran los negocios causales que dan vida a las letras de cambio.

CONSIDERANDO: Que como consecuencia del Concierto Económico con Álava de 26 de noviembre de 1976, en vigor desde el 1.º de enero de 1977, los razonamientos expuestos, aplicables al régimen anterior, subsisten en el nuevo, en cuanto al período de la liquidación aquí impugnada, ya que los artículos 13 y 14, someten a la legislación común las materias tributarias de los dos Impuestos analizados relativos a bases, tipos, devengos, hechos imponibles etc., por lo que estimando no estar ajustados a Derecho los pronunciamientos de la Sentencia recurrida que aplica la Ley de 25 de septiembre de 1979 a hechos imponibles acaecidos en fechas anteriores, con efectos de retroactividad no amparados por la Ley General Tributaria (artículo 20) y el Código Civil (artículo 2.3) y prescritos por la Disposición Transitoria, 3.ª de la Ley 25 de septiembre de 1979 por lo que es procedente su revocación ya que la interpretación de la normativa vigente en el período de exacción tributaria se ha hecho, según lo expuesto anteriormente, conforme a las reglas determinadas en los artículos 23 y 25 de la primera Ley citada.

CONSIDERANDO: Que no procede hacer expresa imposición de costas, conforme al artículo 131 de la Ley Jurisdiccional.

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 julio de 1987

Recurso: Apelación

Ponente: José Luis Martín Herrero.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Beneficio consolidado
- Competencia exclusiva del Estado
- Impuesto sobre Sociedades

La Sala de Bilbao dictó sentencia en 16 de noviembre de 1984, estimando el recurso deducido por el Letrado del Estado, contra Decreto de 4 de julio de 1983, de la Diputación Foral de Alava en el extremo en que disponía que las Sociedades dominantes de los grupos de sociedades que obtuvieron régimen de tributación sobre el beneficio consolidado y operen en el territorio histórico de Alava deberían formalizar la pertinente declaración del Impuesto sobre Sociedades, debiendo efectuar el ingreso de la cuota en la Hacienda Foral de dicha provincia, extendiendo igualmente esta obligación a las Sociedades de estas características que operaban exclusivamente en el territorio histórico de Alava. El fallo de dicha Sala declara la nulidad del Decreto impugnado.

Interpuesto recurso de apelación por la Diputación Foral de Alava, el T. S. lo desestima.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Es preciso destacar que en el escrito de alegaciones de esta apelación, la Diputación recurrente transcribe, literalmente, en sus apartados a) b) y c) los mismos apartados a) b) y c) del Fundamento de derecho tercero de su escrito de demanda. Lo mismo ocurre con el apartado II del escrito de alegaciones, en el que se recogen fundamentos de derecho del escrito de demanda, extractándolos, o formulando ahora en forma positiva los formulados en forma negativa en la demanda y así en una se dicen las competencias de la Administración Central y en la otra de qué competencias no se privó a las Diputaciones Forales, pero interpretando las mismas normas e invocando los mismos artículos del Concierto Económico. Esta reiteración de argumentos, deja incólumes los razonamientos de la Sentencia apelada, que es la que debe de combatirse para entender eficaz el recurso de apelación, ya que entre los escritos de demanda y de contestación se interpone la Sentencia judicial, que es lo que debe de combatirse en el recurso de apelación, porque en otro caso, cuando una Sentencia fundada, como es la

apelada, rechaza unos argumentos o acoge otros, y éstos no se combaten, su fundamentación queda en pie y el recurso de apelación se desnaturaliza haciéndolo prácticamente inoperante.

SEGUNDO.—La cuestión jurídica planteada queda reducida a determinar si la Diputación Foral de Alava era competente para dictar el Decreto de 4 de Mayo de 1983 o si, al dictarlo, regula materias de competencia exclusiva del Estado. Pues bien, como razona la Sentencia apelada el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley de 13 de Mayo de 1981, en su artículo 6 apartado 4 atribuye al Estado competencia exclusiva para regular el régimen tributario del beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstas superen el ámbito del territorio del País Vasco o estén sujetas a distinta legislación fiscal, si bien la distribución del beneficio se realizará atendiendo al criterio de la importancia relativa del mismo en cada territorio, y por aplicación de las normas de procedimiento que se utilicen para la determinación de la cifra relativa; por su parte el artículo 35-2-2 precisa que en los supuestos de tributación en régimen de cifra de negocios la competencia no corresponde a la Diputación del Territorio Histórico —a diferencia de lo que ocurre en los tributos concertados— sino a la Administración común o foral en la que se halle el domicilio del contribuyente; lo que antecede hay que relacionarlo con la particularidad del Impuesto sobre Sociedades, que es tributo concertado con normativa autónoma cuando las sociedades operen exclusivamente en territorio foral y un tributo concertado de normativa común en los restantes casos. Así definidas las competencias, el Decreto impugnado pretende atribuir a la Diputación Foral una competencia que no le corresponde, ya que el artículo 22 del Concierto regula el lugar y forma de presentación de declaraciones distinguiendo las de las Sociedades en régimen de cifra relativa de negocios y el régimen tributario de beneficio consolidado de los Grupos de Sociedades de competencia exclusiva del Estado, con posterior reparto o distribución de beneficios, por lo que el Decreto impugnado atribuye al órgano foral una competencia que es exclusiva del Estado.

TERCERO.—Que también, como razona la Sentencia apelada, el Decreto impugnado invade competencias ajenas, cuando aplica lo dispuesto en los dos primeros párrafos a los Grupos de Sociedades que tributen en régimen de beneficio consolidado y operen exclusivamente en el Territorio Histórico de Alava, ya que este requisito no es bastante, sino que ha debido añadirse el requisito de que no estén sujetos a distinta legislación fiscal, como expresamente dice el artículo 6-4 del Concierto de 1983, habiéndose omitido este segundo requisito en el Decreto impugnado, lo que unido a lo antes razonado producen su nulidad.

CUARTO.—Como la Sentencia apelada llega a las mismas conclusiones, debe de ser confirmada, lo que produce como consecuencia la desestimación del recurso de apelación interpuesto contra ella.

QUINTO.—No se aprecia en ninguna de las partes temeridad ni mala fe, por lo que, de conformidad con lo que disponen los artículos 81, 83, 100 y 131 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción no procede hacer pronunciamiento alguno en cuanto al pago de las costas causadas en esta segunda instancia.

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 1987

Recurso: Apelación

Ponente: Rafael de Mendizábal Allende.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En principio, son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades todas las modalidades asociativas con personalidad jurídica, individualizadas, según refleja el art. 4.º de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre. Ahora bien, tal concepto ofrece una fisonomía peculiar y un régimen tributario «ad hoc» en el supuesto de los grupos de empresas, cuya Sociedad dominante podrá solicitar y, en su caso, obtener que la base imponible y los demás elementos determinantes sean calculados conjuntamente para todas las componentes de la agrupación, mediante la consolidación de los balances y cuentas de resultados de cada una de ellas. Así lo estableció el art. 3.º del Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre ordenación económica (medidas fiscales, financieras y de inversión pública), norma subsistente por voluntad explícita de la Ley reguladora mencionada más arriba (disposición final 3.ª), así como de su Reglamento —Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre—, donde la regla simétrica (3.ª, d) ratifica dicha vigencia, aun cuando sólo «en la parte no afectada por la disposición adicional tercera de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas».

SEGUNDO.—Este régimen tributario de beneficio consolidado, cuya incompatibilidad con los demás para un mismo sujeto pasivo se establece reglamentariamente (arts. 33,1,d y 377) queda encuadrado dentro de las competencias exclusivas del Estado, según el Concierto Económico con el País Vasco, cuando la actividad de los grupos de Sociedades rebasa el ámbito territorial de tal Comunidad Autónoma —Ley 12/1981, de 13 de mayo, art. 6.º, 4.ª —. En consecuencia, no resultaba necesaria reglamentación complementaria alguna y quedaba así vacía de contenido la disposición final del Real Decreto 1414/1977, de 17 de junio, donde se autorizaba y simultáneamente, se ordenaba al Gobierno que, a propuesta del Ministro de Hacienda, previo acuerdo con las Diputaciones Forales, de Alava y Navarra, regulara la aplicación allí del sistema de

declaración consolidada, regulación que no se produjo. La inactividad de la Administración, con el correlativo incumplimiento de una obligación autoimpuesta, no podía tampoco, por otra parte, servir de fundamento a una decisión denegatoria en perjuicio de las sociedades afectadas, aun cuando aparezca configurada con un cierto grado de discrecionalidad. En definitiva, resulta notorio que no existe obstáculo razonable alguno para que el grupo de empresas, en el que aparece como dominante la Sociedad Anónima Standard Eléctrica, se acoja a esta modalidad configurada legalmente con la finalidad de conseguir un tratamiento fiscal más adecuado a una concepción moderna de tales situaciones y evitar así el peligro de una doble imposición, siguiendo así las directrices de la Comunidad Económica Europea, según explica el preámbulo o exposición de motivos del ya mencionado Real Decreto-Ley 15/1977.

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1987

Recurso: Apelación

Ponente: José Luis Martín Herrero.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La cuestión que se somete a decisión de esta Sala, mediante el presente recurso de apelación, ya ha sido resuelta en recurso planteado por el mismo Letrado del Estado contra otra sentencia, favorable a la propia entidad ahora apelada, si bien se refería a los ejercicios económicos de los años 1982, 1983 y 1984. En aras del principio de unidad de doctrina, manifestación del de seguridad jurídica, debe de reiterarse en esta sentencia la doctrina establecida por la antes mencionada, que es de fecha 18 de septiembre de 1987.

SEGUNDO.—En principio, son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades todas las modalidades asociativas con personalidad jurídica, individualizadas, según refleja el artículo 4.º de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre. Ahora bien, tal concepto ofrece una fisonomía peculiar y un régimen tributario «ad hoc» en el supuesto de los grupos de empresas, cuya sociedad dominante podrá solicitar y, en su caso, obtener que la base imponible y los demás elementos determinantes sean calculados conjuntamente para todas las componentes de la agrupación, mediante la consolidación de los balances y cuentas de resultados de cada una de ellas. Así lo estableció el artículo 3.º del Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre ordenación económica (medidas fiscales, financieras y de inversión pública), norma subsistente por voluntad explícita de la Ley reguladora mencionada más arriba (disposición 3.ª), así como de su Reglamento-Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, donde la regla simétrica (3.ª, d) ratifica dicha vigencia, aun cuando sólo «en la parte no afectada por la disposición adicional tercera de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas».

TERCERO.—Este régimen tributario de beneficio consolidado, cuya incompatibilidad con los demás para un mismo sujeto pasivo se establece reglamentariamente (arts.

33.1.d y 377) queda encuadrado dentro de las competencias exclusivas del Estado, según el Concierto Económico con el País Vasco, cuando la actividad de los grupos de Sociedades rebasa el ámbito territorial de tal Comunidad Autónoma —Ley 12/1981, de 13 de mayo, art. 6.º-4.ª—. En consecuencia, no resultaba necesaria reglamentación complementaria alguna y quedaba así vacía de contenido la disposición final del Real Decreto 1414/1977, de 17 de junio, donde se autorizaba y simultáneamente, se ordenaba al Gobierno que, a propuesta del Ministerio de Hacienda, previo acuerdo con las Diputaciones Forales de Álava y Navarra, regulara la aplicación allí del sistema de declaración consolidada, regulación que no se produjo. La inactividad de la Administración, con el correlativo incumplimiento de una obligación autoimpuesta no podía tampoco, por otra parte, servir de fundamento a una decisión denegatoria en perjuicio de las sociedades afectadas, aun cuando aparezca configurada con un cierto grado de discrecionalidad. En definitiva, resulta notorio que no existe obstáculo razonable alguno para que el grupo de empresas, en el que aparece como dominante la Sociedad Anónima Standar Eléctrica, se acoja a esta modalidad configurada legalmente con la finalidad de conseguir un tratamiento fiscal más adecuado a una concepción moderna de tales situaciones y evitar así el peligro de una doble imposición, siguiendo así las directrices de la Comunidad Económica Europea, según explica el preámbulo o exposición de motivos del ya mencionado Real Decreto-Ley 15/1977.

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 1988

Recurso: Apelación

Ponente: José María Ruiz-Jarabo Ferrán.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El planteamiento del recurso contencioso-administrativo que en su segunda instancia ahora enjuiciamos, no se presenta con la limitación establecida en la sentencia apelada, ya que siendo así que el objeto del proceso debe quedar concretado en el escrito de interposición del recurso, en el que como es bien sabido deberá fijarse con claridad y precisión lo que se pide, resulta indudable que en el presente contencioso el Abogado del Estado al interponer el mismo aludió «en general» a todo el acuerdo —Decreto es calificado en su publicación en el Boletín Oficial Provincial— de la Diputación Foral de Guipúzcoa de 6 de julio de 1983, señalando como objeto de la impugnación aquel acto administrativo en cuanto «establece la obligación de presentar ante dicha Administración Tributaria la declaración consolidada de aquellos grupos de sociedades a los que haya concedido el régimen especial de tributación consolidada y que operen en el territorio histórico de la indicada Diputación Foral, superando ese ámbito territorial o estando sujetas a distinta legislación fiscal». Lo expuesto conduce a establecer que el indicado ámbito del recurso permite o posibilita el combatir cualquier precepto de aquél, por cuanto, insistimos, la impugnación procesal abarca todo el acuerdo de la Diputación Foral de Guipúzcoa, y no sólo como se entiende en la sentencia apelada, al párrafo 3.º del mismo, en el que, ciertamente, se ha puesto mayor énfasis por el representante de la Administración General del Estado, pero sin que, por ello, puede olvidarse que el estudio del presente recurso debe comprender la totalidad del acuerdo, a cuya impugnación en conjunto, y, sobre todo, en su párrafo primero, se concretan las alegaciones del Letrado del Estado en esta apelación. Debe destacarse, además, que el fallo de la sentencia apelada se refiere también en «general» a todo el Decreto impugnado, al desestimar el recurso contencioso-administrativo contra el mismo interpuesto.

SEGUNDO.—Así centrado lo que ha de ser el objeto del presente recurso contencioso-administrativo, y para una mejor resolución del mismo, debe recordarse lo ya establecido por esta Sala en la Sentencia de 10 de julio de 1987, en la que enjuiciando en relación con una cuestión prácticamente igual que la que ahora se nos plantea, pues allí se trataba de un Decreto de la Diputación Foral de Álava que también regulaba, entre otras cosas, la pertinente declaración del Impuesto sobre Sociedades y correspondiente ingreso de cuotas en la Hacienda Foral, de las sociedades dominantes de los grupos de sociedades a los que se hubiera concedido el régimen de tributación sobre el beneficio consolidado, que operen en el territorio histórico de Álava y superen su ámbito territorial o estén sujetas a distinta legislación fiscal; pues bien, en la precitada sentencia se estableció, que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, en su artículo 6.º, apartado 4, atribuye al Estado competencia exclusiva para regular el régimen tributario del beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstas superen el ámbito del territorio del País Vasco o estén sujetas a distinta legislación fiscal, si bien la distribución del beneficio se realizará atendiendo al criterio de la importancia relativa del mismo en cada territorio, y por aplicación de las normas de procedimiento que se utilicen para la determinación de la cifra relativa; por su parte el artículo 35-2-2 precisa que en los supuestos de tributación en régimen de cifra de negocios, la competencia no corresponde a la Diputación del territorio histórico, sino a la Administración común o foral en la que se halle el domicilio del contribuyente. Lo expuesto hay que relacionarlo con la particularidad del Impuesto sobre Sociedades, que es tributo concertado con normativa autónoma cuando las sociedades operen exclusivamente en territorio foral y un tributo concertado de normativa común en los restantes casos. En el sentido expuesto, la Sentencia de 10 de julio de 1987 claramente llega a la conclusión anulatoria de la disposición de la Diputación Foral de Álava cuestionada en el recurso allí resuelto, en cuanto en la misma se invadían competencias ajenas, exclusivas del Estado, al regular, como igualmente ocurre con la disposición objeto de este proceso, el lugar y forma de presentación de las declaraciones de las sociedades dominantes de los grupos de sociedades que operen en el territorio histórico de Guipúzcoa —ahora— y superen este ámbito territorial o estén sujetas a distinta legislación fiscal, pues ello, insistimos, es competencia exclusiva del Estado, que es el único que tiene facultades para regular el régimen tributario —regulación y gestión— de las aludidas sociedades en el supuesto a que nos hemos referido. Cuestión totalmente distinta, es la regulación que se hace en el apartado 3.º de la disposición objeto de este recurso, al regular la declaración de los grupos de sociedades que tributen en régimen de beneficio consolidado y operen exclusivamente en el territorio histórico de Guipúzcoa, ya que en lo que a dicho apartado se refiere, y como con acierto se dicen en la sentencia apelada, el supuesto en la misma regulado no está comprendido en el precepto de la Ley Estatal del Concierto-Económico —artículo 6.º, párrafo 4—, y por ello, la Diputación Foral puede asumir la concreta competencia establecida en el referido apartado 3.º

TERCERO.—Las precedentes conclusiones conducen a una estimación parcial de la presente apelación, al ser procedente la declaración de nulidad del Acuerdo de la Diputación Foral de Guipúzcoa de 6 de julio de 1983, en lo que se refiere a los apartados 1.º y 2.º del mismo, dada la disconformidad jurídica de los mismos, desestimándose la impugnación de los restantes apartados de dicho acuerdo, declaración que obliga a revocar parcialmente la sentencia apelada en cuanto no lo entendió así, por lo que a los apartados ahora anulados se refiere, estimación parcial de la apelación que no comporta una especial declaración sobre costas, al no resultar de lo actuado motivos para ello.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1988

Recurso: Apelación

Ponente: José Luis Martín Herrero.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20
- DF 1ª (Ley 12/1981)

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado
- Desarrollo reglamentario del Concierto

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Para resolver acerca de la adecuación o inadecuación a derecho a Decreto Foral impugnado, hay que partir de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley que aprobó el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley de 13 de mayo de 1981, según el cual es de competencia exclusiva del Estado el régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstos superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal, sin perjuicio de que la distribución del beneficio se realice atendiendo al criterio de importancia relativa del mismo en cada territorio y aplicando las normas de procedimiento que se utilizan para la determinación de la cifra relativa. Por su parte, el artículo 17 del propio Concierto califica el Impuesto sobre la Renta de Sociedades como un tributo concertado de normativa autónoma para las Sociedades que operen exclusivamente en territorio vasco y un tributo concertado de normativa común en los demás casos. Como complemento de lo que antecede, el artículo 18 de la Ley de Concierto establece que la liquidación y el ingreso de la deuda tributaria en estos casos se hará en las Arcas de cada Administración con arreglo a un procedimiento posterior. Finalmente, la Disposición Final Primera de la Ley que se menciona establece que su desarrollo reglamentario se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno Vasco y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

SEGUNDO.—El Decreto impugnado, en sus artículos 1 y 2, no se limita a regular la situación del régimen tributario de las Sociedades a las que se haya concedido el régimen de beneficio consolidado y limiten su actuación al territorio vasco, sino que en los artículos 1 y 2 se refiere a este tipo de Sociedades que operen en ese Territorio

Histórico y superen su ámbito territorial o estén sujetos a distinta legislación fiscal, imponiéndoles no sólo la obligación de formular la declaración del Impuesto correspondiente a la Diputación Foral, sino que incluso le impone la obligación de «ingresar la cuota que al favor de la misma resulte». Con estas obligaciones que se imponen a las Sociedades de forma imperativa en el Decreto impugnado («distribuirán el beneficio», «formularán la declaración», «efectuarán en su caso el ingreso») es evidente que se están invadiendo competencias estatales exclusivas, según las que la Ley del Concierto atribuye al Estado y al Gobierno Vasco, lo que determina su nulidad radical.

TERCERO.—Nos hallamos, como antes se ha dicho, ante un Impuesto, como es el que grava las Rentas de las Sociedades que es concertado y que solamente podrá ser regulado mediante normativa autonómica cuando se trate de Sociedades que operen exclusivamente en territorio foral, puesto que en otro caso estará sometido a la normativa común; pues bien, la normativa común obliga a presentar la declaración, en la oficina correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal y a ingresar en ella el importe de la deuda tributaria, lo que —se añade— es sin perjuicio de presentar ante cada una de las Diputaciones Forales del país en que operen un ejemplar de sus estados de cuentas si bien a los meros efectos informativos. Frente a ello, el Decreto impugnado ignora estas obligaciones tributarias, imponiendo a las Sociedades la obligación de presentar sus declaraciones ante la Diputación Foral correspondiente, invadiéndose nuevamente el ámbito de las competencias estatales.

CUARTO.—No puede defenderse el criterio mantenido en esta apelación por la Diputación Foral, según la cual hay que distinguir entre el «régimen tributario» y la «gestión», el primero de competencia estatal y la segunda de competencia foral. Esta distinción podría ser válida si a ello no se opusieran dos argumentos: el primero que si dentro del concepto «gestión» se quiere comprender el desarrollo reglamentario del Estatuto, la Disposición Final Primera de la Ley del Concierto dice que su desarrollo reglamentario se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno Vasco y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, siendo evidente que no existe tal acuerdo, y es el propio representante de la Administración Central quien primero impugna el Decreto Foral y posteriormente apela contra la sentencia que lo declaró ajustado a Derecho; el segundo argumento es que, incluso suponiendo que existiera ese «mutuo acuerdo» —y no existe— la potestad reglamentaria no puede modificar lo dispuesto en la Ley que desarrolla, y sin embargo el Decreto Foral lo hace al invadir competencias estatales según la Ley del Concierto. Aparte de que la alusión que se hace en la Ley del Concierto al «régimen tributario» no permite limitar a las estrictas actuaciones que pretende la Diputación Foral apelada la competencia estatal, de lo que es buena prueba que el artículo 26 de la Ley del Concierto dice que la representación del Grupo consolidado la ostentará para todas las relaciones con la Hacienda Pública, derivadas del régimen de declaración consolidada, tanto en el orden de gestión para la liquidación y recaudación de los tributos comprendidos en el mismo como para la resolución de reclamaciones, lo que está poniendo de manifiesto que con la alusión al «régimen tributario» se está aludiendo a «todo el régimen» y por lo tanto a la declaración y liquidación, que son las materias que se regulan por el Decreto Foral impugnado.

QUINTO.—Tampoco es atendible el argumento de que el Grupo de Sociedades que operen en régimen de beneficio consolidado no tienen el carácter de sujeto pasivo regulado en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, al no poder ser otorgado ese carácter por Real Decreto, sino por Ley, por lo que cada una de las Sociedades

componentes del Grupo es sujeto pasivo de su propia deuda tributaria y con respecto a ella la competencia de gestión viene atribuida a la Diputación Foral respectiva. Este argumento se rechaza por la sola enunciación del Decreto Foral impugnado, que tiende a regular el procedimiento para la declaración y pago de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades para «los grupos de Sociedades a los que se haya concedido el régimen de tributación sobre el beneficio consolidado». Si el Decreto Foral les reconoce el carácter de sujeto pasivo, y procede a regular sus declaraciones y pagos de la deuda tributaria, es porque en efecto, tienen carácter de sujetos pasivos del impuesto, ya que en otro caso estarían exceptuadas de presentar declaración y de realizar pago alguno. Y si, mediante el Decreto Foral se les reconoce el carácter de sujeto pasivo, no resulta congruente discutir posteriormente ese carácter, exigiendo que ello sólo puede ser establecido por Ley, ya que esa misma imputación ha de hacerse a la Diputación Foral, que les atribuyó ese carácter por mero Decreto.

SEXTO.—Todos los razonamientos que anteceden obligan a concluir que el Decreto infringe el Ordenamiento Jurídico, por lo que debe ser declarado nulo. Y habiendo llegado a la conclusión contraria la sentencia apelada, debe ser revocada lo que produce como consecuencia la estimación del recurso de apelación interpuesto contra ella.

SÉPTIMO.—No se aprecia en ninguna de las partes litigantes temeridad ni mala fe por lo que, de conformidad con lo que disponen los artículos 81, 83, 100 y 131 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción no procede hacer pronunciamiento alguno en cuanto al pago de las costas causadas en ninguna de las dos instancias de este recurso.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1988

Recurso: Apelación

Ponente: José Luis Martín Herrero.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20
- DF 1ª (Ley 12/1981)

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado
- Desarrollo reglamentario del Concierto

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Las alegaciones de la Diputación Foral apelante reproducen, extractándolos, razonamientos anteriormente expuestos en el escrito de contestación a la demanda interpuesta por el Letrado del Estado, reiteración que no es suficiente para rebatir los acertados razonamientos de la sentencia apelada, que los había rechazado, y cuya sentencia acepta esta Sala íntegramente, al resolver con absoluta corrección jurídica y razonamientos irreprochables las cuestiones planteadas.

SEGUNDO.—El argumento básico de la Diputación Foral apelante es que la sentencia apelada se excede al interpretar el concepto de «régimen tributario», concepto equivalente para la Diputación a la legislación básica sustantiva, en oposición a «ejecución», que está excluida del concepto de «régimen». Y así como es competencia estatal la de «legislación» y por ello, la de régimen, no lo está la de ejecución, la cual corresponde siempre, residualmente al País Vasco cuando el Estado tiene atribuida la legislativa, según la Disposición Transitoria séptima del Estatuto de Autonomía. Es también argumento de la Diputación apelante —si bien expuesto en el fundamento 6 del escrito de contestación a la demanda— que el Decreto impugnado «en nada desarrolla el contenido de la Ley del Concierto Económico, limitándose a dictar unas normas de procedimiento de gestión tributaria para un caso muy particular, lo que aleja toda comparación con el desarrollo reglamentario de una Ley». Se trata, pues, por propia declaración de la Diputación, de un Reglamento autónomo, es decir, que no desarrolla Ley alguna.

TERCERO.—No obstante el planteamiento anterior, y las rotundas afirmaciones del escrito de contestación a la demanda, las citas que se hacen en el escrito de alegaciones

de esta apelación a los artículos 6-4 y 22 de la Ley del Concierto Económico están indicando que esa pretendida independencia del Decreto impugnado respecto de la Ley del Concierto es meramente dialéctica, y puede tener su razón de ser en la necesidad de que el desarrollo reglamentario de la Ley del Concierto «se realizará» de acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno Vasco y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (disposición final primera de la Ley del Concierto), acuerdo que, siendo inexistente, produciría la primera causa de nulidad al haber sido dictado el Decreto impugnado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido para dictarlo. Es, por lo tanto, improcedente, imputar a la sentencia el haber prescindido de los preceptos de la Ley del Concierto, cuando por propia manifestación, el Decreto no guarda ninguna relación con él, ni supone su desarrollo reglamentario.

CUARTO.—No pueden aceptarse tampoco las distinciones que en cuanto a la frase «régimen tributario» se hacen por la Diputación Foral apelante, pretendiendo identificarla con la legislación sustantiva, que pertenece al Estado, con la «de gestión» o «reglamentaria» que corresponde al Gobierno Vasco. Es cierta, desde luego, esa competencia reglamentaria residual que la Diputación Foral alega, pero ello no supone: a) equiparar el «régimen tributario» a la legislación sustantiva únicamente; b) pretender que, por vía de reglamento se puedan invadir competencias exclusivas, modificando no ya un sistema de declaraciones, sino incluso el de ingresos, e incluso cercenando del texto del propio Decreto impugnado, palabras que se contienen expresamente en la Ley, y que suponen como la sentencia razona, invasión de competencias estatales. En todo caso, si el Reglamento es autónomo —es decir, si no desarrolla una Ley, que en este caso sería la del Concierto— no se ven motivos para la constante referencia a los artículos 6-4 y 22 del Concierto que se hacen en el escrito de alegaciones de este recurso de apelación. Así se razona que como según el artículo 6-4 del Concierto en el sistema de cifra relativa de las Sociedades individuales y la remisión que en él se hace al artículo 22 de la misma Ley, que estableció la obligación de declarar en ambos territorios, y por ello, dada la absoluta identidad del régimen de beneficio consolidado con el de una Sociedad individual, en régimen de cifra relativa, es necesario que el sujeto pasivo tribute en el territorio vasco por su parte correspondiente —artículo 18 de la Ley—. Pero por esta serie de inducciones, y con la distinción entre «régimen tributario» y «competencia de ejecución» se está procediendo a exigir, por vía de reglamento —que se pretende autónomo de la Ley, pero se está razonando que es de ejecución de ésta— el pago de unos ingresos que forman parte de una cifra cuya distribución ha de hacerse en virtud de norma adoptada de mutuo acuerdo.

QUINTO.—Al no desvirtuarse por las alegaciones de la apelación, los razonamientos de la sentencia apelada, procede la conformación de ésta lo que produce como consecuencia la desestimación del recurso de apelación interpuesto.

SEXTO.—No se aprecia en ninguna de las partes litigantes temeridad ni mala fe por lo que, de conformidad con lo que disponen los artículos 81, 83, 100 y 131 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción, no procede hacer pronunciamiento alguno en cuanto al pago de las costas causadas en esta segunda instancia.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1988

Recurso: Apelación

Ponente: José Luis Martín Herrero.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20
- DF 1ª (Ley 12/1981)

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado
- Desarrollo reglamentario del Concierto

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Las alegaciones de la Diputación Foral apelante, reproducen, extractándolos, sus argumentos ya expuestos en el escrito de contestación a la demanda interpuesta por el Letrado del Estado, todos los cuales son suficientemente rebatidos en los acertados razonamientos de la sentencia apelada, que esta Sala acepta íntegramente al resolver de forma irreprochable y con absoluta corrección jurídica, la cuestión planteada.

SEGUNDO.—Cualquier razonamiento que esta Sala agregara a los de la sentencia apelada, no haría sino insistir en lo ya razonado en ella. No obstante, parece conveniente insistir en dos puntos que no parecen haberse destacado suficientemente. El primero de ellos es que, como dice la Diputación Foral apelante en su escrito de contestación a la demanda —fundamento de derecho quinto— «la Norma Foral —cuestionada— suple la falta de actuación de la Administración Central, en la fijación de las cantidades que corresponden a cada Hacienda» si bien agrega a continuación que la norma respeta íntegramente el fondo y la forma previstos en el Concierto en cuanto al cálculo de las mismas. Esta manifestación propia de la Diputación apelante, aparte de revelar cuál es la motivación de la Norma Foral —la inactividad de la Administración Central— también está evidenciando algo más, y esto es que si se suple una inactividad ajena, es porque esa actividad no es propia, y por lo tanto, es algo ajeno a la propia competencia.

TERCERO. —El segundo punto que debe de destacarse es que toda la argumentación de la Diputación apelante se centra en distinguir entre el «régimen tributario» y «gestión tributaria», equiparando lo primero a potestad impositiva y atribuyéndolo al Estado, a diferencia de la «gestión» que entendía correspondía a las Diputaciones. Pues bien, si la

norma impugnada es, como se pretende, un desarrollo reglamentario del Concierto Económico, en el que se basa todo el escrito de contestación a la demanda para defender la eficacia de la Norma impugnada, habrá de tenerse en cuenta que la Disposición Final Primera del Concierto Económico que sirve de cobertura legal al Decreto impugnado, dispone que «el desarrollo reglamentario del Concierto se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno Vasco y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos», acuerdo inexistente, como lo demuestra el hecho de haber impugnado la eficacia del Decreto Foral el representante de la Administración Central, sin que a su demanda se le haya opuesto, como argumento que resultaría absolutamente convincente, que para dictar el Decreto de desarrollo del Estatuto existía «mutuo acuerdo». Es evidente que no son sólo aquellos artículos del Concierto Económico que convengan a las Diputaciones los que deben ser tenidos en cuenta: es el conjunto de su articulado, lo que en el caso del Decreto en cuestión no ha tenido absoluta observancia, incurriendo en una causa más de nulidad, además de las que estima la sentencia apelada.

CUARTO.—No habiéndose desvirtuado en este recurso de apelación los razonamientos de la sentencia apelada, procede su confirmación, por estar ajustada a derecho, lo que produce como consecuencia la desestimación del recurso de apelación interpuesto contra ella.

QUINTO.—No se aprecia en ninguna de las partes litigantes temeridad ni mala fe por lo que, de conformidad con lo que disponen los artículos 81, 83, 100 y 131 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción no procede hacer pronunciamiento alguno en cuanto al pago de las costas causadas en esta segunda instancia.

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 1988

Recurso: Apelación

Ponente: José Luis Martín Herrero.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20
- DF 1ª (Ley 12/1981)

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado
- Desarrollo reglamentario del Concierto

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Esta Sala ha tenido ocasión de resolver recursos de apelación contra sentencias en las que se contrastaba la legalidad de Decretos idénticos al ahora impugnado, procedentes de otras Diputaciones Forales. Concretamente, en la Sentencia de 21 de mayo del año en curso, confirmó la Sentencia —idéntica a la ahora apelada— dictada por la Sala Territorial de Bilbao de 19 de octubre de 1985, que anuló el Decreto Foral de la Diputación de Álava del mismo contenido que el ahora enjuiciado. En otra sentencia de la misma fecha, revocó la sentencia dictada por la Sala Territorial de Pamplona, que había declarado ajustado a derecho otro Decreto Foral del mismo texto que el impugnado, en el presente recurso. Se trata, por lo tanto, de resolver sobre situaciones en las que la Sala tiene establecida una doctrina concreta, de la que no procede apartarse, en aras del principio de seguridad jurídica.

SEGUNDO.—Como ya se dijo en la sentencia primeramente citada, esta Sala acepta íntegramente los acertados razonamientos de la sentencia apelada, que resuelven de forma irreprochable y con absoluta corrección jurídica la cuestión que se planteó ante ella, por lo que cualquier razonamiento que se agregara no haría sino insistir en lo ya razonado, que no ha sido desvirtuado por la Diputación Foral apelante, que en su escrito de alegaciones reproduce, extractándolos, sus argumentos del escrito de contestación a la demanda.

TERCERO.—Contra su impugnación, la Diputación apelante en que la sentencia no ha establecido la debida separación entre «régimen tributario» y «gestión tributaria», identificando ambos, frente a lo cual debe distinguirse entre «régimen tributario» en el que está integrada la potestad impositiva y la legislativa por lo tanto frente a la «gestión

tributaria» que comprende únicamente facultades reglamentarias o de desarrollo y que corresponde a las Diputaciones. Pues bien, la norma impugnada es un desarrollo reglamentario de la Ley del Concierto Económico, al que hacen frecuentes alusiones en su Exposición de Motivos y se reiteran en el escrito de alegaciones de este recurso para defender la eficacia de la Norma impugnada. Pues bien, la citada Ley de Concierto Económico establece en su Disposición Final Primera que «el desarrollo reglamentario del Concierto se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno Vasco y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos», acuerdo que es inexistente, como lo demuestra el hecho de haberse impugnado la eficacia del Decreto Foral de 5 de junio de 1984 precisamente por el representante legal de la Administración Central, sin que a su demanda se haya opuesto, como argumento que resultaría definitivo, que para dictar el citado Decreto existía «mutuo acuerdo».

CUARTO.—No habiéndose desvirtuado en este recurso de apelación los razonamientos de la sentencia apelada, procede su confirmación, por estar ajustada a derecho, lo que produce como consecuencia la desestimación del recurso de apelación interpuesto contra ella.

QUINTO.—No se aprecia en ninguna de las partes litigantes temeridad ni mala fe, por lo que, de conformidad con lo que disponen los artículos 81, 83, 100 y 131 de la Ley reguladora de la Jurisdicción, no procede hacer pronunciamiento alguno en cuanto al pago de las costas causadas en esta segunda instancia.

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1989

Recurso: Apelación

Ponente: Ángel Alfonso Llorente Calama.

Artículos del Concierto:

- DT 1ª
- DT 2ª

Voces:

- Régimen transitorio
- Inspección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La pretensión de nulidad de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo por la Inspección financiera y tributaria afecta a la Diputación Foral de Vizcaya, que no prosperó en la instancia, se reproduce por la sociedad recurrente A. y M., S. A., a través de la apelación interpuesta contra la sentencia de la Sala Territorial, que estimó conformes a derecho la Resolución del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de Vizcaya de 17 de abril de 1985, en cuya virtud se rechazó el recurso de revisión promovido y se mantuvieron las actas formuladas por los conceptos del Impuesto de Sociedades, Impuesto de Lujo e Impuesto General del Tráfico de las Empresas, de las que resultaba una deuda tributaria total de 152.709.803 pesetas; el soporte normativo en el que trata de apoyarse la nulidad de las actas, está representado por el art. 153-1-a) de la Ley General Tributaria —Ley 230/1963, de 28 de diciembre— que atribuye al Ministro de Hacienda la declaración de nulidad de pleno derecho de —entre otros— los actos dictados por órgano manifiestamente incompetente; el carácter ostensible, notorio, del término manifiestamente utilizado por el precepto, que sugiere una incompetencia llamativa susceptible de ser percibida a primera vista, representa una exigencia difícil de conciliar con el esfuerzo dialéctico desplegado por la sociedad recurrente, en su intento de privar de facultades inspectoras al órgano actuante en el momento de su intervención, al que le venían atribuidas, porque los hechos imponibles concertados del período 1976/1980, no habían sido declarados cuando ya estaba vigente la disposición transitoria 1.ª a uno de la Ley de Concierto Económico, expresiva de que, los territorios históricos, se subrogarán en los derechos y obligaciones en materia tributaria de la Hacienda pública estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados que hayan de declararse a partir del 1.º de enero de 1981, circunstancias de las que no cabía deducir la improcedencia manifiesta de la actuación inspectora, llevada a cabo por el organismo de la Hacienda Foral de Vizcaya, específicamente investido de las prerrogativas reclamadas por su función, en la fecha en

que se levantaron las actas afectadas por el régimen de distribución previstos en la disposición transitoria tercera, respecto de las cantidades devengadas con anterioridad a 1.º de enero de 1981 y liquidadas a partir de esa fecha, cuando el art. 109-3 de la Ley General Tributaria, centra la investigación al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente.

SEGUNDO.—Por otra parte la minuciosa relación de antecedentes, del segundo fundamento de derecho de la sentencia combatida, revela que el contribuyente no sólo suscribió las actas de conformidad, sino que ratificó esta postura al solicitar el 20 de enero de 1982 la condonación graciable de las sanciones impuestas, proceder que sirve al menos para ratificar la ausencia de notoriedad tan extemporáneamente atribuida a la incompetencia de la inspección y cuya inconcurrencia impide su acogimiento, como causa determinante de la nulidad pretendida, que no se deriva tampoco del carácter defraudatorio de las infracciones sancionadas, cuestión que entendemos desvinculada de un acto de revisión por incompetencia manifiesta y conectada en cambio con la petición de 20 de enero de 1982 dirigida por la empresa A. al Tribunal Económico-Administrativo Foral, cuya fecha y contenido arguye las características de un acto consentido sólo vulnerable a través de una declaración de nulidad radical por incompetencia manifiesta, correctamente desestimada por la Sala Territorial, también consecuente en sus apreciaciones sobre la intrascendencia de la tacha de ilegalidad formulada contra la Orden de 9 de abril de 1984 sobre actuaciones inspectoras relativas a tributos concertados, por referirse a Impuestos, de declaraciones presentadas en forma legal con anterioridad a 1.º de enero de 1981 y expresar el preámbulo de la disposición, que su legalidad procede de los propios Estatutos de Autonomía, criterio mantenido por el Tribunal Constitucional en Sentencia de 5 de agosto de 1983.

TERCERO.—Por lo expuesto y sin que se aprecien motivos determinantes para una expresa imposición de costas.

Ref. TS-11

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 1989

Recurso: Primera instancia

Ponente: José Luis Martín Herrero.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Planteada de oficio por esta Sala la posible competencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ésta es la primera cuestión que debe de resolverse. A estos efectos, ambas partes aceptan la competencia de esta Sala, si bien la Diputación recurrente califica la situación como de «coexistencia de jurisdicciones competentes» para conocer de un recurso, aceptando no obstante lo que sobre este punto se resuelva. Esta Sala acepta su competencia, por tratarse de impugnación directa de una resolución emanada de un órgano con competencia en todo el territorio nacional, y no hallarse vigente, en el momento de interponerse el presente recurso, aunque sí lo está en la actualidad, la Ley de Planta, por lo que, aceptada esta competencia, procede resolver acerca del fondo de la cuestión planteada.

SEGUNDO.—Con el presente recurso, se pretende plantear ante esta Sala, mediante la impugnación de una Resolución como la impugnada, cuestiones ya resueltas no por una, sino por varias Sentencias, como son las de 10 de julio y 2 de noviembre de 1987, que resolvieron acerca de las competencias que correspondían a la Administración Central y a las Diputaciones Forales, respecto de Impuesto sobre las Sociedades que operan en régimen de tributación sobre el beneficio consolidado. La última de las sentencias citadas resolvía un recurso interpuesto por la misma Diputación Foral hoy recurrente, y ya en ella se declaraba que cuando la actividad de los grupos de Sociedades rebasa el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma Vasca, el régimen tributario queda encuadrado dentro de la competencia exclusiva del Estado, y posteriormente se aludía a lo que es el verdadero motivo tanto de aquéllos como de los posteriores recursos: que existía una inactividad de la Administración para cumplir una obligación autoimpuesta de regular, previo acuerdo con las Diputaciones Forales, el régimen o sistema de declaración consolidada. Las Sentencias posteriores de 23 de enero y 21 de mayo de 1988, resolvieron recursos interpuestos por el representante de la Administración contra

los Decretos Forales mediante los que se aprobaban las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y correspondientes ingresos de cuotas en las Haciendas Forales, de las Sociedades dominantes de los grupos de Sociedades a los que se hubiera concedido el régimen de tributación sobre el beneficio consolidado que operen en los Territorios Históricos y superen su ámbito territorial, en cuyas sentencias se declaraba que la regulación y forma de tales declaraciones, era competencia exclusiva del Estado, a diferencia de las Sociedades que operen exclusivamente en los Territorios Históricos, para cuya regulación y gestión es competente exclusivamente la Diputación Foral, volver a reproducir las mismas cuestiones, con unos mismos fundamentos de derecho y unos mismos razonamientos en el presente recurso, es ignorar lo ya declarado y resuelto por esta Sala, puesto que las Resoluciones que se impugnan no son sino una ejecución de unas competencias exclusivas del Estado.

TERCERO.—Al tratarse, como se trata, de cuestiones ya resueltas reiteradamente por esta Sala, procede desestimar el recurso interpuesto. Sin apreciar en ninguna de las partes litigantes temeridad ni mala fe por lo que, de conformidad con lo que disponen los artículos 81, 83 y 131 de la Ley de la Jurisdicción, no procede hacer pronunciamiento alguno en cuanto al pago de las costas causadas en este recurso.

Ref. TS-12

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1989

Recurso: Apelación

Ponente: Emilio Pujalte Clariana.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se aceptan los razonamientos contenidos en los fundamentos de derecho de la sentencia apelada.

SEGUNDO.—A mayor abundamiento, la cuestión que se propone en este recurso -y que se reitera en la apelación- no es nueva para esta Sala, que ya en litigios anteriores de similar contenido se ha pronunciado en torno a ella, como ponen de manifiesto sus Sentencias de 10 de julio y 18 de septiembre de 1987, 21 de mayo (2) y 27 de junio de 1988, donde se llega a iguales conclusiones que las de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Vizcaya, que, por ende, ha de ser confirmada.

Así, se dice en ellas que el régimen tributario de beneficio consolidado, cuya incompatibilidad con los demás para un mismo sujeto pasivo se establece reglamentariamente, queda encuadrado dentro de las competencias exclusivas del Estado, según el concierto económico con el País Vasco, cuando la actividad de los grupos de sociedades rebasa el ámbito territorial de tal Comunidad Autónoma; pues nos hallamos (como añade la Sentencia de 21 de mayo de 1988) ante un Impuesto como es el que grava la renta de las Sociedades, que es concertado y que solamente podrá ser regulado mediante normativa autonómica cuando se trate de sociedades que operen exclusivamente en territorio foral, puesto que en otro caso estará sometido a la normativa común; pues bien, la normativa común obliga a presentar la declaración en la oficina correspondiente de la Administración de su domicilio fiscal y a ingresar en ella el importe de la deuda tributaria, sin perjuicio de presentar en cada una de las Diputaciones Forales del país en que operen un ejemplar de sus estados de cuentas, si bien a los meros efectos informativos. Por ello, el Decreto Foral imponiendo a las sociedades la obligación de presentar sus declaraciones ante la Diputación Foral, invade el ámbito de las competencias estatales. La Sala rechaza también el argumento según el

cual hay que distinguir entre el «régimen tributario» y la «gestión», el primero de competencia estatal y la segunda foral, pues si bien es cierta la competencia reglamentaria residual de la Diputación, ello no supone equiparar el «régimen tributario» a la legislación sustantiva únicamente, ni pretender que por vía de reglamento se puedan invadir competencias exclusivas modificando no ya un sistema de declaraciones sino, incluso, el de ingresos. Tampoco es atendible el argumento de que el grupo de sociedades que operen en régimen de beneficio consolidado no tienen el carácter de sujeto pasivo regulado por el art. 33 de la Ley General Tributaria, al no poder ser otorgado ese carácter por Real Decreto sino por Ley, por lo que cada una de las sociedades del grupo es sujeto pasivo de su propia deuda tributaria y con respecto a ella la competencia de gestión viene atribuida a la Diputación Foral respectiva, según se rechaza en las sentencias citadas.

TERCERO.—Con arreglo a lo que disponen los arts. 131 y concordantes de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, no ha lugar a hacer pronunciamiento en cuanto al pago de las costas.

Ref. TS-13

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 1990

Recurso: Apelación

Ponente: José Luis Martín Herrero.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 48

Voces:

- Estructura general impositiva del Estado
- Reclamación económico-administrativa
- Tutela financiera de los Entes locales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Para resolver la cuestión planteada en el presente recurso de apelación por el Ayuntamiento de Sestao, hay que partir de los artículos 108 y 113 de la Ley de Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985 y 190 número 4 y 192 del Texto Refundido de 18 de abril de 1986. Tanto la Ley de Bases en los artículos citados como el Texto Refundido que la desarrolla, disponen que en materia de imposición de tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas, procede directamente el recurso contencioso-administrativo, mientras que contra los actos de las Corporaciones Locales sobre aplicación y efectividad de tributos locales, podrá interponerse ante el órgano que lo dictó el correspondiente recurso de reposición previo al contencioso-administrativo. Con este nuevo sistema de recursos, queda suprimida la fiscalización, por los Tribunales Económico-Administrativos, respecto de las disposiciones y actos mencionados anteriormente, como reconoce la sentencia apelada que gráficamente razona, con cita de los preceptos antes invocados, que ello significa «la desaparición de los Tribunales Económico-Administrativos de la estructura administrativa-tributaria en la que estaban enclavados» en lo que se refiere a exacciones locales, puesto que dichos Tribunales conservan sus competencias respecto a los Impuestos estatales.

SEGUNDO.—La aplicación de las normas citadas a las distintas Comunidades viene dada por las Disposiciones Adicionales de la Ley de Bases. Por lo que respecta al caso que nos ocupa, la Disposición Adicional Segunda, 6 de la Ley de Bases establece que «los territorios históricos del País Vasco continuarán conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales vascas inferior al que tengan las demás Corporaciones Locales...». El reenvío que se hace en esta Disposición Adicional, significa la aplicación al caso de lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley de 13 de mayo de 1981, mediante la

que se aprueba dicho Concierto Económico, según cuyo artículo 45 —párrafo 2— las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñaba el Estado en materia de imposición y ordenación de los tributos (propios de las Corporaciones Locales) corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales, sin que ello pueda significar en modo alguno, un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales Vascas inferior al que tengan las de régimen común. Como razona el Ayuntamiento apelante al argumentar sobre este punto, lo que ha hecho el legislador ha sido sustituir al Estado por las Diputaciones Forales, en cuanto a la competencia que aquél tenía en materia de imposición y ordenación de tributos, pero sin conceder a las Diputaciones más derechos que los que tenía el Estado a quien sustituye.

TERCERO.—Siendo verdaderamente importante la recopilación y examen de los antecedentes históricos que la sentencia apelada realiza, lo cierto es que hay que partir, para la resolución del presente recurso, de la situación existente en el Estado español en el momento en el que se aprueba la Norma Foral impugnada, es decir, en el año 1986 puesto que la misma evolución histórica recogida en las numerosísimas disposiciones de distinto rango que la sentencia menciona, ponen de manifiesto que la evolución de la competencia y funciones de los Tribunales Económico-Administrativos Forales ha sido paralela a la competencia y funciones atribuidas a los Tribunales de esa misma naturaleza en el resto del Estado, por lo que, no existe motivo alguno para que en el momento presente se prescindiera de ese paralelismo y se siga manteniendo, para la fiscalización de los acuerdos de las Corporaciones Locales del País Vasco, una fiscalización que ha sido suprimida para el resto de los Ayuntamientos del Estado (y no hay por qué examinar en esta sentencia la situación existente en la Comunidad Foral de Navarra, por no ser la enjuiciada en este recurso). Pero es que, además, no es válido el argumento de que la Ley de Bases de Régimen Local y los preceptos del Texto Refundido que la desarrolla, sean de mera aplicación supletoria en el País Vasco, porque los razonamientos en los que se basa la sentencia apelada, no permiten llegar a tal conclusión. Se invoca para ello el artículo 133 de la Constitución que nada resuelve, puesto que se limita a reconocer a las Comunidades Autónomas competencia para exigir tributos, y esta competencia no es objeto de discusión. Lo mismo puede decirse de la invocación de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, que se limita a «amparar y respetar los derechos históricos de los territorios forales, añadiendo que su actualización general del régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía», ya que la discusión parlamentaria pone de manifiesto que el origen de la mencionada discusión se produjo respecto del principio de soberanía, (independencia originaria de los territorios forales y soberanía, y forma de actualización de los derechos históricos, o mediante una Ley paccionada o mediante la Constitución y los Estatutos de Autonomía), y, en el presente caso no nos hallamos ante uno de tales «derechos históricos» que afecte a la libertad e independencia del pueblo Vasco, sino ante la posibilidad de que los acuerdos de sus Ayuntamientos en materia económico-fiscal, puedan ser o no fiscalizados por órganos de la propia Administración, o deban de seguir el régimen de los restantes Municipios del Estado, lo que no puede elevarse al rango de «derecho histórico» de los mencionados en la Disposición Adicional Primera de la Constitución. Lo mismo puede decirse del Real Decreto Legislativo de 12 de diciembre de 1980, que en su Disposición Adicional Unica se limita a decir que, «de conformidad con lo dispuesto en las Disposiciones Adicionales Primera y Segunda de la Ley de 22 de septiembre de 1980, en los territorios forales las normas de este Real Decreto se aplicarán de conformidad con lo preceptuado en los respectivos Estatutos de Autonomía o Convenio Económico en su caso», estableciendo a su vez la Disposición Adicional Primera de la Ley

Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 22 de septiembre de 1980 —que es la citada por el Real Decreto Legislativo de 1980 antes transcrito— que «el sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco, de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía». Ninguno de los preceptos que se examinan permite llegar a la conclusión a la que llega la sentencia apelada, es decir, a la aplicación supletoria de la Ley de Bases de Régimen Local y de su Texto Refundido, que es el motivo que en la mencionada sentencia sirve para desestimar el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Sestao.

CUARTO.—Es cierto que la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 22 de septiembre de 1980, en su artículo 20, mantiene las reclamaciones económico-administrativas, pero lo hace para «los actos dictados por las respectivas Administraciones en materia tributaria, tanto respecto de cuestiones de hecho como de derecho: a) cuando se trate de tributos de las Comunidades Autónomas, a sus propios órganos económico-administrativos; b) cuando se trate de tributos cedidos a los órganos económico-administrativos del Estado», lo que no resuelve la cuestión planteada, ya que no nos hallamos ante un debate sobre si existe o no la vía económico-administrativa, sino ante otra cuestión diferente que es si subsiste dicha reclamación contra los actos o disposiciones de los Ayuntamientos en materia de imposición municipal, no comunitaria, y la Ley, como hemos visto en el precepto transcrito, se refiere a los tributos «propios de la Comunidad».

QUINTO.—Lo mismo ocurre si acudimos a lo dispuesto en la Ley Orgánica de 18 de diciembre de 1979, que aprueba el Estatuto de Autonomía del País Vasco, ya que el precepto aplicable será el número 1 del artículo 41, según el cual «las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenio» lo que se desarrolla en los apartados siguientes, de entre los cuales interesa a este recurso el apartado a) del párrafo 2, según el cual el contenido del régimen económico del Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios: a) «Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma...». Pues bien, tampoco este precepto, por sí solo resuelve la cuestión, ya que, en primer lugar, no parece posible entender incluido dentro de lo denominado «estructura general impositiva» el régimen de reclamaciones contra los actos de gestión o aprobación de Ordenanzas, pero, en segundo lugar, y si ello se entendiera posible, lo que el Estatuto dice es que se atenderá al dictar las normas, a las dictadas «para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el Concierto y a las que el Parlamento dicte para el mismo fin». Como anteriormente hemos razonado, el Concierto Económico, aprobado por Ley de 13 de mayo de 1981, dispone en su artículo 45-2, en primer lugar, que la tutela financiera que desempeñaba el Estado, es asumida por las Diputaciones Forales, y en segundo lugar, que esta asunción de competencias no significa en modo alguno un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales —del País Vasco— inferior al que tengan las de régimen común, con lo que, después del examen de las numerosas disposiciones citadas por la sentencia apelada, nos hallamos en el mismo punto del que partimos.

SEXTO.—Debe de partirse, para resolver la cuestión planteada, de lo dispuesto en el artículo 137 de la Constitución, según el cual los municipios «gozan de autonomía para

la gestión de sus respectivos intereses», lo que ratifica el artículo 140 de la propia Constitución al decir que ésta «garantiza la autonomía de los Municipios, que gozarán de personalidad jurídica plena» Pues bien, esta autonomía proclamada constitucionalmente, es incompatible con una intervención de la Administración mediante la cual se apruebe o rechace un acuerdo de una Corporación Local mediante el que se apruebe un presupuesto, imponga un tributo o se apruebe o modifique una Ordenanza fiscal. Es indiferente a estos efectos, que ese acto de la Administración se dicte por una Corporación o por un órgano de la Administración que se denomine Tribunal, pero que es la propia Administración la que lo establece, regula su composición, dicta normas de procedimiento y determina sus competencias, y es indiferentes también que la actividad de dicho órgano fiscalizador se ponga en marcha bien de oficio bien a instancia de parte, puesto que la esencia de la tutela es que un órgano de la Administración, no superior jerárquico de otro, pueda o bien autorizar, o bien anular, o bien sustituirlo, y esto y no otra cosa ocurre cuando los acuerdos de una Corporación Local aprobando un presupuesto, o aprobando una Ordenanza, pueden ser no ya sólo suspendidos, sino anulados en todo o en parte por otro órgano de la Administración, con lo que la autonomía constitucionalmente declarada queda no ya limitada o disminuida, sino prácticamente anulada. Cabe dentro de lo posible que los acuerdos municipales no reúnan todos los requisitos de forma o de fondo, para ser eficaces; pero ello deberá ser puesto de manifiesto solicitando la actividad de un poder independiente de la Administración, como es el judicial, con objeto de que la autonomía municipal sea cierta, real y verdadera. Por las mismas razones expuestas, tampoco procede admitir la intervención de los Tribunales Económico-Administrativos para conocer en lo referente a materias de aplicación y efectividad de tributos, pudiendo agregarse a lo ya dicho que supondría el establecimiento de un régimen de desigualdad al someter a los Municipios del País Vasco a un régimen ya desaparecido para el resto de los municipios del Estado, sin que las peculiaridades existentes desde luego, en el Territorio Histórico, autoricen tal desigualdad, que va en perjuicio de un derecho constitucionalmente reconocido, como es el de la autonomía municipal.

SÉPTIMO.—Como el párrafo 2 del artículo 161 de la Norma Foral impugnada atenta contra la autonomía municipal, debe ser declarado contrario a derecho, y como tal anulado, lo que produce como consecuencia la estimación del recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Sestao, revocando la sentencia apelada que había llegado a la conclusión contraria.

OCTAVO.—No se aprecia en ninguna de las partes litigantes temeridad ni mala fe, por lo que, de conformidad con lo que disponen los artículos 81, 83 y 131 de la Ley de la Jurisdicción, no procede hacer pronunciamiento alguno en cuanto al pago de las costas causadas en ninguna de las dos instancias de este recurso.

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 1990

Recurso: Apelación

Ponente: Ángel Alfonso Llorente Calama.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 48

Voces:

- Estructura general impositiva del Estado
- Reclamación económico-administrativa
- Tutela financiera de los Entes locales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El acto originario impugnado por el señor Letrado del Estado que no llegó a prosperar en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Bilbao, ahora recurrida en apelación por la misma parte, se refiere al Acuerdo de la Diputación Foral de Vizcaya, publicado en el anexo del Boletín Oficial de dicho Señorío de 31 de mayo de 1986 cuyo tenor literal se expresa en los siguientes términos «Único.—Adoptar acuerdo sobre la subsistencia del Tribunal Económico-Administrativo Foral en materia de Haciendas Locales». Esta determinación dimana de una denominada Norma Foral General Tributaria del territorio histórico de Vizcaya aprobada por las Juntas Generales de Vizcaya en sesión de 26 de marzo de 1986, en la que se incluía un artículo, 161, según el cual serán impugnables en vía económico-administrativa a) los acuerdos de las Corporaciones Locales, en materia de aplicación y efectividad de tributos. b) Las denegaciones expresas o tácitas de las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de dichas Corporaciones, en materia de presupuestos, imposición de tributos y aprobación y modificación de ordenanzas fiscales; señalando seguidamente el plazo de noventa días contados a partir de la interposición para entender desestimada presuntamente una reclamación. El precepto transcrito del que dimana el acuerdo del que ahora constituye el objeto de este proceso y a cuya legalidad está subordinada su misma procedencia fue objeto de recurso contencioso-administrativo, ante la Sala competente de la Audiencia Territorial de Bilbao, que no llegó a prosperar en la instancia jurisdiccional, motivando un recurso de apelación ante esta misma Sala, señaló para votación y fallo el día 22 de abril de 1990, lo que aconsejó, retrasar el señalamiento del presente proceso en virtud de la íntima conexión entre ambas causas y el carácter subordinado de la nuestra, dada la dependencia del acuerdo de la Diputación Foral de 31 de mayo de 1986 a la legalidad del artículo 161 contenido en la precitada norma foral.

SEGUNDO.—El criterio sustentado sobre el particular parte de los artículos 108 y 113 de la Ley de Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985 y 190 número 4 y 192 del Texto Refundido de 18 de abril de 1986. Tanto la Ley de Bases en los artículos citados como el Texto Refundido que la desarrolla, disponen que en materia de imposición de tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas, procede directamente el recurso contencioso-administrativo, mientras que contra los actos de las Corporaciones Locales sobre aplicación y efectividad de tributos locales, podrá interponerse ante el órgano que lo dictó el correspondiente recurso de reposición previo al contencioso-administrativo. Con este nuevo sistema de recursos queda suprimida la fiscalización, por los Tribunales Económico-Administrativos, respecto de las disposiciones y actos mencionados anteriormente, ello significa «la desaparición de los Tribunales Económico-Administrativos de la estructura administrativa-tributaria en la que estaban enclavados» en lo que se refiere a exacciones locales, puesto que dichos Tribunales conservan sus competencias respecto a los impuestos estatales.

TERCERO.—La aplicación de las normas citadas a las distintas Comunidades viene dada por las Disposiciones Adicionales de la Ley de Bases. Por lo que respecta al caso que nos ocupa, la Disposición Adicional segunda, apartado 6 de la Ley de Bases establece que «los territorios históricos del País Vasco continuarán conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales Vascas inferior al que tengan las demás Corporaciones Locales...».

El reenvío que se hace en esta Disposición Adicional, significa la aplicación al caso de lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley de 13 de mayo de 1981, mediante la que se aprueba dicho Concierto Económico, según cuyo artículo —párrafo 2— las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñaba el Estado en materia de imposición y ordenación de los tributos (propios de las Corporaciones Locales) corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales Vascas inferior al que tengan las de régimen común. Lo que ha hecho pues el legislador, ha sido sustituir al Estado por las Diputaciones Forales, en cuanto a la competencia que aquél tenía en materia de imposición y ordenación de tributos, pero sin conceder a las Diputaciones más derechos que los que tenía el Estado, a quien sustituye.

CUARTO.—Siendo, verdaderamente importantes la recopilación y examen de los antecedentes históricos que la sentencia apelada realiza, lo cierto es que hay que partir, para la resolución del presente recurso, de la situación existente en el Estado español en el momento en el que se aprueba la Norma Foral impugnada, es decir, en el año 1986, puesto que la misma evolución histórica recogida en las numerosísimas Disposiciones de distinto rango que la sentencia mencionada, ponen de manifiesto que la evolución de la competencia y funciones de los Tribunales Económico-Administrativos Forales, ha sido paralela a la competencia y funciones atribuidas a los Tribunales de esa misma naturaleza en el resto del Estado, por lo que no existe motivo alguno para que en el momento presente, se prescindiera de ese paralelismo y se siga manteniendo, para la fiscalización de los acuerdos de las Corporaciones Locales del País Vasco, una fiscalización que ha sido suprimida para el resto de los Ayuntamientos del Estado (y no procede examinar en esta sentencia la situación existente en la Comunidad Foral de Navarra, por no ser la enjuiciada en este recurso). Pero es que, además, no es válido el argumento de que la Ley de Bases del Régimen Local y los preceptos del Texto Refundido que la desarrolla, sean de mera aplicación supletoria en el País Vasco,

porque los razonamientos en los que se basa la sentencia apelada, no permiten llegar a tal conclusión. Se invoca para ello el artículo 133 de la Constitución, que nada resuelve, puesto que se limita a reconocer a las Comunidades Autónomas competencia para exigir tributos, y esta competencia no es objeto de discusión. Lo mismo puede decirse de la invocación de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, que se limita a «amparar y respetar los derechos históricos de los territorios forales, añadiendo que su actualización general del régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía», ya que la discusión parlamentaria pone de manifiesto que el origen de la mencionada Disposición se produjo respecto del principio de soberanía (independencia originaria de los territorios forales y soberanías, y forma de actualización de los derechos históricos o mediante una Ley paccionada o mediante la Constitución y los Estatutos de Autonomía), y, en el presente caso no nos hallamos ante uno de tales «derechos históricos» que afectan la libertad e independencia del pueblo Vasco, sino ante la posibilidad de que los acuerdos de sus Ayuntamientos en materia económico fiscal, puedan ser o no fiscalizados por órganos de la propia Administración, o deban seguir el régimen de los restantes Municipios del Estado, lo que no puede elevarse al rango de «derecho histórico» de los mencionados en la Disposición Adicional Primera de la Constitución. Lo mismo puede decirse del Real Decreto Legislativo de 12 de diciembre de 1980, que en su Disposición Adicional Unica se limita a decir que, de conformidad con lo dispuesto en las Disposiciones Adicionales Primera y Segunda de la Ley 22 de septiembre de 1980, en los territorios forales, las normas de este Real Decreto se aplicarán de conformidad con lo preceptuado en los respectivos Estatutos de Autonomía o Convenio Económico en su caso, estableciendo a su vez la Disposición Adicional Primera de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 22 de septiembre de 1980 —que es la citada por el Real Decreto Legislativo de 1980 antes transcrito— que «el sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad del País Vasco, de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía». Ninguno de los preceptos que se examinan permite llegar a la conclusión a la que llega la sentencia apelada, es decir, a la aplicación supletoria de la Ley de Bases de Régimen Local y de su Texto Refundido, que es el motivo por el que la mencionada sentencia sirve para desestimar el recurso interpuesto.

QUINTO.—Es cierto que la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 22 de septiembre de 1980, en su artículo 20 «mantiene las reclamaciones Económico-Administrativas, pero lo hace para los actos dictados por las respectivas Administraciones en materia tributaria, tanto respecto de cuestiones de hecho como de derecho: a) cuando se trate de tributos propios de las Comunidades Autónomas, a sus propios órganos económico-administrativos; b) cuando se trate de tributos cedidos a los órganos económico-administrativos del Estado», lo que no resuelve la cuestión planteada, ya que no nos hallamos ante un debate sobre si existe o no la vía económico-administrativa sino ante otra cuestión diferente que es si subsiste dicha reclamación contra los actos o disposiciones de los Ayuntamientos en materia de imposición municipal, no comunitarias, y la Ley, como hemos visto en el precepto transcrito, se refiere a los tributos «propios de la Comunidad».

SEXTO.—Lo mismo ocurre si acudimos a lo dispuesto en la Ley Orgánica de 18 de diciembre de 1979, que aprueba el Estatuto de Autonomía del País Vasco, ya que el precepto aplicable será el número 1 del artículo 41, según el cual «las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenio» lo que se desarrolla en los

apartados siguientes, de entre los cuales interesa a este recurso el apartado a) del párrafo 2, según el cual «el contenido del régimen económico del Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios: a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma...» Pues bien, tampoco ese precepto, por sí solo resuelve la cuestión, ya que, en primer lugar, no parece posible entender incluido dentro de la denominada «estructura general impositiva» el régimen de reclamaciones contra los actos de gestión o aprobación de Ordenanzas, pero, en segundo lugar, y si ello se entendiera posible, lo que el Estatuto dice es «que se atenderá al dictar las normas, a las dictadas para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado que se contengan en el Concierto y a las que el Parlamento dicte para el mismo fin». Como anteriormente hemos razonado, el Concierto Económico, aprobado por Ley de 13 de mayo de 1980, dispone en su artículo 45-2, en primer lugar, que la tutela financiera que desempeñaba el Estado, es asumida por las Diputaciones Forales, y en segundo lugar, que esta asunción de competencias no significa en modo alguno un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales —del País Vasco— inferior al que tengan las de régimen común.

Lo que permite concluir que cuando la Ley de Concierto dice que las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeña el Estado en materia de imposición y ordenación de los respectivos tributos, corresponderán a las respectivas Diputaciones Forales, no significa que si el Estado dejara de desempeñarlas en el régimen común, pueda seguir con ellas la Diputación Foral porque entonces entraría en juego el límite insalvable de la cuota de autonomía lograda por el resto de las corporaciones locales.

Consecuentemente la nulidad del artículo 161 de la Norma Foral General Tributaria del territorio histórico de Vizcaya, aprobada por las Juntas Generales de Vizcaya en 26 de marzo de 1986 arrastra también la del Acuerdo de la Diputación Foral de Vizcaya de 31 de mayo de 1986 sobre la subsistencia del Tribunal Económico-Administrativo Foral en materia de Haciendas Locales, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de las costas causadas en ninguna de ambas instancias.

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 1990

Recurso: Apelación

Ponente: José Luis Martín Herrero.

Artículos del Concierto:

- Art. 27

Voces:

- Impuesto sobre el Lujo

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La relación de los hechos que motivan el presente recurso de apelación debe de ser completada con la mención de las normas jurídicas que apelante y apelado invocan en defensa de sus respectivas posiciones. En tal sentido, la Diputación Foral de Guipúzcoa alega el artículo 29.a del Concierto Económico aprobado por Ley de 13 de mayo de 1981, según el cual, la Diputación Foral de Guipúzcoa es competente para el cobro del Impuesto sobre el Lujo originado por la adquisición de vehículos cuando el adquirente tenga su residencia habitual en el País Vasco. Por su parte, el apelado invoca en su favor el artículo 13 del Decreto-Ley de 24 de julio de 1969, según el cual se exigirán por la Diputación Foral de Navarra los conceptos sujetos al Impuesto sobre el Lujo que regula el Texto Refundido de 22 de diciembre de 1966 cuando los hechos imponible se realicen en territorio navarro. Nos hallamos por lo tanto ante dos normas, ambas con el mismo rango formal que al referirse al lugar de cumplimiento de la deuda tributaria, parten de dos criterios distintos, ya que una de ellas establece el de la residencia efectiva y la otra el principio de territorialidad.

SEGUNDO.—No compete a esta Sala resolver el posible conflicto que surge en la eficacia de dos Leyes, sino resolver el caso concreto planteado por un ciudadano, que en uso de su absoluta libertad adquiere un vehículo automóvil en el lugar donde tiene por conveniente, y, en cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas por la legislación vigente en una Comunidad Foral, ingresa el importe de la deuda tributaria en el lugar de adquisición del vehículo, en cumplimiento de una norma con rango de Ley, pese a lo cual posteriormente se ve requerido para pago de la misma deuda tributaria, por el mismo concepto, por la misma adquisición, al tener su residencia en otro territorio autónomo cuya legislación establece la necesidad de pagar la deuda tributaria, por el Impuesto sobre el Lujo, a todos los que tengan en él su residencia efectiva, deuda tributaria que es posteriormente exigida con el recargo de apremio.

TERCERO.—Entrando ya a resolver el caso concreto planteado, hay que partir de las siguientes premisas: Primera: Que atendiendo al tiempo, la Norma contenida en el

Concierto Económico entre el Estado Español y Navarra, aprobado por Decreto-Ley de 24 de julio de 1969, atribuía a la Diputación Foral de Navarra la competencia para exigir el Impuesto sobre el Lujo cuando los hechos imponible se realizaran en territorio navarro, con una remisión expresa el Texto Refundido del Impuesto aprobado por Decreto de 22 de diciembre de 1966; Segunda: Que conforme a dicho Texto Refundido —artículo 2— el hecho imponible lo constituirían las adquisiciones interiores o mediante importación de los bienes mencionados en el Título III de la Ley citada, la cual, en su artículo 17 definía como hecho imponible nuevamente la adquisición de toda clase de vehículos con motor mecánico para circular por carretera; Tercera: Que el artículo 21 de la Ley General Tributaria, al referirse al ámbito de aplicación de las normas establece dos principios, que son el de residencia efectiva de las personas naturales o jurídicas cuando el gravamen sea de naturaleza personal, y el principio de territorialidad en los demás tributos y en especial cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes, no es éste el momento adecuado para establecer la diferencia entre los impuestos personales y reales, pero es evidente que el Impuesto sobre el Lujo no puede ser calificado como Impuesto personal (ya que éstos son los que exigen que el presupuesto objetivo haya de ser pensado con referencia a una persona determinada, mientras que en los reales el presupuesto objetivo se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria, es decir, sin referencia a un sujeto determinado lo que significa que en los Impuestos personales el presupuesto objetivo se genera para cada individuo, mientras que en los reales es el individuo quien se relaciona o conecta con el presupuesto objetivo, que puede aislarse de la persona. Otros criterios señalan, para diferenciar unos de otros impuestos que serán reales los impuestos que gravan la cantidad fija o uniforme de la capacidad contributiva, sin considerar la riqueza total que el contribuyente obtiene o gasta, ni las circunstancias familiares o sociales del contribuyente, mientras que son impuestos personales en caso contrario). Cualquiera que sea el criterio que se acepte para diferenciar unos y otros impuestos, el de Lujo no puede ser calificado como impuesto personal, y por lo tanto, las normas han de ser aplicadas atendiendo al principio de territorialidad y no al principio de residencia efectiva. Cuarta: Que este principio es el que inspira el artículo 9 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 de septiembre de 1980, que permite a las Comunidades Autónomas establecer sus propios Impuestos, respetando, entre otros, los siguientes principios: a) no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma; b) no podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositiva, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hubieran nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo, y c) no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la libre ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.1.a) ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.

CUARTO.—Finalmente, parece procedente invocar lo dispuesto en los artículos 139 y 157.2 de la Constitución, el primero de los cuales dispone que ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español, mientras que el segundo, expresa que las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. Con arreglo

a los criterios que anteceden, debe de concluirse que la sentencia apelada llegó a la misma conclusión a la que esta Sala llega, y por lo tanto, entiende debidamente pagada y por lo tanto extinguida la deuda tributaria originada por la compra en Pamplona de un vehículo automóvil, por una persona cuya residencia habitual es San Sebastián, sin perjuicio que las dos Comunidades o en su caso las respectivas Diputaciones Forales resuelvan, por el procedimiento establecido para ello, la posible contradicción existente entre las normas invocadas, que nunca puede suponer una doble imposición para el contribuyente que extinguió la deuda tributaria mediante el pago hecho a quien entendió que debía de realizarlo, con arreglo a una norma con rango de Ley.

QUINTO.— Habiendo llegado la sentencia apelada a la misma conclusión, procede su confirmación, lo que produce como consecuencia la desestimación del recurso de apelación interpuesto contra ella.

SEXTO.—No se aprecia en ninguna de las partes litigantes temeridad ni mala fe por lo que, de conformidad con lo que disponen los artículos 81, 83, 100 y 131 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción, no procede hacer pronunciamiento alguno en cuanto al pago de las costas causadas en esta segunda instancia.

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 1990

Recurso: Apelación

Ponente: Ángel Alfonso Llorente Calama.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 48

Voces:

- Estructura general impositiva del Estado
- Reclamación económico-administrativa
- Tutela financiera de los Entes locales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El acto originario impugnado en la instancia por el Sr. Letrado del Estado, recurso que no llegó a prosperar en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Bilbao, ahora recurrida en apelación por la misma parte, se refiere al Decreto del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Vizcaya, por el que se aprueba el Reglamento de Estructura Orgánica de Hacienda y Finanzas, especialmente respecto de sus artículos 44.3 y 47.1 donde se prevé que el Tribunal Administrativo Foral, conozca de las reclamaciones económico-administrativas sobre materias propias de las Haciendas Locales. Los preceptos mencionados del citado Decreto, son consecuentes con la norma foral general tributaria del territorio histórico de Vizcaya, aprobada por las Juntas Generales del Señorío en sesión de 26 de marzo de 1986, que en su artículo 161 disponía que «serán impugnables en vía económico-administrativa: a) los acuerdos de las Corporaciones Locales, en materia de aplicación y efectividad de tributos; b) las denegaciones expresas o tácitas de las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de dichas corporaciones, en materia de presupuestos, imposición de tributos y aprobación y modificación de ordenanzas fiscales» señalando seguidamente el plazo de 90 días contados a partir de la interposición, para atender desestimada presuntamente una reclamación. El art. 161 de la norma Foral General Tributaria, del territorio histórico de Vizcaya del que dimana el Decreto que constituye el objeto de este proceso y a cuya legalidad está subordinada su misma procedencia, ya fue abordado por esta misma Sala, que fundó su criterio estimatorio de aquel recurso de apelación en las consideraciones siguientes.

SEGUNDO.—Tanto la Ley de Bases de Régimen Local de 2 abril de 1985, en sus artículos 108 y 113, como el Texto Refundido de 18 de abril de 1986 en sus artículos 190.4 y 192 disponen que en materia de imposición de tributos o aprobación y modificación de ordenanzas, procede directamente el recurso contencioso-

administrativo, mientras que contra los actos de las Corporaciones Locales sobre aplicación y efectividad de tributos locales, podrá interponerse ante el Órgano que lo dictó el correspondiente recurso de reposición previo al contencioso-administrativo. Ello significa en efecto la desaparición de los Tribunales Económico-Administrativos, de la estructura administrativa, tributaria en la que estaban insertados, en cuanto se refiere a exacciones locales, puesto que dichos tribunales conservan sus competencias respecto a los impuestos estatales.

TERCERO.—La disposición adicional segunda de la Ley de Bases, establece que los territorios históricos del País Vasco, continuarán conservando su régimen especial en materia municipal, en lo que afecta al régimen económico financiero en los términos de la Ley de Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales Vascas inferior al que tengan las demás Corporaciones Locales. El reenvío que se hace en esta disposición adicional, significa la aplicación al caso del art. 45 de la Ley de 13 de mayo de 1981, mediante la cual se aprueba el Concierto Económico. Este precepto en su párrafo segundo atribuye las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñaba el Estado en materia de imposición y ordenación de los tributos propios de las Corporaciones Locales a las respectivas Diputaciones Forales, sin que de ello deba deducirse un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales Vascas, inferior al que tengan las de régimen común. Lo que ha hecho pues el legislador, ha sido sustituir el Estado por las Diputaciones Forales, en cuanto a la competencia que aquél tenía en materia de imposición y ordenación de tributos, pero sin conceder a las Diputaciones más derechos, que los que tenía el Estado a quien sustituyen.

CUARTO.—Sin desconocer el mérito de la recopilación y examen de los antecedentes históricos que la sentencia apelada realiza, para la resolución del presente recurso hay que partir de la situación existente en el Estado español en el momento en que se aprueba la norma foral impugnada, es decir, en el año 1986, puesto que la misma evolución histórica recogida en las numerosas disposiciones, de distinto rango que la sentencia menciona, pone de manifiesto que la evolución de la competencia y funciones de los tribunales económico-administrativos forales, ha sido paralela a la de la competencia y funciones atribuidos a los tribunales de esa misma naturaleza en el resto del Estado, por lo que no existe motivo alguno para que en el momento presente, se prescindiera de ese paralelismo y se siga manteniendo para la fiscalización de los acuerdos de las Corporaciones Locales del País Vasco, una medida que ha sido suprimida para el resto de los Ayuntamientos del Estado. Pero es que además, no es válido el argumento de que la Ley de Bases y el Texto Refundido que la desarrolla, sean de mera aplicación supletoria al País Vasco, porque los razonamientos en los que se basa la sentencia apelada, no permiten llegar a tal conclusión. Se invoca para ello el art. 133 de la Constitución que nada resuelve, puesto que se limita a reconocer a las Comunidades Autónomas competencia para exigir tributos y esta competencia no es objeto de discusión. Lo mismo puede decirse de la invocación de la disposición adicional primera de la Constitución que se limita a amparar y respetar los derechos históricos de los territorios forales, añadiendo que la actualización general del régimen foral, se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, ya que la discusión parlamentaria, pone de manifiesto que el origen de la mencionada disposición se produjo respecto del principio de soberanía y en el presente caso no nos hallamos ante uno de tales derechos históricos que afecte a la libertad e independencia del pueblo vasco, sino ante la posibilidad de que los Acuerdos de los Ayuntamientos en materia económico-fiscal, puedan o no ser fiscalizados por los órganos de la propia

Administración, o deban seguir el régimen de los restantes Municipios del Estado, lo que no puede elevarse al rango de derechos históricos de los mencionados en la disposición adicional primera de la Constitución. Lo mismo puede decirse del Real Decreto Legislativo de 12 de diciembre de 1980, que en su disposición adicional única, se limita a decir que de conformidad con lo dispuesto en las disposiciones adicionales primera y segunda de la Ley de 22 de septiembre de 1980, en los territorios forales, las normas de este Real Decreto se aplicarán de conformidad con lo preceptuado en los respectivos Estatutos de Autonomía o Convenio Económico en su caso, estableciendo a su vez la disposición adicional primera de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 22 de septiembre de 1980 —que es la citada por el Real Decreto Legislativo de 1980— que el sistema foral tradicional de concierto económico, se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco, de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía. Ninguno de los preceptos que se examinan, permite llegar a la conclusión de la supletoriedad de la Ley de Bases de Régimen Local y de su Texto Refundido.

QUINTO.—Es cierto que la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas de 22 de septiembre de 1980, mantiene en su art. 20 las reclamaciones económico-administrativas, pero lo hace para los actos dictados por las respectivas administraciones en materia tributaria, tanto respecto de cuestiones de hecho, como de derecho: a) cuando se trate de tributos propios de las Comunidades Autónomas o sus propios órganos económico-administrativos; b) cuando se trate de tributos cedidos a los órganos económico-administrativos del Estado, lo que no resuelve la cuestión planteada ya que no nos hallamos ante un debate sobre si existe o no la vía económico-administrativa, sino ante otra cuestión diferente, que es si subsiste dicha reclamación contra los actos o disposiciones de los Ayuntamientos en materia de imposición municipal no comunitaria y la Ley como hemos visto se refiere a los tributos propios de la Comunidad.

SEXTO.—Lo mismo ocurre si acudimos a lo dispuesto en la Ley Orgánica de 18 de diciembre de 1979, que aprueba el Estatuto de Autonomía del País Vasco, ya que el precepto aplicable será el número 1 del art. 41, según el cual «Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenio» lo que se desarrolla en los apartados siguientes, entre los cuales interesa destacar el apartado a) del párrafo 2, según el cual el contenido del régimen económico del Concierto, respetará y se acomodará a los siguientes principios: a) las Instituciones competentes de los territorios históricos, podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. Tampoco este precepto por sí solo resuelve la cuestión, ya que en primer lugar no parece posible entender incluido dentro de la denominada estructura general impositiva, el régimen de reclamaciones contra los actos de gestión o aprobación de ordenanzas y en segundo término, porque lo que el Estatuto dice es que al dictar las normas se atenderá a las dictadas para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado que se contengan en el Concierto y a las que el Parlamento dicte para el mismo fin. Como anteriormente se ha razonado el Concierto Económico, aprobado por Ley de 13 de mayo de 1981, dispone en su art. 45.2 en primer lugar, que la tutela financiera que desempeñaba el Estado, es asumida por las Diputaciones Forales y en segundo término que esta asunción de competencias, no significa en modo alguno

un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales del País Vasco inferior a las que tengan las del Régimen Común. Lo anteriormente expuesto permite concluir que cuando la Ley de Concierto, dice que las facultades de tutela financiera, que en cada momento desempeñe el Estado en materia de imposición y ordenación de los respectivos tributos, corresponderán a las respectivas Diputaciones Forales, no comporta que si el Estado dejara de desempeñarlas en el Régimen Común, pueda seguir con ellas la Diputación Foral, porque entonces entraría en juego el límite infranqueable de la cuota de autonomía lograda por el resto de las corporaciones locales no aforadas.

SÉPTIMO.—Consecuentemente, la nulidad declarada del art. 161 de la norma Foral General Tributaria del territorio histórico de Vizcaya, aprobada por las Juntas Generales del Señorío de 26 de marzo de 1986, arrastra la de los artículos 44.3 y 47.1 párrafo último del Decreto Foral n.º 75/1986 de 16 de agosto, de la Diputación Foral de Vizcaya, referente a la Estructuración del Tribunal Económico-Administrativo en materia de Haciendas Locales, sin que concurren motivos para formular especial pronunciamiento sobre la imposición de las costas causadas en ninguna de ambas instancias.

Ref. TS-17

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1990

Recurso: Apelación

Ponente: Ángel Alfonso Llorente Calama.

Artículos del Concierto:

- Art. 27

Voces:

- Impuesto sobre el Lujo

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Los términos en que se produce la presente apelación reconocen como antecedentes, que el recurrente vecindado en San Sebastián, adquirió y matriculó en Pamplona un turismo marca Mercedes, por lo que satisfizo ante la Hacienda Foral de Navarra el Impuesto de Lujo correspondiente. En agosto de 1982 la Inspección de Hacienda de Guipúzcoa levantó acta por la que el comprador venía obligado a satisfacer la misma cantidad y por idéntico concepto. Mediante escrito con entrada el 28 de septiembre de 1984, el interesado solicitó de la Dirección de la Hacienda Foral de Navarra la devolución del importe satisfecho a este centro directivo, por entender que había sido indebidamente ingresado y subsidiariamente que se planteara conflicto de competencias entre las dos Diputaciones Forales que se atribuían el mismo derecho a obtener la percepción del impuesto de lujo.

Rechazada esta petición en vía administrativa, a la que puso fin la resolución de 15 de mayo de 1986, se promovió contra ella el contencioso-administrativo cuya sentencia, desestimatoria de las pretensiones incorporadas a la demanda, constituye el objeto del presente recurso.

Los argumentos contenidos en la sentencia de instancia, aun admitiendo la radical improcedencia de la duplicidad de pago, entienden que tal contingencia se produjo, no cuando se efectuó el ingreso en la Hacienda Foral de Navarra, sino cuando se abonó nuevamente su importe a la Hacienda Foral de Guipúzcoa, dado que ambas Diputaciones Forales tienen establecido el mismo impuesto, en un caso con referencia al lugar de adquisición y en otra al lugar de residencia del adquirente.

SEGUNDO.—Una reciente sentencia de esta misma Sección, de 2 de junio de 1990, en un supuesto de duplicidad por el mismo concepto impositivo, suscitado entre las Haciendas Forales de Navarra y Guipúzcoa, en la que prosperó la tesis del afectado que se había dirigido contra esta última, aclara el tratamiento de la problemática planteada, a través de un análisis sobre la naturaleza del Impuesto de Lujo. Siguiendo la pauta

marcada por esta doctrina jurisprudencial, cabe establecer. Primero: Que atendiendo al tiempo, la Norma contenida en el Concierto Económico entre el Estado Español y Navarra, aprobado por Decreto-Ley de 24 de julio de 1969 atribuía a la Diputación Foral de Navarra la competencia para exigir el Impuesto sobre el Lujo cuando los hechos imponible se realizaran en territorio navarro, con una remisión expresa al Texto Refundido del Impuesto aprobado por Decreto de 22 de diciembre de 1966; Segundo: Que conforme a dicho Texto Refundido —artículo 2— el hecho imponible lo constituían las adquisiciones interiores o mediante importación de los bienes mencionados en el Título III de la Ley citada, la cual, en su artículo 17 definía como hecho imponible nuevamente la adquisición de toda clase de vehículos con motor mecánico para circular por carretera; Tercero: Que el artículo 21 de la Ley General Tributaria, al referirse al ámbito de aplicación de las normas establece dos principios, que son el de residencia efectiva de las personas naturales o jurídicas cuando el gravamen sea de naturaleza personal, y el principio de territorialidad en los demás tributos y en especial cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes; no es este el momento adecuado para establecer la diferencia entre los impuestos personales y reales, pero es evidente que el Impuesto sobre el Lujo no puede ser calificado como Impuesto personal (ya que éstos son los que exigen que el presupuesto objetivo haya de ser pensado con referencia a una persona determinada, mientras que en los reales el presupuesto objetivo se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria, es decir, sin referencia a un sujeto determinado, lo que significa que en los Impuestos personales el presupuesto objetivo se genera para cada individuo, mientras que en los reales es el individuo quien se relaciona o conecta con el presupuesto objetivo, que puede aislarse de la persona. Otros criterios señalan, para diferenciar unos de otros impuestos que serán reales los impuestos que gravan la cantidad fija o uniforme de la capacidad contributiva, sin considerar la riqueza total que el contribuyente obtiene o gasta, ni las circunstancias familiares o sociales del contribuyente mientras que son impuestos personales en caso contrario). Cualquiera que sea el criterio que se acepte para diferenciar unos y otros impuestos, el de Lujo no puede ser calificado como impuesto personal, y por lo tanto, las normas han de ser aplicadas atendiendo al principio de territorialidad y no al principio de residencia efectiva. Cuarto: que este principio es el que inspira el artículo 9 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 de septiembre de 1980, que permite a las Comunidades Autónomas establecer sus propios impuestos, respetando, entre otros, los siguientes principios: a) no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma; b) no podrán gravarse, como tales, negocios actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositiva, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hubieran nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo, y c) no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la libre ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2-1-a) ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.

TERCERO.—Finalmente, parece procedente invocar lo dispuesto en los artículos 139 y 157-2 de la Constitución, el primero de los cuales dispone que ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español mientras que el segundo, expresa que las Comunidades Autónomas no podrán

en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios. Con arreglo a los criterios expuestos, no procede la devolución del ingreso que se postula, porque el efectuado en la Hacienda Foral de Navarra no puede considerarse indebido, y el que se realizó en la Hacienda Foral de Guipúzcoa, no habiendo sido objeto de reclamación, tampoco resulta afectado por los pronunciamientos recaídos en ninguna de ambas instancias jurisdiccionales.

CUARTO.—En cuanto al planteamiento del conflicto de competencias entre ambas Diputaciones Forales, hay que compartir la decisión desestimatoria de la Sala de instancia sobre el particular, porque no figura en la resolución administrativa recurrida, ni la Diputación Foral interpelada hubiera tenido la facultad de hacerlo, al quedar excluida de las que a la Diputación Foral de Navarra, le atribuye el artículo 2.º1 del Acuerdo de la misma entidad de 19 de junio de 1981, limitadas al conocimiento y resolución de los recursos interpuestos contra los actos dictados por los órganos gestores de la Administración tributaria. Sin que este proceder afecte al principio de tutela efectiva, pues la Sentencia de 2 de junio de 1990, citada con anterioridad, revela claramente la posibilidad de obtenerla cuando la acción se dirige certeramente contra el organismo a quien pudiera imputarse la duplicidad.

En virtud de lo expuesto procede desestimar el recurso, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de las costas causadas en esta segunda instancia.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 1991

Recurso: Apelación nº 59/1988

Ponente: Ricardo Enríquez Sancho.

Artículos del Concierto:

- Art. 48

Voces:

- Reclamación económico-administrativa
- Tutela financiera de los Entes locales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El Ayuntamiento de Sestao pretende por este recurso la revocación de la Sentencia de 28 de noviembre de 1987, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Bilbao, que desestimó el recurso interpuesto por dicha Corporación contra el acuerdo de la Diputación Foral de Vizcaya de 29 de abril de 1986 que declaraba la subsistencia en dicho Territorio Histórico de las competencias del Tribunal Económico Administrativo Foral para resolver las reclamaciones interpuestas contra acuerdos sobre aplicación y efectividad de tributos locales.

SEGUNDO.—Esta Sala, en su Sentencia de 11 de abril de 1990 ya se ha pronunciado sobre el acto administrativo objeto del presente proceso en virtud de una impugnación deducida contra él por el Letrado del Estado, en unos términos favorables a la anulación del mismo, que constituye reiteración de la doctrina ya sentada en la Sentencia de 3 de abril del mismo año, luego repetida en la de 5 de octubre de 1990 que ha de mantenerse en esta ocasión. Sintetizando lo ya declarado en las indicadas Sentencias podemos concluir que cuando la Ley de Concierto de 13 de mayo de 1981 dice que las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeña el Estado en materia de imposición y ordenación de los respectivos tributos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales, no significa que si el Estado dejara de desempeñarlas en el régimen común pueda seguir con ellas la Diputación Foral, puesto que esa asunción de competencias producida nunca podría significar un nivel de autonomía de las Corporaciones Locales en el País Vasco inferior al que tuvieran las de régimen común, y puesto que en dicho régimen la Ley de Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985 ha suprimido la vía económico-administrativa en materia de imposición de tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas ello implica la desaparición de esta reclamación en el ámbito territorial de la Diputación Foral de Vizcaya.

TERCERO.—Por lo expuesto procede estimar el presente recurso, revocando la Sentencia apelada y el acto administrativo impugnado, sin hacer especial declaración

sobre las costas causadas, por no concurrir ninguna de las circunstancias que para ello exige el artículo 131 de la Ley de esta Jurisdicción.

Ref. TS-19

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991

Recurso: Apelación nº 1148/1989

Ponente: José Luis Martín Herrero.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 3

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Libertad de competencia empresarial
- Presión fiscal efectiva global
- Incentivos fiscales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Prácticamente con los mismos argumentos del escrito de demanda, e incluso con la transcripción de las mismas normas de la Ordenanza Foral, el Abogado del Estado impugna la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Pamplona, que desestimó el recurso interpuesto por el representante de la Administración contra la Norma Foral aprobado por las Juntas Generales de Guipúzcoa con fecha 22 de abril de 1986, sobre incentivos fiscales a la inversión.

SEGUNDO.—Después de examinar comparativamente la Norma Foral impugnada, y las bonificaciones que concede en los Impuestos sobre Sociedades, Transmisiones Patrimoniales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Contribución Territorial Urbana, y Licencia Fiscal del Impuesto sobre Actividades Comerciales e Industriales, en comparación con los beneficios que para tales Impuestos se establece en el Ordenamiento Jurídico aplicable al resto del Estado Español, el Abogado del Estado tanto en el escrito de demanda como en éste de apelación llega a la conclusión de que la Norma impugnada infringe las Normas 3, 11 y 12 del Concierto Económico aprobado por Ley de 13 de mayo de 1981. La Norma 3 del Concierto establece, en efecto el principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado en el régimen tributario de los territorios históricos, siguiendo así la pauta del artículo 42 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, y, por su parte las Normas 11 y 12 precisan el marco de dicho sistema tributario, al decir la primera de ellas que las Normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar las asignaciones de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Más

trascendencia tiene la Norma 12 del Concierto, con arreglo a la cual «la aplicación del Concierto no podrá implicar una presión Fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio Común». Este es, precisamente, el punto esencial del presente recurso, el que determinará la adecuación o inadecuación de la Norma impugnada al Ordenamiento Jurídico, según que, mediante ella, la aplicación de la Norma rebase o no el límite impuesto en el concierto.

TERCERO.—El ahora apelante ya afirmaba que esos límites habían sido traspasados por la Norma Foral impugnada, conclusión que extraía del hecho de comparar los beneficios tributarios que la Norma concedía, y que eran mayores que los que la legislación del Estado concede para los mismos Impuestos y para las mismas situaciones. Pero el hecho de que en unos Impuestos determinados la Norma Foral conceda bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en territorio Común. La norma contenida en el Concierto ha tenido la previsión de ser redactada en tales términos que pueda ser interpretada de varias maneras, ya que puede serlo —y así lo entiende esta Sala— en el sentido de que la presión fiscal a considerar sea la que afecta a todo un ejercicio y al conjunto de tributos o puede ser también interpretada en relación con cada Impuesto determinado o incluso con relación a un solo sujeto pasivo. A estas dos últimas interpretaciones se oponen dos argumentos: el primero que el artículo 41-2 del Estatuto de Autonomía, aprobado con rango de Ley Orgánica, el 18 de diciembre de 1979, dice que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma». Con base en el precepto transcrito, no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la Sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense —mejor en un mero copista, decimos nosotros— con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41-2 citado que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de «establecerlo» y de «regularlo» lo que es distinto del mero «mantenimiento» e implica, desde luego innovación (establecer) o modificación (regular). El segundo argumento es que la norma del Concierto se refiere a «presión fiscal efectiva» y «global», lo que está indicando que la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, no por uno solo o por varios tributos y en el presente caso solamente se examinan los beneficios de cinco de ellos, por lo que aunque se dieran datos numerarios —y no se dan— solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global. Descartada, pues, esta interpretación limitada de la norma 12 del Concierto, la única interpretación posible es comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entiende debe darse a la Norma del Concierto, con arreglo a la cual haya que juzgar la Norma Foral ahora impugnada.

CUARTO.—Con arreglo a la interpretación dicha, los datos aportados por el Abogado del Estado apelante no permiten llegar a la conclusión pretendida: la concesión de una bonificación superior a la estatal, puede ser compensada por la inexistencia de otras bonificaciones en ése o en otros impuestos, con una reducción o elevación de tipos incluso con una agravación de sanciones, y todo ello forma parte de la repercusión

efectiva de los diversos gravámenes, a efectos de apreciar la presión fiscal efectiva global, que es el límite establecido por el Concierto Económico. Es posible que esto no pudiera concretarse en el momento de interponerse el recurso contencioso-administrativo —25 de junio de 1986—. Tal vez tampoco al formalizar la demanda —13 de noviembre del mismo año—. Pero existió un período probatorio posterior a noviembre de 1987, del que no se hizo uso, y han transcurrido desde entonces más de cinco años, sin que tampoco se haya aportado dato alguno que apruebe que la presión global efectiva es inferior a la que existe en territorio común, y que ello es consecuencia, precisamente, de la aplicación de la Norma Foral impugnada. A ello hay que unir el dato esgrimido por la representación de las Juntas Generales de Guipúzcoa, según la cual en relación con el Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral impugnada afecta únicamente a aquellas Sociedades que operen exclusivamente en territorio vasco, al igual que ocurre con los preceptos de la Norma referentes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que como tributo concertado —al igual que el de Sociedades— se basa en el principio de territorialidad y es solamente aplicable por razón del territorio cuando los sujetos pasivos tengan su residencia habitual en el País Vasco, lo que pone de manifiesto que no se inculpen los principios establecidos en la Norma 11 del Concierto respecto a menoscabar las posibilidades de competencia empresarial ni el libre movimiento de Capitales y mano de obra.

QUINTO.—Con los datos de hecho facilitados, no puede llegarse a la conclusión que pretende el Abogado del Estado, por lo que habiendo llegado la sentencia apelada a la misma conclusión, debe de ser confirmada, por estar ajustada al Ordenamiento Jurídico, lo que produce como consecuencia la desestimación del recurso de apelación interpuesto contra ella.

SEXTO.—No se aprecia en ninguna de las partes litigantes temeridad ni mala fe, por lo que, de conformidad con lo que disponen los artículos 81, 83, 100 y 131 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción, no procede hacer pronunciamiento alguno en cuanto al pago de las costas causadas en esta segunda instancia.

Ref. TS-20

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 1991

Recurso: Apelación nº 1149/1989

Ponente: Emilio Pujalte Clariana.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el actual momento procesal, habiendo resuelto la sentencia de instancia la nulidad de los arts. 1.º y 2.º del Decreto Foral 16/1986, de 8 julio (B. O. de Guipúzcoa de 15-7-1986), sobre declaración y pago del Impuesto sobre Sociedades en régimen de beneficios consolidados, frente a lo que, razonablemente y por motivo de anterior doctrina de esta Sala, se ha aquietado la demandada, Diputación Foral de Guipúzcoa, sólo cabe enjuiciar la apelación promovida por el señor Abogado del Estado en relación con la posible nulidad, también, del art. 3.º y, eventualmente, del art. 4.º de la misma disposición.

Dice el 3.º del Decreto Foral impugnado que «lo dispuesto en los artículos anteriores será aplicable asimismo a los grupos de sociedades que tributen en régimen de beneficio consolidado y operen exclusivamente en el Territorio Histórico de Guipúzcoa». La subsistencia de esta norma plantea dos órdenes de cuestiones.

Consiste la primera en que el art. 3.º declara aplicable a determinadas sociedades el régimen establecido en los arts. 1.º y 2.º; mas desde el momento que tales arts. 1.º y 2.º han sido declarados nulos por la sentencia de instancia, deben entenderse expulsados del ordenamiento jurídico y, por ende, ineficaz la remisión que se contiene en el art. 3.º referida a unas normas que no existen. Otra cosa sería entender que los arts. 1.º y 2.º han quedado subsistentes a los efectos previstos en el art. 3.º, lo cual no es en absoluto lo que se dice en la parte dispositiva («... debemos declarar y declaramos nulos por ser contrarios al ordenamiento jurídico los arts. 1.º y 2.º...»), y resulta contradictorio y, en cierta medida, incongruente con los razonamientos contenidos en el Fundamento de Derecho Tercero, que declara la validez de dicho art. 3.º del Decreto Foral.

SEGUNDO.—Pero, de otra parte, es especialmente significativa la falta de correlación entre el art. 6.º-4.ª de la Ley de 13-5-1981, sobre Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y el art. 3.º que se cuestiona del Decreto Foral.

En efecto, dice el primero que constituye competencia exclusiva del Estado «El régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades, cuando éstos superen el ámbito territorial del País Vasco, o estén sujetos a distinta legislación fiscal...»; en tanto que el mencionado art. 3.º del Decreto se refiere sólo a «... los grupos de sociedades que tributen en régimen de beneficio consolidado y operen exclusivamente en el Territorio Histórico de Guipúzcoa». Se ha volatilizado, por tanto, en la redacción de esta última norma, el requisito de «no estar sujetos a distinta legislación fiscal» que le venía impuesto por el art. 6.º-4.ª de la Ley; lo que al igual que se contempla en la sentencia de esta Sala de 10-7-1987 (relativa a un Decreto Foral de la Diputación de Alava), determina la nulidad del precepto reglamentario por su discrepancia con la Ley.

TERCERO.—Dice el art. 4.º del Decreto que «En todo lo no previsto de forma especial en este Decreto Foral se aplicará lo dispuesto en la Resolución de la Secretaría de Hacienda de 9-6-1986», norma que, habida cuenta de la anulación de los tres únicos artículos que le preceden, resulta —como dice la propia parte apelada— superflua o innecesaria, ya que declara el derecho supletorio de unas normas que no existen por haber sido anuladas. Y otro tanto podría afirmarse de la Disposición Final del Decreto que señala su fecha de entrada en vigor e indica las declaraciones tributarias a que deberá ser aplicado, pero que no ha sido impugnada en los cauces de este recurso.

Resulta, por tanto, que asimismo el art. 4.º debe ser anulado por haberse convertido —por obra de la exclusión de los artículos que le preceden— en una norma sin objeto ni finalidad, ya que las normas vigentes en el territorio de régimen común tienen, en todo caso, carácter de Derecho supletorio, con arreglo a la Disposición Adicional 1.ª de la Ley de Concierto Económico.

CUARTO.—Con arreglo a lo que disponen los arts. 131 y concordantes de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, no ha lugar a hacer pronunciamiento en cuanto al pago de las costas.

Ref. TS-21

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 1993

Recurso: Apelación

Ponente: Ángel Alfonso Llorente Calama.

Artículos del Concierto:

- Art. 8

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Pagos fraccionados

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—EI planteamiento de la cuestión de batida en esta segunda instancia, reconoce como antecedentes más significativos: 1.º) Que el recurrente inicial don Jesús P. V., presentó ante la Delegación de Hacienda del Estado en Navarra, las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de varios ejercicios, practicando deducciones en la cuota por pagos fraccionados, hechos ante la Diputación Foral de Navarra. 2.º) La Administración del Estado practicó liquidación sin reconocer las citadas deducciones por no haberse realizado los pagos fraccionados ante la propia Hacienda Estatal. 3.º) Interpuesta reclamación económico-administrativa por el sujeto pasivo fue desestimada, dando lugar al recurso contencioso cuya sentencia estimatoria constituye el objeto de esta apelación interpuesta por el señor Abogado del Estado.

SEGUNDO.—La problemática que en definitiva se plantea, pasa por la solución que deba adaptarse respecto del poder liberatorio del pago de un crédito tributario satisfecho por el contribuyente a la Hacienda Foral de Navarra, cuando es el Estado quien detenta su titularidad, pues no se cuestiona que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea un tributo estatal, ni que los pagos fraccionados como deducciones de la cuota hubieran debido satisfacerse a la Administración Tributaria del Estado.

Lo que se discute es simplemente la eficacia liberatoria que ese pago desviado de su natural destinatario, puede tener para el contribuyente.

En efecto el sujeto pasivo con arreglo al art. 1.º, ap. 1.º del Real Decreto 2655/1979, de 19 octubre, estaba obligado a presentar la declaración sobre la Renta de las Personas Físicas en la Delegación de la Hacienda Estatal y el que así lo hiciera confirma mediante sus propios actos que él mismo se consideró acogido al régimen fiscal común.

Esta obligación de tributar a la Administración Central del Estado, con carácter de imposición personal por la totalidad de los rendimientos e incrementos de patrimonio con independencia del lugar donde unos y otros se originen, atrae también en principio

hacia el mismo órgano la obligación del contribuyente a satisfacer los pagos fraccionados relativos al mismo impuesto dado su carácter accesorio respecto de la obligación principal.

No ocurre lo mismo cuando de las retenciones se trata, pues el art. 2.º, A, primero, del Real Decreto 2655/1979 otorga competencia a la Diputación Foral de Navarra sobre los rendimientos obtenidos por trabajos y servicios realizados en el territorio aforado.

TERCERO.—Ahora bien no pueden equipararse por vía analógica, proscrita a estos efectos por el art. 24 de la Ley General Tributaria, los pagos fraccionados, a las retenciones para acomodar esta última figura al régimen de los anteriores pues la semejanza entre ambas modalidades es puramente formal, estando en cambio separadas por diferencias sustanciales.

Los pagos fraccionados a que aquí nos referimos, constituyen en realidad un pago a cuenta realizado con anterioridad a la determinación de la deuda tributaria y derivado de la obligación personal del contribuyente que se deduce del art. 4.º 1.a de la Ley 44/1978 y del art. 13 de los sucesivos reglamentos, delimitados respecto a Navarra por el art. 1.1 de Real Decreto 2655/1979 que materializa la obligación tributaria en la presentación en la Delegación de Hacienda Estatal de las declaraciones anuales del Impuesto de referencia.

También es distinto el modo de calcular el importe de los pagos parciales —declaración en un caso del ejercicio anterior y la imputación de los efectuados del ejercicio que se declara en el otro— donde todo se relaciona con la Administración Estatal receptora, en tanto que las retenciones aparecen inspiradas en el principio de territorialidad según el art. 2.1 del Real Decreto 2655/1979.

CUARTO.—No se trata pues, como en los precedentes que se citan, de un conflicto de competencias entre dos Administraciones que pretendan ambas asumir la titularidad del mismo crédito tributario satisfecho por el contribuyente a una de ellas, situación en la que éste puede esperar pasivamente el resultado de una contienda planteada a nivel institucional, sino simplemente de resolver en el seno de una relación jurídico-tributaria, exclusivamente constituida entre el obligado a presentar la declaración de la renta ante la Delegación de Hacienda del Estado y la Administración Tributaria Estatal, si queda relevado de responder ante la Hacienda legalmente acreedora, por el hecho de haber satisfecho los pagos fraccionados a la Diputación Foral de Navarra, que nunca pretendió reivindicar tal condición, ni reclamó el crédito como propio, puesto que fue el contribuyente quien espontáneamente efectuó en su favor los pagos anticipados.

QUINTO.—Es cierto que un principio jurídico proclama que nadie está obligado a pagar más de lo que debe, pero bueno será contemplar esta afirmación desde otra formulación de signo contrario aunque igualmente consecuente con el espíritu de justa reciprocidad atribuible al mismo principio, cuando trata de aplicarse a una relación en la que son dos las partes cuyos intereses aparecen contrapuestos, pues no sería incorrecto invocarlo desde la perspectiva del acreedor insatisfecho que tampoco está obligado a renunciar a lo que se le debe.

Pero es que además en este caso el sujeto pasivo, que aun admitiendo lo disculpable de su actividad, cometió un error no imputable a la Hacienda demandada, no tiene por qué pagar más de lo procedente en cuanto dispuso de suficiente cobertura jurídica para reconducir su esfuerzo impugnatorio en la dirección correcta, en orden a lograr la devolución de lo indebidamente satisfecho a la Diputación Foral de Navarra, con lo cual

se hubiera resarcido de lo que ahora la Hacienda Estatal le reclama, sin tener en consecuencia necesidad de pagar más de lo que debiera.

SEXTO.—Retomando la cuestión central del debate sobre si los pagos efectuados a quien no ostenta la titularidad del crédito tributario, tiene o no efectos liberatorios para el deudor, la Ley General Tributaria en su artículo 59.2 y el artículo 51 del Reglamento de Recaudación (14 de noviembre de 1968) entiende pagada una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las Cajas del Tesoro, oficinas recaudadoras o entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión, atribuyendo también efectos liberatorios el artículo 63 de la Ley General Tributaria a la consignación en la forma y supuestos reglamentariamente determinados, y siendo un hecho acreditado que los pagos cuestionados no llegaron a ingresar en la Cajas del Tesoro, ni fueron consignadas en forma reglamentaria, los efectuados en la Diputación Foral de Navarra, no han extinguido en su totalidad la deuda tributaria por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Conclusión contraria a la mantenida en la sentencia apelada que por lo expuesto resulta obligado revocar.

SÉPTIMO.—No se aprecian motivos para un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en ninguna de ambas instancias.

Ref. TS-22

Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 1993

Recurso: Apelación nº 7381/1990

Ponente: Emilio Pujalte Clariana.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Consiste la cuestión objeto de debate en que la compañía mercantil «Koipe SA» y su grupo de empresas, que tributan por Impuesto sobre Sociedades en régimen de beneficio consolidado y operan tanto en territorio de régimen común como de régimen foral (estimando que el 9,27 por 100 de la cifra relativa corresponde a Guipúzcoa) presentó declaración —en lo que aquí interesa— por dicho Impuesto, ejercicio de 1985, ante la Delegación de Hacienda de Guipúzcoa, ingresando en la Caja de dicha dependencia el importe total de la cuota resultante; limitándose a presentar ante la Hacienda Foral un ejemplar de dicha declaración a efectos informativos. No obstante, la Hacienda Foral de Guipúzcoa le exigió el ingreso del 9,27 por 100 de aquella cuota, debatiéndose, en definitiva, si tal exigencia es correcta o si la apelante obró con arreglo a Derecho haciendo el pago total de la deuda tributaria en la Delegación de Hacienda del Estado.

SEGUNDO.—Se trata, pues, de una vieja cuestión que la Sala ha tenido ocasión de abordar más de una vez, como ponen de manifiesto las SS. 10 julio y 18 septiembre 1987, 21 mayo (2) y 27 junio 1988, y 13-11-1989, con el resultado a que más adelante se hará referencia, y con el especial relieve que, para el caso que se enjuicia, representa la S. 20-9-1991, cuyos Fundamentos de Derecho Primero, Segundo y Tercero es del caso reproducir en este lugar. Dicen así:

«Primero.—En el actual momento procesal, habiendo resuelto la sentencia de instancia la nulidad de los arts. 1.º y 2.º del Decreto Foral 16/1986, de 8 julio, sobre declaración y pago del Impuesto sobre Sociedades en régimen de beneficios consolidados, frente a lo que, razonablemente y por motivo de anterior doctrina de esta Sala, se ha aquietado la demandada, Diputación Foral de Guipúzcoa, sólo cabe apreciar la apelación promovida

por el señor Abogado del Estado en relación con la posible nulidad también del art. 3.º y, eventualmente, del art. 4.º de la misma disposición.»

«Dice el art. 3.º del Decreto Foral impugnado que: Lo dispuesto en los artículos anteriores será aplicable asimismo a los grupos de sociedades que tributen en régimen de beneficio consolidado y operen exclusivamente en el Territorio Histórico de Guipúzcoa. La subsistencia de esta norma plantea dos órdenes de cuestiones.»

«Consiste la primera en que el art. 3.º declara aplicable a determinadas sociedades el régimen establecido en los arts. 1.º y 2.º más desde el momento que tales arts. 1.º y 2.º han sido declarados nulos por la sentencia de instancia, deben entenderse expulsados del ordenamiento jurídico y, por ende, ineficaz la remisión que se contiene en el art. 3.º referida a unas normas que no existen. Otra cosa sería entender que los arts. 1.º y 2.º han quedado subsistentes a los efectos previstos en el art. 3.º, lo cual no es en absoluto lo que se dice en la parte dispositiva (... debemos declarar y declaramos nulos por ser contrarios al ordenamiento jurídico los arts. 1.º y 2.º...), y resulta contradictorio y, en cierta medida incongruente con los razonamientos contenidos en el Fundamento de Derecho Tercero, que declara la validez de dicho art. 3.º del Decreto Foral.»

«Segundo.—Pero, de otra parte, es especialmente significativa la falta de correlación entre el art. 6.º4 de la Ley de 13-5-1981, sobre Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el art. 3.º que se cuestiona del Decreto Foral.»

«En efecto, dice el primero que constituye competencia exclusiva del Estado El régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstos superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal... en tanto que el mencionado art. 3.º del Derecho se refiere sólo a... los grupos de sociedades que tributen en régimen de beneficio consolidado y operen exclusivamente en el Territorio Histórico de Guipúzcoa. Se ha volatilizado, por tanto, en la redacción de esta última norma, el requisito de no estar sujetos a distinta legislación fiscal que le venía impuesto por el art. 6.º4 de la Ley; lo que al igual que se contempla en la Sentencia de esta Sala de 10-7-1987 (relativa a un Decreto Foral de la Diputación de Álava), determina la nulidad del precepto reglamentario por su discrepancia con la Ley.»

«Tercero.—Dice el art. 4.º del Decreto que En todo lo no previsto de forma especial en este Decreto Foral se aplicará lo dispuesto en la Resolución de la Secretaría de Hacienda de 9-6-1986, norma que, habida cuenta de la anulación de los artículos que le preceden, resulta —como dice la propia parte apelada— superflua o innecesaria, ya que declara el derecho supletorio de unas normas que no existen por haber sido anuladas. Y otro tanto podría afirmarse de la disposición final del Decreto que señala su fecha de entrada en vigor e indica las declaraciones tributarias a que deberá ser aplicado, pero que no ha sido impugnada en los cauces de este recurso.»

«Resulta, por tanto, que asimismo el art. 4.º debe ser anulado por haberse convertido —por obra de la exclusión de los artículos que le preceden— en una norma sin objeto ni finalidad, ya que las normas vigentes en el territorio de régimen común tienen, en todo caso, carácter de Derecho supletorio con arreglo a la disposición adicional 1.ª de la Ley de Concierto Económico.»

TERCERO.—Ha de concluirse, por tanto, que en parte por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (frente a la que se aquietó la Diputación Foral de Guipúzcoa) y en parte por la antes transcrita de este Tribunal Supremo, el Decreto Foral 16/1986, de 8 julio, ha sido anulado por este Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo y, por ende, no puede servir de fundamento a la liquidación en este pleito impugnada, como

tampoco pueden servirle de cobertura las disposiciones forales, asimismo anuladas en las sentencias que se citan en el Fundamento de Derecho Segundo de esta sentencia, al hallarse en oposición con lo dispuesto en el art. 6.º4 de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de 13-5-1981.

CUARTO.—Con arreglo a lo que disponen los arts. 131 y concordantes de la Ley Reguladora de este Orden Jurisdiccional, no ha lugar a hacer pronunciamiento en cuanto al pago de las costas.

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1993

Recurso: Apelación nº 8486/1990

Ponente: Emilio Pujalte Clariana.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Consiste la cuestión de debate en que la Compañía mercantil «Tableros de Fibra SA», que tributa por Impuesto sobre Sociedades en régimen de beneficio consolidado y opera tanto en territorio de régimen común como de régimen foral, presentó declaración por dicho Impuesto, ejercicio de 1985, ante la Delegación de Hacienda de Madrid ingresando en la Caja de dicha dependencia el importe total de la cuota resultante; limitándose a presentar ante la Hacienda Foral un ejemplar de dicha declaración a efectos informativos. No obstante, la Hacienda Foral de Guipúzcoa le exigió el ingreso de la parte proporcional de aquella cuota, debatiéndose, en definitiva, si tal exigencia es correcta o si la apelante obró con arreglo a Derecho haciendo el pago de la deuda tributaria en la Delegación de Hacienda del Estado.

SEGUNDO.—Se trata, pues, de una vieja cuestión que la Sala ha tenido ocasión de abordar más de una vez, como ponen de manifiesto las sentencias de 10 de julio y 18 de septiembre de 1987, 21 de mayo (2) y 27 de junio de 1988 y de 13-11-1989, con el resultado a que más adelante se hará referencia, y con el especial relieve que, para el caso que se enjuicia, representan las sentencias de 20-9-1991 y 16-9-1993, a cuya doctrina debe estarse en la medida que la penúltima establece:

«Primero.—En el actual momento procesal, habiendo resuelto la sentencia de instancia la nulidad de los arts. 1.º y 2.º del Decreto Foral 16/1986, de 8 julio, sobre declaración y pago del Impuesto sobre Sociedades en régimen de beneficios consolidados, frente a lo que, razonablemente y por motivo de anterior doctrina de esta Sala, se ha aquietado la demandada, Diputación Foral de Guipúzcoa, sólo cabe apreciar la apelación promovida por el Sr. Abogado del Estado en relación con la posible nulidad también del art. 3.º y, eventualmente, del art. 4.º de la misma disposición.»

«Dice el art. 3.º del Decreto Foral impugnado que: Lo dispuesto en los artículos anteriores será aplicable asimismo a los grupos de sociedades que tributen en régimen de beneficio consolidado y operen exclusivamente en el Territorio Histórico de Guipúzcoa. La subsistencia de esta norma plantea dos órdenes de cuestiones.»

«Consiste la primera en que el art. 3.º declara aplicable a determinadas sociedades el régimen establecido en los arts. 1.º y 2.º mas desde el momento que tales arts. 1.º y 2.º han sido declarados nulos por la sentencia de instancia, deben entenderse expulsados del ordenamiento jurídico y, por ende, ineficaz la remisión que se contiene en el art. 3.º referida a unas normas que no existen. Otra cosa sería entender que los arts. 1.º y 2.º han quedado subsistentes a los efectos previstos en el art. 3.º, lo cual no es en absoluto lo que se dice en la parte dispositiva (... debemos declarar y declaramos nulos por ser contrarios al ordenamiento jurídico los arts. 1.º y 2.º...), y resulta contradictorio y, en cierta medida incongruente con los razonamientos contenidos en el Fundamento de Derecho Tercero, que declara la validez de dicho art. 3.º del Decreto Foral.»

«Segundo.—Pero, de otra parte, es especialmente significativa la falta de correlación entre el art. 6.º 4 de la Ley de 13-5-1981, sobre Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el art. 3.º que se cuestiona del Decreto Foral.»

«En efecto, dice el primero que constituye competencia exclusiva del Estado El régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstos superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal... en tanto que el mencionado art. 3.º del Decreto se refiere sólo a... los grupos de sociedades que tributen en régimen de beneficio consolidado y operen exclusivamente en el Territorio Histórico de Guipúzcoa. Se ha volatilizado, por tanto, en la redacción de esta última norma, el requisito de no estar sujetos a distinta legislación fiscal que le venía impuesto por el art. 6.º 4 de la Ley; lo que al igual que se contempla en la Sentencia de esta Sala de 10-7-1987 (relativa a un Decreto Foral de la Diputación de Álava), determina la nulidad del precepto reglamentario por su discrepancia con la Ley.»

«Tercero.—Dice el art. 4.º del Decreto que, en todo lo no previsto de forma especial en este Decreto Foral se aplicará lo dispuesto en la Resolución de la Secretaría de Hacienda de 9-6-1986, norma que, habida cuenta de la anulación de los artículos que le preceden, resulta —como dice la propia parte apelada— superflua o innecesaria, ya que declara el derecho supletorio de unas normas que no existen por haber sido anuladas. Y otro tanto podría afirmarse de la Disposición Final del Decreto que señala su fecha de entrada en vigor e indica las declaraciones tributarias a que deberá ser aplicado, pero que no ha sido impugnada en los cauces de este recurso.»

«Resulta, por tanto, que asimismo el art. 4.º debe ser anulado por haberse convertido —por obra de la exclusión de los artículos que le preceden— en una norma sin objeto ni finalidad, ya que las normas vigentes en el territorio de régimen común tienen, en todo caso, carácter de Derecho supletorio con arreglo a la Disposición Adicional de la Ley de Concierto Económico.»

TERCERO. —Ha de concluirse, por tanto, que en parte por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (frente a la que se aquietó la Diputación Foral de Guipúzcoa) y en parte por la antes transcrita de ese Tribunal Supremo, el Decreto Foral 16/1986, de 8 julio, ha sido anulado por este orden jurisdiccional contencioso-administrativo y, por ende, no puede servir de fundamento a la liquidación en este pleito impugnada, como tampoco puede servirle de cobertura las disposiciones forales, asimismo anuladas en las sentencias que se citan en el Fundamento de Derecho Segundo de esta sentencia, al

hallarse en oposición con lo dispuesto en el art. 6.º 4 de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Económica del País Vasco de 13-5-1981.

CUARTO.—Con arreglo a lo que disponen los arts. 131 y concordantes de la Ley Reguladora de este Orden Jurisdiccional, no ha lugar a hacer pronunciamientos en cuanto al pago de las costas.

Ref. TS-24

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 1994

Recurso: Apelación nº 1477/1991

Ponente: Emilio Pujalte Clariana.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se ataca en el presente recurso la Resolución de la Secretaría General de Hacienda de 9 junio 1986 por la que se aprobaron los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y el pago a cuenta de dicho Impuesto para los grupos de sociedades a los que se haya concedido el régimen de tributación sobre el beneficio consolidado, así como la resolución dictada, en 9 de abril de 1987, por la Subsecretaría de dicho Departamento por la que se desestimó el recurso de alzada promovido por la Diputación Foral de Vizcaya contra la primera.

En síntesis, la cuestión se centra en que, a juicio de la Diputación recurrente, el art. 6.º 4 de la Ley del Concierto Económico de 13 mayo 1981 atribuye al Estado competencia exclusiva en cuanto a la regulación del beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstos superen el ámbito territorial del País Vasco, pero no respecto a la gestión, inspección, revisión y recaudación del Impuesto de Sociedades correspondiente a estos grupos.

Se trata, pues, de una vieja cuestión que la Sala ha tenido ocasión de abordar más de una vez, desde distintas perspectivas, como ponen de manifiesto las Sentencias de 10 de julio y 18 de septiembre de 1987, 21 de mayo (2) y 27 de junio de 1988, 13 de noviembre de 1989, 20 de septiembre de 1991 y 16 de septiembre de 1993.

En efecto, dice el citado art. 6.º 4 de la Ley de 1981 que es competencia exclusiva del Estado «el régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstos superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal...»; por tanto, el supuesto de arranque concierne a sociedades que operan dentro y fuera del País Vasco, que obtienen beneficios en él y fuera de él, lo que determina la aplicación del equitativo sistema de la «cifra relativa», que conduce a

participar cada uno de los territorios (común o foral) en el gravamen por los beneficios que se hubieren obtenido en uno u otro.

SEGUNDO.—El término «régimen tributario» que emplea la Ley del Convenio no puede ser sinónimo de ordenamiento normativo, como pretende la Diputación recurrente sustentando la tesis de que la competencia exclusiva del Estado sólo alcanza a la regulación del sistema de beneficio consolidado. El régimen tributario es expresión que equivale al conjunto de elementos que implican el sometimiento de un hecho económico al levantamiento de las cargas públicas; y, dentro de él, se comprende tanto la actividad normativa como la de gestión, inspección, reclamación o revisión y recaudación del recurso económico de que se trate.

De otro lado, la tesis de la recurrente conduciría a dos resultados, a cual más absurdo: o se pretende que el régimen de beneficio consolidado de sociedades que operan dentro y fuera del territorio foral quede sometido a la gestión, inspección, revisión y recaudación de la Hacienda Foral, que de esta manera absorbería competencias en el territorio común; o se pretende un fraccionamiento de la gestión, inspección, revisión y recaudación del Impuesto de Sociedades, de manera que en parte se realicen por la Hacienda Estatal y en parte por la Hacienda Foral, con lo que se da al traste con el sistema de cifra relativa.

El sistema racional no puede ser otro, por tanto, que atribuir a la Hacienda común la gestión, inspección, revisión y recaudación del Impuesto de Sociedades correspondiente al régimen de beneficio consolidado cuando las sociedades que integren el grupo obtengan beneficios dentro y fuera del territorio de la Hacienda Foral de Vizcaya, sin perjuicio y dejando en todo caso a salvo la participación que por la cifra relativa de negocios en su territorio le corresponda percibir del Impuesto exaccionado.

TERCERO.—Con arreglo a lo que disponen los arts. 131 y concordantes de la Ley reguladora de este Orden Jurisdiccional, no ha lugar a hacer pronunciamiento en cuanto al pago de las costas.

Ref. TS-25

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 1994

Recurso: Apelación

Ponente: Emilio Pujalte Clariana.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se ataca en el presente recurso la Resolución de la Secretaría General de Hacienda de 9 de junio de 1986 por la que se aprobaron los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y el pago a cuenta de dicho Impuesto para los grupos de sociedades a los que se haya concedido el régimen de tributación sobre el beneficio consolidado, así como la resolución dictada, en 9 de abril de 1987, por la Subsecretaría de dicho Departamento por la que se desestimó el recurso de alzada promovido por la Diputación Foral de Vizcaya contra la primera.

En síntesis, la cuestión se centra en que, a juicio de la Diputación recurrente, el art. 6.º 4 de la Ley del Concierto Económico de 13 de mayo de 1981 atribuye al Estado competencia exclusiva en cuanto a la regulación del beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstos superen el ámbito territorial del País Vasco, pero no respecto a la gestión, inspección, revisión y recaudación del Impuesto de Sociedades correspondiente a estos grupos.

Se trata, pues, de una vieja cuestión que la Sala ha tenido ocasión de abordar más de una vez, desde distintas perspectivas, como ponen de manifiesto las Sentencias de 10 de julio y 18 de septiembre de 1987, 21 de mayo (2) y 27 de junio de 1988, 13 de noviembre de 1989, 20 de septiembre de 1991 y 16 de septiembre de 1993.

En efecto, dice el citado art. 6.º 4 de la Ley de 1981 que es competencia exclusiva del Estado «el régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstos superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal»; por tanto, el supuesto de arranque concierne a sociedades que operan dentro y fuera del País Vasco, que obtienen beneficios en él y fuera de él, lo que determina la aplicación del equitativo sistema de la «cifra relativa», que conduce a

participar cada uno de los territorios (común o foral) en el gravamen por los beneficios que se hubieren obtenido en uno u otro.

SEGUNDO.—El término «régimen tributario» que emplea la Ley del Convenio no puede ser sinónimo de ordenamiento normativo, como pretende la Diputación recurrente sustentando la tesis de que la competencia exclusiva del Estado sólo alcanza a la regulación del sistema de beneficio consolidado. El régimen tributario es expresión que equivale al conjunto de elementos que implican el sometimiento de un hecho económico al levantamiento de las cargas públicas; y, dentro de él, se comprende tanto la actividad normativa como la de gestión, inspección, reclamación o revisión y recaudación del recurso económico de que se trate.

De otro lado, la tesis de la recurrente conduciría a dos resultados, a cual más absurdo: o se pretende que el régimen de beneficio consolidado de sociedades que operan dentro y fuera del territorio foral quede sometido a la gestión, inspección, revisión y recaudación de la Hacienda Foral, que de esta manera absorbería competencias en el territorio común; o se pretende un fraccionamiento de la gestión, inspección, revisión y recaudación del Impuesto de Sociedades, de manera que en parte se realicen por la Hacienda Estatal y en parte por la Hacienda Foral, con lo que se da al traste con el sistema de cifra relativa.

El sistema racional no puede ser otro, por tanto, que atribuir a la Hacienda común la gestión, inspección, revisión y recaudación del Impuesto de Sociedades correspondiente al régimen de beneficio consolidado cuando las sociedades que integren el grupo obtengan beneficios dentro y fuera del territorio de la Hacienda Foral de Vizcaya, sin perjuicio y dejando en todo caso a salvo la participación que por la cifra relativa de negocios en su territorio le corresponda percibir del Impuesto exaccionado.

TERCERO.—Con arreglo a lo que disponen los arts. 131 y concordantes de la Ley reguladora de este Orden Jurisdiccional, no ha lugar a hacer pronunciamiento en cuanto al pago de las costas.

Ref. TS-26

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1995

Recurso: Primera instancia nº 510/1993

Ponente: Pablo García Manzano.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 30
- Art. 31
- DA 2ª

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Principio de solidaridad
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Naturaleza pactada

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La Excma. Diputación Foral de Álava impugna el Real Decreto 675/1993 de 7 mayo, publicado en el Boletín Oficial del Estado del día siguiente, por el que se modifica el art. 142 del Reglamento Notarial, incorporando al texto del precepto en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 1209/1984 de 8 junio, tres nuevos párrafos concernientes al notario ante el que deben ser otorgadas las escrituras sujetas al gravamen gradual del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en determinados casos o cuando tengan por objeto determinados negocios jurídicos, a que más adelante se aludirá, excepcionando el régimen establecido en el último párrafo cuando se trate de escrituras autorizadas por los Cónsules de España en el extranjero. Ha de añadirse que en la génesis del precepto reglamentario impugnado se halla, como evidencia el expediente de elaboración del Real Decreto en cuestión, las eventuales distorsiones financieras y tributarias que, con relación a las demás Comunidades Autónomas que pudiéramos denominar de régimen común, a estos efectos, ha producido la reducción del tipo impositivo en el referido Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, llevada a efecto por la Diputación Foral de Álava, al igual que las dos restantes de la Comunidad Autónoma Vasca, al pasar del 0,50 por 100 que venía rigiendo el gravamen al 0,10 por 100, exigible sobre el otorgamiento o autorización de primeras copias de escrituras y actas notariales cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, y siempre que formalicen actos o contratos susceptibles de inscripción en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial, cuando proceda dicho gravamen

gradual al no venir sujetos tales documentos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a las otras dos modalidades del Tributo básico, es decir, a las Transmisiones Onerosas y Operaciones Societarias; distorsiones financieras que habrían ocasionado un aumento del rendimiento de las Haciendas de los Territorios Históricos del País Vasco, con merma de los recursos financieros del resto de las Comunidades Autónomas de régimen común —excluida, por tanto, Navarra que se halla también regida por Convenio Económico—, que mantienen el tipo de gravamen en el tributo que nos ocupa.

SEGUNDO.—La impugnación no descansa en vulneración de los límites formales a que venía sujeta la modificación introducida en el Reglamento Orgánico del Notariado por el Decreto impugnado, pues no se denuncian vicios cometidos en el procedimiento de elaboración de éste, ni se aprecian a través del expediente originador del Decreto 675/1993, al que precedieron los informes preceptivos exigidos por el art. 130 de la aplicable Ley de Procedimiento Administrativo, y muy señaladamente, el informe de la Junta de Decanos de los Colegios Notariales de España y el dictamen emitido, el 6 de mayo de 1993, por la Comisión Permanente del Consejo de Estado, consulta preceptiva ésta a tenor del art. 22.3 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, reguladora del Alto Cuerpo Consultivo, al tratarse de modificación de reglamento ejecutivo. De forma muy diversa, nos encontramos ante un recurso directo frente a disposición general en que la impugnación se ampara en violación de los límites sustanciales de la potestad reglamentaria ejercitada, sin que tampoco, en este aspecto, pueda solventarse el análisis de la acomodación del reglamento impugnado al ordenamiento jurídico desde la sola y estricta perspectiva de la infracción del principio de jerarquía normativa, habida cuenta de la especial relación existente entre la vieja Ley del Notariado, de 28 de mayo de 1862, y el Reglamento de la Organización y Régimen del Notariado que en su texto vigente, al que se han incorporado las sucesivas modificaciones, arranca del Decreto 2 de junio de 1944 que aprobó con carácter definitivo dicho reglamento y sus tres anexos, y teniendo en cuenta el dato de que determinados principios básicos del Notariado no se encuentran en la Ley referida sino en el propio Reglamento —como sucede con el de libre elección de Notario, recogido en el art. 3.º de éste—, por lo que, reteniendo estas premisas, habremos de iniciar el examen de los diversos motivos de impugnación que dan fundamento a la pretensión anulatoria de la referida disposición general.

TERCERO.—El primer motivo impugnatorio consiste en imputar a la modificación reglamentaria una alteración o quiebra del principio de unidad de clase y consiguiente identidad de funciones de todos los Notarios de España, recogido en los arts. 1.º de la citada Ley de 1862 y en el art. 1.º, párr. 1.º, del Reglamento del Notariado, este último con carácter de «principio fundamental», arguyendo para ello que, en virtud de la regulación contenida en el primer párrafo de la modificación, las escrituras —partiendo siempre de que se hallen sujetas al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados— que se refieran directamente a bienes inmuebles no podrán ser otorgadas ante Notarios radicados en demarcaciones del País Vasco cuando dichos bienes estén situados fuera de este territorio, y las de préstamo hipotecario también estarán sujetas a tal limitación, salvo que el sujeto pasivo del tributo tenga su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma Vasca, por lo que a juicio, de la Corporación foral recurrente, se introduce una distinción de funciones entre unos y otros miembros integrantes del Notariado, contraria a los mencionados preceptos. Mas no es en modo alguno atendible este primer alegato sustentador de la pretensión que nos ocupa. El principio de unidad de clase de los Notarios que consagra el art. 1.º de la Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862, en el párrafo segundo de su art. 1.º, al decir «Habrá en todo el Reino una sola clase de

estos funcionarios» responde a la idea de ruptura con el régimen de los fedatarios públicos que históricamente precedió a dicho texto legal, y a considerar a éstos, separando la fe pública judicial y la extra judicial, como un solo Cuerpo desde el punto de vista del ejercicio de funciones públicas, siquiera descentralizado en Colegios territoriales, como ha destacado la Sentencia 87/1989, de 11 de mayo, del Pleno del Tribunal Constitucional recaída en el conflicto positivo de competencia planteado por la Generalidad de Cataluña en relación con diversos preceptos de la anterior modificación del Reglamento del Notariado (Decreto 1209/1984), en su fundamento jurídico cuarto. Y lo mismo sucede con el correlato del art. 1.º de la Ley, es decir, con el art. 1.º del Reglamento que encabeza el régimen del Notariado en estos literales términos: «El Notariado está integrado por todos los Notarios de España, con idénticas funciones y los derechos y obligaciones que las leyes y reglamentos determinan», en clara alusión al régimen estatutario uniforme que para dichos fedatarios públicos se establece.

Mas es claro que tal unidad de clase o cuerpo y funciones no se ve eliminada ni menoscabada por la disposición general en examen, que se limita, sin propósito discriminatorio alguno, a determinar el Notario competente para el otorgamiento o autorización de concretos actos o negocios jurídicos sometidos a su fe pública, modulando el principio de libre elección de Notario que para los particulares consagra, como principio básico de la función notarial el art. 3, párr. 2.º, del Reglamento del Notariado. En consecuencia este primer motivo impugnatorio debe ser desestimado.

CUARTO.—Aduce la Diputación Foral demandante que el Real Decreto impugnado quebranta el principio de jerarquía normativa, recogido actualmente en el art. 62.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, al violar la Ley del Notariado en cuanto al básico principio del derecho a la libre elección del Notario, discriminando, sin justificación objetiva, tanto a los Notarios del País Vasco como a los particulares que eventualmente puedan elegirlos como autorizantes de los instrumentos públicos en que intervengan. Aun siendo cierto que, como el Consejo de Estado en los dictámenes que emitió con ocasión tanto del inicial Reglamento del Notariado de 2 de junio de 1944 como de la llamada «reforma global» del mismo, producida mediante el Real Decreto 1209/1984 (de 12 de mayo de 1944 y 9 de febrero de 1984, respectivamente), ha advertido la singular vinculación entre la Ley del Notariado de 1862 y el Reglamento de Organización y Régimen del Notariado de 2 de junio de 1944, y la especial naturaleza de aquélla, de la que afirma el primero de tales dictámenes que no contenía más que principios, y «que de ella dicen unánimemente los tratadistas del Derecho Notarial no queda en pie sino apenas el espíritu», sugiriendo la segunda de dichas consultas que «... es muy deseable que se regularice esta situación, colocando a la cabeza del grupo normativo notarial una Ley que no sea mera inicial miniada de un texto reglamentario, sino que contenga las decisiones fundamentales en la materia»; aun siendo ello así, decimos, lo cierto e incontestable es que el principio de libre elección de Notario por los particulares, enraizado en una de las facetas de la función notarial, cual es la de profesional del Derecho a quien incumbe la misión de asesoramiento jurídico y de consejo a quienes intentan someter a la fe pública negocios jurídicos en que son partes (art. 1.º, párr. 2.º del Reglamento), no aparece en la Ley reguladora ni en norma alguna con rango o fuerza de ley, de tal manera que no es asumible la fundamentación de que el Reglamento extravasa los límites de la Ley de cobertura. Por otra parte, tal principio, que se configura como derecho de los particulares o ciudadanos, y al que el informe de la Junta de Decanos califica como «consustancial con la naturaleza de nuestro sistema notarial y forma parte de su modo de ser» no está concebido en términos tan absolutos

que no admita excepciones o modulaciones, pues ya el propio art. 3.º del Reglamento, en que se contiene, deja a salvo los actos o contratos en que intervengan entes públicos en cuanto sometidos, según el art. 126 de la norma, al llamado turno de reparto; de igual manera, a tenor del art. 131, no se aplica tal criterio o principio en los casos de protestos de letras de cambio y documentos mercantiles sujetos también al turno de reparto, y finalmente y de modo esencial, la reforma de 1984 dio nueva redacción al art. 142 ahora cuestionado, disponiendo en el párrafo tercero de su texto que el particular titular del derecho a elegir Notario —los adquirentes en casos de contratación en masa o de tráfico habitual de determinadas empresas en situación de superioridad— no podía efectuar la elección de fedatario público en términos absolutos o incondicionados, sino limitado siempre a que hubiera conexión razonable con alguno de los elementos personales o reales del negocio. Así las cosas y desde un plano puramente formal, podría argüirse que la modificación llevada a cabo por el Real Decreto impugnado se inserta en este marco de limitaciones al principio e intensifica las excepciones al mismo, prolongando de tal modo la línea normativa iniciada con la llamada «reforma global» del Real Decreto 1209/1984, por lo que desde la consideración del principio de jerarquía normativa la pretensión de nulidad no encuentra asidero en el ordenamiento jurídico y debe también, en los términos expuestos, ser rechazada.

QUINTO.—El recurso adquiere mayor consistencia jurídica cuando esgrime, como último motivo impugnatorio, el de que la potestad reglamentaria se ha ejercitado de manera desviada o con infracción del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 de la Constitución), de tal manera que, de modo fraudulento, con la emanación por el Gobierno del Real Decreto 675/1993 se produce una alteración unilateral e indirecta del punto de conexión para la exacción del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, determinado en el art. 31 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley 12/1981, de 13 de mayo) y, por tanto, del mismo Concierto, sujeto al régimen singular de modificación establecido por la Disposición Adicional 2.ª-1 de su texto, que requiere el mismo procedimiento seguido para su implantación, es decir, texto concordado entre el Gobierno de la Nación y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y ratificación o aprobación por Ley de las Cortes Generales de artículo único. Este motivo requiere de una más detenida elucidación, a cuyo efecto, como criterio sistemático, se abordarán sucesivamente las siguientes cuestiones: a) régimen foral tradicional en el ámbito tributario por lo que concierne al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, y su entronque constitucional; b) finalidad genuina o verdadera que ha inspirado la elaboración y aprobación del Real Decreto impugnado, conforme a los informes emitidos en el procedimiento de su elaboración; c) apartamiento de la regulación contenida en la modificación normativa de los principios que pautan el ejercicio de la potestad reglamentaria; y finalmente d) unilateral alteración e incidencia efectiva de la modificación reglamentaria en el régimen del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y consecuencias jurídicas de la misma; cuestiones las enunciadas que, por este mismo orden, son objeto de consideración en los fundamentos siguientes.

SEXTO.—El denominado «arreglo foral» plasmó en la Disposición Adicional Primera de la Norma Suprema, según la cual «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía». Con arreglo a esta prescripción constitucional, la Comunidad Autónoma del País Vasco reviste una organización territorial compleja y descentralizada en su

interior, coexistiendo junto a la Hacienda General o propia de la Comunidad Autónoma, las llamadas Haciendas forales propias de los Territorios Históricos de las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, con potestades normativas a cargo de las Juntas Generales y de gestión de las Diputaciones Forales de cada territorio. Este régimen foral quedó actualizado en virtud del Estatuto de Autonomía, conforme a cuyo art. 41.1 las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco se ajustarán al tradicional sistema foral del «concierto económico», atribuyendo la norma estatutaria, en el mismo art. 41, ap. 2-a, a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (las citadas Juntas Generales y Diputaciones Forales) competencia para «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario» si bien sujeto al límite de la armonización fiscal con el Estado que señala la propia Norma. Pues bien, en este peculiar régimen de concierto, la modalidad tributaria de Impuesto de Actos Jurídicos Documentados constituye un «tributo concertado de normativa autónoma» (art. 27, párrafo segundo, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, aprobatoria del Concierto Económico), siendo el punto de conexión para la exacción de este tributo, en la modalidad de gravamen gradual sobre los documentos notariales (escrituras, actas y testimonios), el de la autorización u otorgamiento del documento correspondiente en el territorio del País Vasco (art. 31 de la Ley del Concierto).

Es bajo esta normativa, peculiar pero sustancial en la configuración constitucional y estatutaria del sistema foral aludido, bajo la que se produce la reducción del tipo de gravamen que suscita la modificación reglamentaria impugnada; es decir, dicha alteración fiscal se produce, con la cobertura referida, por la Diputación Foral de Álava mediante el Decreto Foral normativo 43/1991, de 29 de enero, modificativo del art. 30.2 de la Norma Foral reguladora del tributo concertado que nos ocupa, en el sentido de disminuir el tipo impositivo del 0,50 por 100, que venía rigiendo, al igual que en las Comunidades Autónomas de régimen común, al 0,10 por 100 que por dicha norma foral se establece, con plena e indiscutida competencia para ello, y sin que conste ni se alegue que la Administración del Estado o alguna de las Administraciones autonómicas de régimen común impugnase la referida modificación fiscal con base en una eventual vulneración de los criterios de armonización fiscal contenidos en el art. 4.º de la Ley del Concierto Económico.

Ha de añadirse que la competencia tributaria ejercida en los indicados términos aparece configurada, en la doctrina constitucional, como «un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral, y que resulta, por tanto, ser el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad», tal como señala el fundamento jurídico 6.º de la STC 76/1988, de 26 de abril, emanada del Pleno y recaída en recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco, conocida como Ley de Territorios Históricos.

SÉPTIMO.—El designio de la reforma del Reglamento Notarial contra la que el recurso se dirige está orientado en dirección muy diversa al que inspiró la anterior reforma, llamada global por su extensión e intensidad, producida por Real Decreto 1208/1984, de 8 de junio, al que hace explícita referencia, y aun diríamos configura como apoyo, el preámbulo de la disposición general impugnada. En efecto, mientras la primera de dichas normas reglamentarias regula el derecho de libre elección de Notario en el contexto propio y específico de los negocios jurídicos autorizados por estos fedatarios públicos, y del Derecho que los rige, para atribuir tal derecho de elección, en defecto de pacto, a la parte más débil de las que intervienen en aquéllos, en la que es objeto del recurso no sólo se opera una virtual eliminación de tal derecho de libre elección sino, lo que es más determinante, se regula la materia en cuestión desde una exclusiva

consideración fiscal o tributaria de la misma, como explícitamente admite la breve exposición de motivos que precede al texto y como, de manera inequívoca, se plasma en el segundo párrafo que se viene a adicionar por el Real Decreto impugnado, a cuyo tenor «no obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las referidas escrituras podrán otorgarse ante cualquier otro Notario cuando ello no determine una cuota a ingresar distinta de la que correspondería satisfacer de haberse otorgado el documento ante alguno de los Notarios a que se refiere el párrafo anterior».

Abandona así el reglamento su inherente condición de generalidad para incidir en el terreno individualizado de las soluciones concretas y «ad casum», más propias del contenido de las resoluciones o actos administrativos que de las normas ejecutivas de las Leyes, sin que tenga en cuenta el Real Decreto 675/1993 criterios objetivos y generales para determinar la competencia territorial de los Notarios en todos los casos y en función de la conexión con elementos personales y reales del negocio jurídico ante aquellos otorgados, sirviendo, aunque la finalidad perseguida no sea en sí misma reprochable, a la específica y concreta «solución» de evitar las distorsiones financieras producidas, por la reducción tributaria del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, entre la Hacienda foral del País Vasco y las Haciendas autonómicas de régimen común. Así lo hacen notar, de modo concluyente, los informes que precedieron al Real Decreto recurrido, singularmente el emitido por la Junta de Decanos de los Colegios Notariales de España, en 26 de abril de 1993, al señalar en el apartado II-B que «la modificación del Reglamento Notarial no tiene por finalidad la alteración del principio de libre elección de Notario (aunque de hecho se produzca), sino que persigue un objetivo fiscal concreto: la superación de las distorsiones que se están produciendo en la exacción del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados», así como también el dictamen evacuado por la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 6 de mayo de 1993, al observar certeramente que los nuevos límites al principio de libre elección de Notario traen causa de que la aplicación de éste pueda suponer la alteración del tipo impositivo en el gravamen gradual de dicho tributo, añadiendo que resultaría más coherente que la solución notarial sometida a consulta la consistente en reformar las disposiciones financieras que han propiciado las distorsiones fiscales, pues el problema es, concluye, de índole financiera.

OCTAVO.—La potestad reglamentaria que al Gobierno confiere el art. 97 de la Constitución ha de ser ejercida de acuerdo con ésta y con las leyes, entendiendo por éstas ni sólo el derecho positivo ni solamente las normas de rango superior, sino el Ordenamiento jurídico como sistema, en el que tanto la ley formal como las normas infralegales se insertan con arreglo a unos principios fundadores, por lo que todos los poderes públicos, al igual que los ciudadanos, están sujetos no sólo a la Constitución sino «al resto del ordenamiento jurídico» (art. 9.1 del texto constitucional). Así, pues, el Gobierno cuando ejerce la potestad reglamentaria viene sujeto no sólo a la ley habilitante o de cobertura —salvo en el caso de los Reglamentos independientes y de los «autónomos» (manifestación de estos últimos pueden constituir las Normas forales emanadas de las Juntas Generales)— sino también al Ordenamiento jurídico en su conjunto. Las normas reglamentarias, como producto normativo subordinado a la ley, no sólo no han de contradecir las previsiones de ésta (en virtud del principio constitucional izado de jerarquía normativa), sino que han de mantenerse, funcionalmente hablando, en el ámbito del grupo normativo que vienen a completar o desarrollar, presidido por la ley cabecera de dicho grupo, sin que pueda por tanto el reglamento ser utilizado para, desbordando dicho ámbito, resolver problemas ajenos al propio objeto de su regulación material; si tal ocurriera la potestad reglamentaria,

caracterizada genuinamente por sus rasgos esenciales de generalidad y permanencia, que la distingue de los simples actos administrativos, dejaría de ser el «complemento indispensable» de la ley (por utilizar una expresión doctrinalmente acuñada), para convertirse en cauce de solución de concretos y puntuales conflictos. Pues bien, este reproche es el que corresponde, tal como entiende la Sala, a la norma reglamentaria en examen.

El Reglamento Notarial de 2 de junio de 1944, y las sucesivas modificaciones introducidas en su texto, está emanado conforme a la habilitación contenida en el art. 47 de la Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862, a cuyo tenor «El Gobierno dictará las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para el cumplimiento de esta ley», siendo la reforma introducida por el Real Decreto 1209/1984, de 8 de junio (la llamada «reforma global»), en la redacción dada al art. 314, la que vino a perfilar el ámbito objetivo de esta norma reglamentaria, al decir en su ap. 6 que «el Reglamento Notarial tendrá el carácter de regulador de la actividad pública notarial y de Estatuto General de la profesión», respondiendo así a la dualidad asignada a la función notarial, de profesionales del Derecho encuadrados en régimen de colegios profesionales y de ejercientes de funciones públicas. Las modificaciones de su texto ha de obedecer, en consecuencia, a perfeccionar alguno de dichos regímenes, propósito al que se dirigió la reforma antes aludida de 1984, y al que no responde la modificación producida por el Real Decreto impugnado. La competencia territorial de los Notarios no está aquí regulada en función de criterios procedentes de los actos o negocios jurídicos que autoriza, ni de ningún otro criterio general y objetivo, sino que la modificación trata de paliar un único problema: el de las distorsiones financieras entre Comunidades Autónomas de régimen común y la del País Vasco, en función de su régimen foral tradicional de concierto económico, y por lo que hace al impuesto de Actos Jurídicos Documentados, hasta el punto de que cuando las escrituras notariales no están sujetas al mismo y no hay disparidad tributaria en la aplicación del tipo impositivo, las limitaciones ceden y entran en juego los criterios generales que regían con anterioridad, presididos por el principio de libertad de elección de Notario. Al ser ello así, la Sala entiende que la norma impugnada no se atiene al principio de congruencia o coherencia que vertebra el ordenamiento jurídico, lo que es advertido tanto por la Junta de Decanos en su preceptivo informe como en el también preceptivo dictamen de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, comprensivo de esta matizada objeción: «En efecto, puede resultar discutible que, por motivaciones financieras —evitar las distorsiones a las que se hacía alusión—, se limite un principio (se refiere al de libre elección de Notario) que había sido recogido en términos de gran amplitud». Ha de recordarse, en este sentido, que el dictamen de este Cuerpo Consultivo de 30 de septiembre de 1982 (Recopilación de Doctrina legal, número marginal 196), al evacuar consulta sobre el proyectado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades hizo notar que «Entre los límites materiales del Reglamento figura no sólo la ley sino también los principios generales del Derecho, que tienen prioridad sobre cualquier disposición administrativa. El primero de estos principios es el de congruencia o armonía del ordenamiento jurídico», por lo que hemos de concluir que, al no atenerse a dicho principio, la disposición general combatida extravasa su ámbito propio y no se atiene, por tanto, al ordenamiento jurídico.

NOVENO.—El efecto o consecuencia jurídica, en el caso presente, de que el reglamento impugnado, abandonando su posición subordinada respecto a la ley y al Derecho, intente dar solución a un problema fiscal o tributario entre Haciendas autonómicas, es el de que ha invadido el ámbito en que debía abordarse y dilucidarse la

distorsión financiera y eventual controversia entre tales Haciendas territoriales, que es un ámbito reservado a la ley y a ley singular, como es la que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 13 de mayo de 1981 en su versión original, con sucesivas adaptaciones, y con modificaciones posteriores, ley que es aprobatoria de un previo texto negociado o concordado entre el Gobierno de la Nación y el de la Comunidad Autónoma, como se ha encargado de recordar la Sentencia 179/1989, de 2 de noviembre, del Pleno del Tribunal Constitucional, en su fundamento jurídico noveno, que configura a la ley aprobatoria del Concierto, y del Convenio en el caso de Navarra, como la prestación por parte del Estado de fuerza normativa al texto previamente concordado en la fase de negociación. Las eventuales alteraciones de este singular régimen foral de concierto, que, hemos de recordar, es una garantía institucional que entronca con la disposición adicional 1.^a de la Constitución, y que aparece actualizado por el Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre), han de producirse con arreglo a la expresa y tajante prescripción de la Disposición Adicional 2.^a-I, de la propia Ley del Concierto, a cuyo tenor «Cualquier modificación del presente Convenio se hará por el mismo procedimiento seguido para su implantación», añadiendo la Disposición Final 1.^a del mismo que «El desarrollo reglamentario del presente Concierto se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno Vasco y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos».

La norma reglamentaria impugnada ha sustituido, en su eficacia material, a una posible alteración por mutuo acuerdo de los elementos que suscitan el conflicto o distorsión financiera, alterando «de facto», unilateralmente, el punto de conexión que rige la determinación de la Hacienda foral competente para ingresar la recaudación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de gravamen proporcional sobre las escrituras notariales, que nos ocupa, punto de conexión que no es otro que el del territorio o lugar en que se autoricen u otorguen los documentos notariales sujetos a gravamen (art. 31.1 de la Ley del Concierto), pues si bien subsiste formalmente dicho punto de conexión, la aplicación de la modificación reglamentaria impugnada le vacía de contenido o toma ineficaz, pues dicho lugar o territorio ya no quedará al régimen de determinación que en el ámbito notarial se aplicaba cuando se negoció y aprobó el concierto y dicho punto de conexión, sino que habrá de atenderse al que la norma reglamentaria instaura, no en atención a criterios generales y objetivos, sino a los puntuales y concretos a que venimos refiriéndonos.

Se ha prescindido, así, de regular la materia, solucionando las eventuales distorsiones financieras, en su sede propia y adecuada, cual es la de los mecanismos coordinadores previstos en la propia norma concertada y los de corrección de desequilibrios territoriales que, con raíz en el texto constitucional, instaura la Ley Orgánica sobre Financiación de las Comunidades Autónomas, en siglas «LOFCA», de 22 de septiembre de 1980. En efecto, la Sala entiende que el principio constitucional de autonomía financiera que para las Comunidades Autónomas en general predica el art. 156.1 de la Constitución (y de modo particular, para la Comunidad Autónoma del País Vasco su Estatuto de Autonomía en el art. 40) no está exento de límites, pues el propio precepto garantizador (art. 156.1 citado) lo sujeta a dos principios supraordenados: el de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad entre todos los españoles, principio este último que hunde sus raíces en el art. 2.º de la Norma Suprema y cuya efectiva realización garantiza el art. 138.1 de la misma. Ahora bien, la acomodación a estos principios que operan como límites de la autonomía financiera, incluida la

específica de los territorios forales vascos, ha de lograrse a través de los mecanismos que, con derivación algunos en el propio texto constitucional, señalan las leyes.

Así, por lo que toca a la coordinación con la Hacienda estatal, en el marco del Concierto económico y de los tributos regidos por el mismo, como es el caso, habrá de acudir a la Comisión coordinadora —constituida como Órgano paritario entre la Administración del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco— prevista en el art. 40 de la Ley del Concierto económico, a la que incumbe (ap. 2-a del precepto) «realizar los estudios que estimen procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el marco fiscal estatal»; y de otra parte, en su caso, al Consejo de Política Fiscal y Financiera, instituido por el art. 3.º de la Ley Orgánica 8/1980, la ya citada LOFCA, a cuyo tenor le corresponde conforme a dicha norma, en su ap. 2-g «En general, todo aspecto de la actividad financiera de las Comunidades y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada», siendo digno de destacar, a este respecto, que como consta en el expediente de elaboración del Real Decreto impugnado, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, al informar el proyecto de modificación reglamentaria, hizo notar que «En la reunión del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 6 de noviembre de 1991, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de 6 de noviembre de 1991, el Consejero de La Rioja solicitó la creación de una Mesa para estudiar las repercusiones del problema. El Ministro de Economía y Hacienda estimó (sic) las consideraciones del Consejero del País Vasco que situaban la solución en el ámbito de las relaciones bilaterales entre el Estado y el País Vasco».

Por lo que atañe al respeto del principio de solidaridad y de equilibrio interterritorial, es el art. 158.2 de la Constitución el que prevé, con el fin de corregir desequilibrio económicos en dicho ámbito y hacer efectivo tal principio, la creación del Fondo de Compensación Interterritorial, instituido por el art. 16 de la citada LOFCA, y que podría haber sido posible cauce de solución al problema de la llamada distorsión financiera, que es causa u origen, como hemos reiterado, de la norma reglamentaria en examen.

Atendido lo anterior hemos de convenir, con el informe del Consejo General del Notariado, que la modificación reglamentaria implica una alteración fáctica del punto de conexión del tributo previsto en el Concierto, de tal modo que se modifica la ley reguladora de este régimen fiscal por un procedimiento diverso al legalmente establecido.

DÉCIMO.—La conclusión, habida cuenta de lo razonado, no puede ser otra sino la de acoger la pretensión de nulidad postulada por la Corporación Foral recurrente, nulidad que alcanza a los tres nuevos párrafos añadidos al texto del art. 142 del vigente Reglamento Notarial, dado que el último, relativo a las escrituras autorizadas por los Agentes consulares de España en países extranjeros (anexo tercero, art. 12 del citado Reglamento) no constituye, en rigor, sino una expresa salvedad de la nueva regulación incorporada por el Real Decreto impugnado, cuya nulidad de pleno derecho procede, por tanto, declarar, con estimación del recurso contencioso-administrativo contra dicha norma reglamentaria deducido.

UNDÉCIMO.—No se aprecian circunstancias de las comprendidas en el art. 131 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, para efectuar una especial imposición de costas.

VOTO PARTICULAR

Que formulan los Magistrados Excmos. señores don Pedro Antonio M. G., don Francisco José H. S. y don Jesús Ernesto P. M., al disentir de la Sentencia pronunciada por la Sección Sexta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, con fecha 28 de octubre de 1995, en el proceso seguido ante la misma con el núm. 510/1993, por la que se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador don Francisco G. G., en nombre y representación de la Diputación Foral de Álava, contra el Real Decreto 675/1993, de 7 de marzo, que aprobó la modificación del art. 142 del Reglamento Notarial con la adición de tres nuevos párrafos a continuación del párrafo cuarto de su texto:

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. —Es cierto que, como se expresa en el fundamento jurídico primero de la sentencia, la causa desencadenante de la modificación del art. 142 del Reglamento Notarial fue la distorsión financiera y tributaria que, con relación a las demás Comunidades Autónomas, deternlinó la reducción del tipo de gravamen en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados llevada a cabo por las Diputaciones Forales del País Vasco.

Es, no obstante, de importancia decisiva, para justificar nuestra discrepancia con la tesis de la mayoría de los miembros de este Tribunal, señalar que las aludidas distorsiones se produjeron porque gran número de personas, residentes en otras Comunidades Autónomas limítrofes o no con los territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, se desplazaban a las Notarías radicadas en estos territorios para otorgar las escrituras sujetas al indicado Impuesto a fin de obtener una ventaja fiscal por venir gravados tales documentos públicos exclusivamente con un 0,10 por 100 en lugar de un 0,50 por 100, que era el tipo impositivo en las demás Comunidades Autónomas del Estado, a excepción de Navarra, también acogida al régimen de Concierto Económico.

En consecuencia, la decisión de las Diputaciones Forales de reducir el tipo de gravamen del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados produjo un doble efecto perverso. Por una parte extendió privilegios fiscales fuera de los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya y por otra atentó contra un principio fundamental del sistema notarial español, cual es la libre elección de notario, como seguidamente explicaremos, no sin antes expresar nuestra total conformidad con las razones expuestas en los fundamentos jurídicos tercero y cuarto de la sentencia para rechazar los motivos primero y segundo de impugnación aducidos por la representación procesal de la Diputación Foral demandante.

SEGUNDO.—No compartimos, sin embargo, el criterio de la mayoría, según el cual, al modificarse el art. 142 del Reglamento Notarial mediante el Real Decreto recurrido, la Administración demandada está haciendo un uso descaminado de la potestad que le confiere el art. 97 de la Constitución al mismo tiempo que ha alterado «de facto» el punto de conexión previsto en el artículo 31.1 de la Ley 12/1981 aprobatoria del Concierto Económico.

La cuestionada modificación del Reglamento Notarial pretende, en nuestra opinión, evitar que las Diputaciones Forales, prevaliéndose de sus potestades en materia tributaria y de un derecho reconocido a la libre elección de notario e ignorando el principio constitucional de solidaridad entre todas las nacionalidades y regiones que integran la nación española (art. 2 de la Constitución), infrinjan lo dispuesto por el art.

156.1 de la vigente Constitución, ya que el Estado ha de garantizar, según establece el art. 138.1 de la propia Constitución, la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el citado art. 2 de la misma, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y para ello consideramos que es legítimo modular el aludido principio de libre elección de Notario con el fin de evitar que, aprovechándose del mismo, se atente contra los aludidos principios constitucionales.

En el caso enjuiciado por la Sala, la Diputación Foral demandante, según hemos dicho anteriormente, redujo el tipo de gravamen sin atender a la estructura general impositiva del Estado y a costa de la coordinación, armonización y colaboración fiscales contempladas en el art. 41.2, a) del propio Estatuto de Autonomía del País Vasco, extendiendo con tal decisión una prebenda fiscal fuera de los límites de su territorio con merma de los recursos financieros del resto de las Comunidades Autónomas de régimen común y de los legítimos beneficios de las Notarías en éstos radicadas y con el correlativo incremento de su Hacienda y de los ingresos de las Notarías de su propio territorio en que se otorgasen los documentos gravados con el expresado impuesto.

TERCERO.—Hemos de admitir que no se habría llegado a la situación descrita de haberse convenido en su día otro punto de conexión para exaccionar el aludido Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, pero el establecido por el art. 31 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, aprobatoria del Concierto Económico, idéntico además al que rige en el resto del Estado, es razonable dado el acto gravado, pero, en cualquier caso, no corresponde a la Jurisdicción marcar los cauces para hallar la mejor solución de las distorsiones financieras producidas sino valorar y decidir si el escogido por la Administración del Estado es o no conforme a Derecho.

A nuestro parecer, la modificación impugnada del Reglamento Notarial es ajustada a derecho porque no desborda los límites de la potestad reglamentaria, ya que su fin es evitar que un abuso del derecho a elegir libremente Notario desvíe los otorgamientos de los documentos sujetos a dicho Impuesto desde el lugar en que con un correcto uso del mencionado derecho se habrían otorgado hacia los territorios que disfrutaban de mejor trato fiscal, pues con tal disposición administrativa se está, en concreto, preservando la elección de Notario de motivaciones espurias, cual es la obtención de beneficios fiscales, puesto que, como se declara en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia, el derecho a la libre elección de Notario puede modularse y condicionarse, como para otros supuestos prevé el propio Reglamento Notarial, a la concurrencia de relación lógica con alguno de los elementos personales o reales del negocio.

CUARTO.—La Sala, para reprobar el uso de la potestad reglamentaria hecho por la Administración al modificar el Reglamento Notarial, se basa en el significado sistemático del Ordenamiento Jurídico, en el que, se dice en el fundamento jurídico octavo de la sentencia, tanto la ley formal como las normas infralegales se insertan con arreglo a unos principios fundamentales.

Pues bien, es precisamente la concepción del sistema jurídico como un todo traspasado o impregnado por determinados principios que lo configuran como tal, la que impide concluir que la Administración del Estado ha utilizado desviadamente su potestad reglamentaria al ordenar la actuación e intervención notarial en evitación de que se conculque uno de aquellos principios básicos del sistema, cual es el de solidaridad, porque cualquiera de los elementos que integran un sistema jurídico es idóneo para preservar sus principios fundadores, pues, de lo contrario, no se concibe como un

sistema armónico sino como una superposición de estructuras independientes o de elementos singulares carentes de relación unos con otros.

Al neutralizar los efectos del uso insolidario de sus potestades tributarias por la Diputación Foral demandante, a través de la reforma reglamentaria combatida, no se está amparando meramente un interés individual o concreto para lo que habrían de emplearse los instrumentos propios y adecuados a tal fin particular, sino ante la obligación del Estado (art. 138.1 de la Constitución) de proteger al principio básico de solidaridad entre todas las nacionalidades y regiones, sin el que no cabe consolidar la estructura jurídica del Estado social y democrático de Derecho, que es España. Para este fin superior y trascendental no se puede negar a la Administración del Estado el uso legítimo de su potestad reglamentaria en la ordenación notarial, cuando ha sido, entre otras causas, dicha ordenación, la que, mal entendida, ha permitido o favorecido tamaño atentado a la solidaridad entre las nacionalidades y regiones de la nación española, sin que, como expresamos anteriormente, corresponda a esta jurisdicción pronunciarse sobre la procedencia o eficacia de cualquier otro método posible de corrección de la desarmonía financiera producida.

QUINTO.—Finalmente, para justificar la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Álava, se argumenta en la sentencia que se ha alterado con la modificación reglamentaria impugnada «de facto» y unilateralmente el punto de conexión que rige en la Hacienda Foral para recaudar el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de gravamen proporcional sobre las escrituras notariales, pues, si bien subsiste formalmente dicho punto de conexión, la aplicación de los nuevos preceptos reglamentarios, introducidos con la modificación, le vacía de contenido o toma ineficaz, al no ser el lugar o territorio en el que se autoricen los documentos el que regía cuando se negoció el Concierto y se aprobó el citado punto de conexión sino que habrá que atenerse al instaurado por la modificación del Reglamento Notarial.

En definitiva, la Sala considera que el Real Decreto, objeto del recurso contencioso-administrativo, ha sustituido, en su eficacia material, a una posible alteración pactada de los elementos que suscitan el conflicto o distorsión financiera, a pesar de que, como hemos repetido, ésta fue provocada exclusivamente por el uso de una potestad tributaria con olvido del principio de solidaridad y al amparo de un mal ejercido derecho a la libre elección de Notario, que resultó desvirtuado por el interés económico que suscitaba la reducción del tipo de gravamen.

Consideramos, por consiguiente, que no se ha alterado el indicado punto de conexión sino que se ha evitado, con la modificación reglamentaria, la obtención por parte de las Diputaciones Forales, que redujeron el tipo de gravamen, de unos ingresos que deberían incrementar las Haciendas de otras Comunidades Autónomas de respetarse el genuino significado del derecho a elegir Notario, de manera que, después de la entrada en vigor del Real Decreto 675/1993, dicha elección se condiciona a una serie de circunstancias reales o personales que impiden contaminarla con la reducción del tipo de gravamen del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados y cuando no exista el riesgo de perversión por esta disminución insolidaria del indicado tipo impositivo no hay limitación alguna para llevar a cabo la misma.

Ref. TS-27

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 1996

Recurso: Primera instancia nº 5716/1993

Ponente: Ricardo Enríquez Sancho.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 48
- DA 3ª
- DT 2ª

Voces:

- Reclamación económico-administrativa
- Tutela financiera de los Entes locales
- Competencias financieras de los Territorios Históricos

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por la Diputación Foral de Vizcaya y por las Juntas Generales de ese Territorio Histórico se interpone, conforme al artículo 95.1.4.º de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, recurso de casación contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 4 de noviembre de 1992 que, en virtud de impugnación deducida por el Ayuntamiento de Sestao, anuló la Norma Foral 8/1990 aprobada por las Juntas Generales de Vizcaya, relativa al Régimen de Reclamaciones Económico-Administrativas contra actos de naturaleza tributaria dictados por los Ayuntamientos y Entidades Locales en la que se permitía a los administrados acudir a la vía económico-administrativa, ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral, en impugnación de determinados acuerdos municipales en materia de aplicación y efectividad de sus tributos, potestativamente y cuando el Pleno de las respectivas Corporaciones hubiera decidido someterse a dicha instancia.

Aun cuando la Sentencia de esta Sala de 3 de abril de 1990 había anulado la Norma Foral General Tributaria, aprobada por las Juntas Generales de Vizcaya el 26 de marzo de 1986, en la que se establecía, con carácter necesario, la vía económico-administrativa contra los acuerdos de las Corporaciones Locales sobre aplicación y efectividad de sus tributos, por entender que ese tipo de control implicaba una restricción al nivel de autonomía municipal más intensa que el establecido para los demás municipios de España y que era, por lo tanto, contrario a lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda.6 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local 7/1985, de 2 de abril, en este proceso la cuestión se plantea desde un punto de vista diferente, el de la competencia de las Juntas Generales para acordar una disposición de esa naturaleza, que la sentencia de instancia rechaza por considerar que ni la Disposición Adicional Tercera

del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, ni el artículo 10.6 del Estatuto de Autonomía, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, ni ninguna otra disposición, atribuyan a las Juntas Generales de Vizcaya competencia para regular una materia comprendida entre las que el artículo 149.1.18 de la Constitución atribuye exclusivamente al Estado.

Si bien la sentencia de instancia contiene algunas reflexiones acerca de la incidencia que la Norma Foral impugnada pudiera representar sobre el nivel de autonomía de las Corporaciones Locales incluidas en su ámbito territorial de aplicación en su relación con las Corporaciones Locales del resto de España, llegando, también desde esta perspectiva, a una conclusión contraria a dicha disposición, la propia resolución advierte que aquellas consideraciones se pronuncian con carácter de «obiter dicta», sin que sean determinantes del fallo, que se produce únicamente en razón de la falta de competencia de las Juntas Generales de Vizcaya para adoptar una norma de esas características. Centrada así la «ratio decidendi» de la sentencia y, por ende, del presente recurso de casación, conviene advertir en este primer momento, en contra de algunas afirmaciones de las partes recurrentes, que así como la Sentencia de esta Sala de 3 de abril de 1990 no podría prejuzgar el contenido de ésta en el enjuiciamiento de la limitación que a la autonomía municipal vizcaína pudiera suponer la Norma Foral 8/1990, al existir ahora unos condicionamientos para la sumisión a la vía económico-administrativa que en la anulada por la citada sentencia no concurrían, tampoco aquella sentencia dio por supuesta la competencia de las Juntas Generales para acordar esa disposición porque ello no fue suscitado por las partes que intervinieron en ese proceso.

SEGUNDO.—Las partes recurrentes, en sendos escritos independientes aunque de contenido idéntico, entienden que la sentencia de instancia interpreta erróneamente los artículos 149.1 (apartados 6 y 18) de la Constitución y 10.6 y 41 y siguientes del Estatuto de Autonomía del País Vasco, en base a una exégesis de los mismos que, con apoyo en la Disposición Adicional Segunda.6 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local 7/1985, de 2 de abril (LRBRL), Disposición Adicional Primera de la Constitución, Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y Disposiciones Adicionales Primera y Tercera y Transitoria 1.ª.5 de la Ley del Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco 12/1981, de 13 de mayo, concluye que la supresión de la vía económico-administrativa contra los actos de las Corporaciones Locales, que tiene lugar en virtud del artículo 108 LRBRL, no es aplicable al País Vasco, que cuenta con una regulación específica sobre el particular.

El concepto de procedimiento administrativo común, sobre el que el Estado tiene competencia exclusiva, según el artículo 149.1.18.ª de la Constitución, comprende, según ha declarado la Sentencia del Tribunal Constitucional 227/1988, de 29 de noviembre, la determinación de los principios o normas que prescriben los modos de revisión de los actos administrativos, aunque ello no suponga la imposición de un único procedimiento en todo el territorio nacional, puesto que junto a aquellos principios y reglas generales coexisten numerosas reglas especiales de procedimiento aplicables a la realización de cada actividad administrativa «rationae materiae». Por ello el artículo 10.6 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, cuando establece que la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene competencia exclusiva sobre las normas procesales y de procedimiento administrativo y económico-administrativo que se deriven de las especialidades del derecho sustantivo y de la organización propia del País Vasco, no implica una atribución incondicionada de

competencia a esta Comunidad sobre el procedimiento administrativo y económico-administrativo, sino limitada a los supuestos en que existan las referidas especialidades.

Las partes recurrentes entienden que según la Disposición Adicional Segunda.6 LRBRL, sus determinaciones tienen, en lo relativo al régimen económico-financiero de las Corporaciones Locales, carácter supletorio respecto a lo establecido en la Ley del Concierto Económico, pero de las disposiciones de ésta no resulta que las Juntas Generales de los Territorios Históricos tengan competencia para la regulación de una vía económico-administrativa contra los acuerdos de las Corporaciones Locales situadas en ellos ni del contenido de dicha ley se deriva esa regulación como consecuencia necesaria. En modo alguno puede considerarse suficiente la remisión efectuada en su Disposición Adicional 3.^a a las facultades que en el orden económico y administrativo reconoció a las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya, el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, porque el precepto aludía a atribuciones ejercidas «así en el orden administrativo como en el económico», expresión que no podía alcanzar las relativas al control económico-administrativo de los actos de las Corporaciones Locales de esos territorios, porque ni en esa fecha existían los órganos económico-administrativos ni una vez creados, fueron confiados a las Diputaciones Forales. Por otra parte, la actualización general del régimen foral conforme a la Disposición Adicional Primera de la Constitución, a que también se refiere la citada disposición de la Ley del Concierto Económico, ha de entenderse, como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril, en el sentido de que no siendo la Constitución el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ella, sino una norma de poder constituyente que se impone con fuerza general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones «históricas anteriores», la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento, de aquellos que contradigan los principios constitucionales, pues será de la misma Disposición Adicional Primera de la Constitución, y no de su legitimidad histórica, de donde los derechos históricos obtendrán o conservarán su validez y vigencia. Si la consecuencia de ello es que el Estatuto de Autonomía constituye el elemento más decisivo de actualización en lo que a los regímenes forales de los tres territorios históricos integrados en la Comunidad Autónoma del País Vasco se refiere, y que el artículo 10.6 de aquel Estatuto, como ya se ha dicho, sólo atribuye a la Comunidad Autónoma del País Vasco competencia en materia económico-administrativa cuando ello resulte de la existencia de especialidades de derecho sustantivo y de la organización propia del País Vasco, el éxito del motivo de casación articulado únicamente podría resultar de la justificación de tales particularidades, que es algo que no han hecho las partes recurrentes.

TERCERO.—El artículo 39 LRBRL se refiere a los órganos forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, para establecer el carácter supletorio de sus disposiciones respecto a las dictadas para ellos en el marco del Estatuto de Autonomía, lo cual en nada prejuzga la posibilidad de dictar disposiciones específicas sobre revisión de acuerdos locales, que es una materia correspondiente al procedimiento administrativo y no al de la organización y funcionamiento de los órganos administrativos. El carácter supletorio de la LRBRL está lógicamente, supeditado a que los organismos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco hubieran dictado alguna disposición sobre las materias reguladas en ella, lo cual implica como condición previa reconocerles esa competencia normativa, que es justamente lo que se discute en este proceso.

Tampoco la LOFCA proporciona apoyo a la tesis sustentada por las partes recurrentes en este recurso de casación. Aparte de que la cita, como infringido, del Capítulo III de dicha Ley, sin especificar el precepto del mismo a que se refiere, no cumple las exigencias de precisión requeridas en un recurso de esta naturaleza, lo cierto es que no hay en dicho Capítulo un solo precepto en que se atribuya a las Comunidades Autónomas la función de conocer de las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra actos de aplicación de tributos locales, como tampoco lo hace la Disposición Transitoria 1.^a.5 de la Ley del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, puesto que la competencia que en el mismo se reconoce a los órganos económico-administrativos de los Territorios Históricos se refiere a las reclamaciones contra los actos administrativos dictados por las instituciones competentes de aquéllos, pero nada se dice de los actos dictados por las Corporaciones Locales, que es a lo que se refiere la Norma Foral anulada por la sentencia de instancia.

CUARTO.—Por lo expuesto procede desestimar el presente recurso de casación imponiendo a las partes recurrentes conforme dispone el artículo 102.3 de la Ley de esta Jurisdicción, el pago de las costas causadas.

Ref. TS-28

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996

Recurso: Casación nº 5967/1993

Ponente: Alfonso Gota Losada.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 14
- Art. 24
- Art. 30

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Derecho comunitario
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Libertad de competencia empresarial
- Prohibición de privilegios fiscales
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre el Patrimonio
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Como cuestión previa, debe resolver la Sala si existe o no la causa de inadmisibilidad alegada por la entidad coadyuvante. Afirma ésta que el Abogado del Estado «se limita a reiterar los argumentos utilizados en la primera instancia para atacar la conformidad a derecho de la Norma Foral impugnada, por contravenir lo dispuesto en los preceptos del Concierto Económico y de la Constitución Española, sin fundamentar ni siquiera mínimamente cuáles han sido los errores que en la interpretación del derecho aplicable ha cometido la Sala juzgadora». Esta afirmación es totalmente gratuita, porque el Abogado del Estado inicia su escrito de interposición reproduciendo argumentos utilizados por la sentencia, cuya casación pretende, para a continuación exponer con cierta amplitud las infracciones de determinados artículos de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, aprobatoria del Concierto Económico con el País Vasco, en que según su opinión han incurrido los preceptos de la Norma Foral 13/1990, de 20 de marzo, que menciona. La Sala considera, por tanto, que debe rechazarse la causa de inadmisibilidad alegada por la Diputación Foral de Álava, parte coadyuvante.

SEGUNDO.—El primer motivo de casación alegado por el Abogado del Estado consiste según él, en que los artículos 1.º, apartado 5, y 2.º, apartado 5, de la Norma

Foral 13/1990, de 20 de marzo, sobre determinación de los valores de bienes y derechos y sus repercusiones en relación con determinados impuestos (en lo sucesivo Norma Foral 13/1990), infringen el artículo 16, párrafo segundo, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, aprobatoria del Concierto Económico con el País Vasco (en lo sucesivo Concierto Económico).

La tesis que sostiene la sentencia recurrida es que los artículos 1.º, apartado 5, y 2.º, apartado 5, de la Norma Foral 13/1990, respetan la normativa común, toda vez que en ésta existen preceptos similares, concretamente el artículo 49, apartado 4, del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, según redacción dada por la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (vigente en la fecha de promulgación de la Norma Foral 13/1990), que dispone: «El valor así obtenido (según las normas fundamentales de valoración contenidas en los apartados 1, 2 y 3 anteriores) surtirá efecto en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto de los adquirentes», y el artículo 18, apartado 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, citada, que dispone: «El nuevo valor obtenido de la comprobación (se refiere al del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) será el aplicable a los bienes y derechos transmitidos a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto de los adquirentes».

La tesis que sostiene el Abogado del Estado consiste en resaltar que estos preceptos son normas de envío, que pueden, como tal, ser similares o idénticas a las correspondientes normas de envío foral, pero lo que importa y es trascendente no son estas normas de envío, sino aquellas a las que remiten o envían, que son muy distintas, de manera que el resultado final desemboca en la aplicación en el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, concertado, y exaccionado por la Diputación Foral de Álava, de normas de valoración muy diferentes a las comunes, no cumpliéndose en consecuencia lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 16 del Concierto Económico del País Vasco.

Las Juntas Generales de Álava y la Diputación Foral de Álava se oponen a la tesis de la Administración General del Estado, fundándose en los siguientes argumentos: Primero. Que las Instituciones competentes del Territorio Histórico de Álava tienen respecto de los impuestos concertados de normativa autónoma amplias facultades para regularlos, de modo que «la interpretación del segundo párrafo del artículo 16 del Concierto Económico realizada por la Administración Central, descontextualizado el precepto de las Disposiciones Generales, contenidas en el artículo 2, que sirve de encuadre a la singular regulación de cada uno de los tributos contemplados, dejaría reducida la facultad reguladora del régimen tributario estatutariamente establecida a favor de los Territorios Históricos, en una simple posibilidad de elaborar distintos impresos y autorizar otros plazos de presentación de las liquidaciones a los señalados por la Administración Central». Segundo. La Norma Foral 13/1990, es meramente instrumental, no sustancial, sino de gestión del tributo, facultad ésta que corresponde plenamente a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, entre ellos al de Álava. Tercero. Ratifica la afirmación de la sentencia recurrida acerca de que existe notoria semejanza de los preceptos de la normativa estatal y de la foral, respecto de la aplicación de los valores señalados para la exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas. Cuarto. Tanto las Juntas Generales de Álava, como la Diputación Foral de Álava se hacen eco y resaltan, como es lógico, la finalidad esencial de la Norma Foral 13/1990, que no es otra, sino conseguir la aplicación del

principio de «unicidad» de los valores, en lugar del principio de «estanqueidad», con el objeto de lograr, como dice la Exposición de Motivos de dicha Norma Foral, la existencia de un único valor que surta efectos en las relaciones impositivas del administrado con la Diputación Foral y viceversa, junto a otra finalidad no menos importante cual es la de combatir el fraude fiscal.

El Estatuto de Autonomía del País Vasco contiene una norma transitoria de extraordinaria trascendencia, es, la Disposición Transitoria Octava, que preceptúa: «El primer Concierto Económico que se celebre con posterioridad a la aprobación del presente Estatuto se inspirará en el contenido material del vigente Concierto Económico con la provincia de Álava, sin que suponga detrimento alguno para la provincia, y en él no se concertará la imposición del Estado sobre alcoholes».

En el primer Concierto (vigente hasta el 31 de diciembre del año 2001, que era la fecha de duración del Concierto alavés de 1976) se reproduce, como principio esencial e intemporal en su artículo 2.º, que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de sus territorios, el régimen tributario (...)» pero a la vez ese precepto que expresa el fuero tributario, se refleja, como no podía ser menos, de tres maneras distintas, según la naturaleza de los diversos tributos que se conciertan, que son: a) Tributos de normativa autónoma; el fuero alcanza su máxima expresión, los Territorios Históricos tienen la facultad de regular dichos tributos, dentro del marco de la Constitución Española, con respeto de las normas del Estatuto de Autonomía, y conforme a los límites establecidos en el propio Concierto (artículos 3.º y 4.º); b) Tributos, en principio, de normativa autónoma, pero que transitoriamente y durante el Concierto económico de 1981 (el primero después de la aprobación del Estatuto de Autonomía), se regularán por normas forales iguales a las del Estado, con las excepciones que concreta y especialmente se señalen en el Concierto Económico; y c) Tributos de normativa foral igual a la común o del Estado, que son fundamentalmente los impuestos indirectos sobre el consumo (IVA) y algunos conceptos concretos de los impuestos indirectos sobre el tráfico patrimonial (letras de cambio, documentos de giro, constitución de sociedades y ampliación de capital, etc.) o ciertos aspectos de la gestión tributaria, como son las retenciones.

El Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas es uno de los tributos comprendidos en el grupo b) o sea transitoriamente de regulación igual a la común, como con precisión y claridad dispone el párrafo segundo del artículo 16 del Concierto «se exigirá por las Diputaciones Forales, aplicando las normas reguladoras del mismo vigentes en territorio común, excepto en lo relativo a los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio».

Esta norma es tan «fuero tributario», de Álava, como aquellas que se denominan autónomas, porque es el resultado de un convenio, que aceptaron las Juntas Generales de Álava, en uso de sus facultades normativas históricas, por ello carece de sentido al tratar del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas al referirse al artículo 41 del Estatuto de Autonomía y al artículo 2.º del Concierto económico, porque tanto las normas denominadas autónomas, como las iguales a las comunes son normas forales, y por ello lo que deben hacer las Instituciones de los Territorios Históricos, en ese caso de Álava, es respetarlas, siguiendo el viejo principio jurídico de «pacta sunt servanda».

La conclusión es muy sencilla, Álava debe exigir el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, a los residentes en su territorio, aplicando una

normativa dictada por ella, que sea igual a la del Estado, salvo en lo relativo a los modelos, plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingresos.

La Sala rechaza también la consideración de la Norma Foral 13/1990, como una disposición de naturaleza meramente instrumental o gestora, porque es sabido que una de las cuestiones más importantes del Impuesto sobre el Patrimonio Neto es el de la valoración de los bienes y derechos que integran el patrimonio gravable. Las reglas de valoración contenidas en la Norma Foral 13/1990, y su aplicación por remisión al Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas constituyen normas sustantivas fundamentales del tributo, que como tales deben ser iguales a las del Estado. Es tal la importancia de las valoraciones, que el artículo 4.º, del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, dedicado a la armonización fiscal, dispone en su apartado 4.º, que se adoptarán respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana idéntica definición del hecho imponible y los mismos criterios valorativos de los bienes de tal naturaleza que los establecidos por el Estado. (Esta norma ha sido mantenida en la Ley 2/1990, de 8 junio, de adaptación del Concierto económico a la Ley de Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos, si bien referida al Impuesto sobre Bienes Inmuebles.)

Retomando la idea anterior, la Sala debe resaltar que, respecto de la valoración de bienes y derechos inmuebles de naturaleza rústica o urbana a que se refiere esencialmente la Norma Foral 13/1990, de 20 de marzo, el sistema seguido en el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas de la Hacienda del Estado [art. 6.º a) y b) de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre], fue inicialmente estático, pues para los inmuebles urbanos era el valor catastral señalado a efectos de la Contribución Territorial Urbana, y para los inmuebles rústicos el resultado de capitalizar al 4 por 100 la base imponible de la Cuota fija, señalada por el Catastro de Riqueza Rústica. No existía al principio ninguna conexión dinámica entre el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas y los valores de los bienes adquiridos a lo largo de cada ejercicio por los sujetos pasivos de dicho Impuesto, valorados previamente a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que representaban el verdadero y actualizado valor de dichos bienes inmuebles rústicos o urbanos, antes al contrario la Ley 32/1980, de 21 de junio, que reformó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, destacó e hizo prevalecer en su artículo 6.º.1 (luego art. 10.1 del Texto Refundido aprobado por Real Decreto 3050/1980, de 30 de diciembre), el carácter estático del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, estableciendo a la inversa que los valores a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados serían los resultantes de aplicar las reglas de valoración de aquél, es decir, el valor catastral para los bienes urbanos y el valor capitalizado de la base imponible de la Cuota fija de la Contribución Rústica (catastral) para los bienes rústicos.

El sistema cambió radicalmente con ocasión de la reforma llevada a cabo por el artículo 18, y por la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que restauró, en todo caso, la valoración de los bienes transmitidos mediante comprobación administrativa, utilizando los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria, y, a su vez, dinamizó el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas al

establecer que los valores así obtenidos surtirían efectos en relación a este Impuesto, a cargo de los adquirentes.

Y, así, precisadas estas ideas fundamentales, ha llegado el momento de encararse con la cuestión esencial que es la de determinar, si por las normas de envío, contenidas en el artículo 1.º, apartado 5, y en el artículo 2.º, apartado 5, de la Norma Foral 13/1990, las reglas de valoración a las que remiten dichos preceptos, son iguales o distintas a la del Estado (normativa común).

Las diferencias son notorias. La normativa del Estado (artículo 10.1 y artículo 49 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 3050/1980, de 30 de diciembre, según redacción dada por la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y artículo 18 de esta última Ley), establece que el valor será el real del bien o derecho transmitido, que puede ser comprobado por la Administración en todo caso, utilizando los medios señalados por el artículo 52 de la Ley General Tributaria, precisando que cuando el valor declarado por los interesados fuere superior al comprobado prevalecerá aquél. El valor obtenido conforme a estas normas surtirá efecto (normas de envío) en el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de los adquirentes.

La normativa foral, promulgada por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de Álava, fundamentalmente la Norma Foral de 31 de mayo de 1981, reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Decreto Foral 2040/1988, de 29 de noviembre, del Consejo de Diputados, por el que se introdujeron diversas modificaciones en el Decreto Foral del Consejo 476/1987, de 4 de mayo, por el que se aprobó el Texto refundido de la Norma de Valoración de bienes inmuebles aplicables a los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y, por último, la Norma Foral 13/1990, de 20 de marzo, sobre determinación de los valores de bienes y derechos y sus repercusiones en relación con determinados impuestos, contienen normas de valoración distintas a las del Estado. En efecto, si bien parten como regla general (apartado 2. «Reglas de Valoración del Anexo II. Texto refundido de las Normas sobre Valoración de Bienes Inmuebles aplicables a los Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados») del valor real, lo cierto es que han establecido un «valor mínimo computable» que es el valor que resulta de normas reglamentarias objetivas, en todos aquellos casos en que no esté prevista la valoración por un funcionario técnico, sobre el cual deberá practicarse la correspondiente liquidación o autoliquidación, sin perjuicio de que pueda procederse a la comprobación administrativa. El Texto refundido citado contiene un conjunto de normas, que definen los bienes rústicos y urbanos, los clasifican, y luego según diversas reglas de valoración (viviendas exteriores e interiores, altura de los edificios, garajes, lonjas, superficie, antigüedad, etc.) y localización (Vitoria-Gasteiz, Llodio y demás pueblos), cuantifican, según los precios establecidos, índices, porcentajes, etc., el valor mínimo computable. A estos valores se refiere la Disposición Adicional de la Norma Foral 13/1990, de 20 de marzo, al preceptuar «los bienes inmuebles de naturaleza jurídica y urbana se valorarán de conformidad con las normas que al efecto dicte la Diputación Foral de Álava. Dichas normas serán objeto de actualización anual, en orden de adecuar los valores a la realidad económica, así como a la actualización del callejero recogido en dichas normas, a fin de incorporar tanto nuevas calles y números, como recalificar las ya existentes».

El Decreto Foral 2040/1988, de 29 de noviembre, establece también que en los casos en el que el valor declarado o el señalado a efectos hipotecarios sea superior al que resulte de las normas de este acuerdo (valor mínimo computable), la liquidación o autoliquidación se practicará sobre el valor declarado o el señalado a efectos hipotecarios y añade que cuando el contribuyente considere que el valor mínimo es superior al valor real practicará la autoliquidación sobre el valor consignado en el documento, si bien podrá iniciar el procedimiento de tasación pericial. Por último, la Norma Foral 13/1990, de 20 de marzo, contiene otra regla de valoración que dispone que «el valor comprobado de los bienes o derechos transmitidos no podrá ser inferior al que tenga atribuido por el transmitente en la última declaración anterior a la transmisión efectuada a efectos del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas». Esta regla impide que los valores comprobados puedan recoger posibles disminuciones del valor real, porque a partir del momento en que hipotéticamente exista un mercado a la baja, el valor de la primera transmisión que se produzca no podrá ser inferior al que tenía atribuido anteriormente el transmitente, pero a su vez este valor será el de adquisición para éste, estimándose así en su Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, perpetuándose de ese modo un valor histórico, que nunca podrá recoger, la posible tendencia a la baja de los valores reales. Por último, respecto de los bienes de naturaleza rústica, la capitalización se hace al tipo del 5 por 100, en lugar de al 4 por 100 como exige el art. 6.º, b) de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

Resulta incuestionable que las valoraciones señaladas a efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, exigible por la Diputación Foral de Álava, resultado y consecuencia de la aplicación, por envío o remisión, de las reglas de valoración vigentes en Álava, y contenidas en la regulación autónoma de sus Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y de Sucesiones y Donaciones, pueden ser distintas a las propias de la normativa común, produciéndose en consecuencia una violación del párrafo segundo del artículo 16 del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, que exige claramente que la normativa foral reguladora directamente o por envío a otras disposiciones del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas sea igual a la normativa del Estado.

Nos hallamos, pues, ante una situación inarmónica, sobrevenida en el mismo momento que se dictó el precepto foral por el que se dispuso que el valor señalado según las reglas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se estimaría en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas del adquirente, porque, con anterioridad, las peculiaridades diferenciales de la normativa foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (se trataba de tributos de normativa foral autónoma) eran válidas, toda vez que no transcendían al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio.

Es menester aclarar que no le consta a la Sala que fueran impugnadas las normas de valoración del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni lo han sido en el presente proceso, pues en éste lo que se discute es la Norma Foral 13/1990, en cuanto ordena que los valores señalados a efectos de dichos Impuestos trascienden a otros tributos (Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio, etcétera).

La falta de armonía o mejor la colisión normativa se produce precisamente por las normas de envío o de remisión mencionadas que enfrentan una regulación foral, la del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, que debe ser igual a la común (artículo 16, párrafo segundo del Concierto Económico), con otras regulaciones forales, la del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (arts. 26.1 y 27.3 del Concierto Económico), que son autónomas, y por ello potencialmente y efectivamente distintas.

La idea esencial que preside el Concierto Económico es la de armonizar la normativa foral, propia de los Territorios Históricos del País Vasco, parte indiscutible de un todo superior que es la Nación española, con la legislación del Estado. Este principio de armonización es predominante, y, por tanto, cuando surge un conflicto normativo, como el que la Sala ha apreciado, es el que debe imperar, así el propio Concierto Económico establece en su artículo 3.º «Principios Generales», que «el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios: (...) 3.º Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico».

La pretensión que defiende el Abogado del Estado es la de nulidad de las normas de envío, o sea de los artículos 1.º, apartado 5 y 2.º, apartado 5, de la Norma Foral 13/1990, que obedece a un razonamiento aparentemente lógico, sin embargo no ha comprendido que su pretensión constituye una de las proposiciones de un dilema, entendido éste en su concepto lógico, es decir como un silogismo disyuntivo y condicional, que parte de dos premisas mayores distintas y antagónicas, que llevan a una misma conclusión no deseada. Así la proposición del Abogado del Estado (nulidad de las normas de envío) comportaría la inaplicación en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, concertado, de las valoraciones practicadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales e Impuesto sobre Sucesiones, tanto del Estado, como de Álava, en clara contradicción con las normas comunes que exigen tal traslación de los valores, impidiendo, en consecuencia, el efecto de dinamización del valor de los bienes y derechos que constituyen el hecho imponible del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, que como hemos explicado constituye un objetivo fiscal significativo, tanto para la normativa común como para la foral. Esta proposición desembocaría, pues, en la aplicación de valoraciones distintas a las propias de la normativa común.

La segunda proposición que es la mantenida por las Juntas Generales y por la Diputación Foral de Álava, consiste en defender la validez de las normas de envío (artículos 1.º, 5 y 2.º, 5 de la Norma Foral 13/1990), de la cual se deduciría también la aplicación en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas, concertado, de valoraciones distintas a las comunes.

El dilema es claro, en ambos casos las dos proposiciones distintas y antagónicas llevan a la misma conclusión, la trasgresión del apartado 2 del artículo 16 del Concierto Económico, que obliga a que la normativa aplicable al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio Neto de las Personas Físicas, concertado, sea igual a la normativa común.

La solución lógica de este dilema pasa forzosamente por averiguar si existe o no un total antagonismo o contradicción entre las normas de valoración comunes y forales, cuestión que debe ser contestada en sentido negativo, pues hay respecto de algunas, semejanza e incluso igualdad, de manera que el dilema se resuelve lógica y satisfactoriamente, no declarando la nulidad total y radical de las normas de envío, como pretende el Abogado

del Estado, sino interpretándolas e integrándolas, de forma que su validez y subsistencia se condiciona al supuesto de que las valoraciones practicadas lo sean conforme a normas forales iguales a las comunes, como acontecería por ejemplo cuando se trate de valoraciones hechas por peritos de la Administración foral.

Se rechaza, por tanto, el motivo casacional alegado por el Abogado del Estado, si bien es obligado interpretar el alcance de dichas normas del modo indicado.

TERCERO.—El segundo motivo casacional, alegado por el Abogado del Estado, se refiere al artículo 1.º, apartado 5, de la Norma Foral 13/1990, de 20 de marzo, respecto del párrafo que literalmente dispone: «El valor obtenido por la aplicación de lo dispuesto en los números anteriores (Reglas forales de valoración del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) (...) tendrá la consideración de valor de adquisición o enajenación, según corresponda, a efectos de la determinación de los incrementos o disminuciones patrimoniales del (...) y del Impuesto sobre Sociedades», y también al artículo 2.º, apartado 5, de dicha Norma Foral 13/1990, respecto del párrafo que literalmente dispone: «El valor obtenido por la aplicación de lo dispuesto en los números anteriores (Reglas forales de valoración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) (...) tendrá la consideración de valor de adquisición o enajenación, según corresponda, a efectos de la determinación de los incrementos o disminuciones patrimoniales del (...) y del Impuesto sobre Sociedades».

Las razones que alega el Abogado del Estado son que ambos preceptos contravienen el principio constitucional de igualdad (arts. 1, 9, 14, 139, 1.1.º, etc. del texto fundamental), que se manifiesta en lo tributario, en el artículo 31 de la Constitución, añadiendo que las desigualdades que se deducen de la aplicación de los preceptos recurridos, no pueden quedar amparadas por el Concierto Económico, porque las prohíbe el artículo 4.º, 8.ª) que establece que «no se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos» y la regla 11.ª que dispone que «las normas que dicten (...) no podrán implicar menoscabo, de las posibilidades de competencia empresarial (...)».

La sentencia recurrida argumenta que «es indiscutible la autonomía reguladora que a los Territorios Históricos vascos atribuye en particular el artículo 17 del vigente Concierto Económico para aquellas sociedades que operen exclusivamente en territorio vasco, la fundamentación de la actora se resuelve en invocar el principio de armonización fiscal establecido por el artículo 4.º del CE (...) mas lo que limita a estas últimas (se refiere a las potestades tributarias forales) no es el principio de armonización fiscal, indeterminado y opinable, sino ciertas normas positivas de armonización fiscal ya establecidas y difusas que el Concierto incorpora, ninguna de las cuales hace la menor referencia a la cuestión que aquí nos ocupa, por lo que no pueden contraponerse con la más mínima seriedad, autonomía reguladora del artículo 17 y armonización fiscal del artículo 4.º».

Las Juntas Generales de Álava, parte recurrida, y la Diputación Foral de Álava, parte coadyuvante, coinciden con la sentencia recurrida en casación, manteniendo la tesis esencial de que el Impuesto sobre Sociedades es de normativa autónoma y que las normas discutidas no contradicen preceptos constitucionales, ni los principios contenidos en el Concierto Económico.

El artículo 17, del Concierto Económico (según redacción inicial), dispone en su apartado uno que «el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para aquellas que operen exclusivamente en territorio vasco y un tributo concertado de normativa común en los demás casos» (este apartado uno fue modificado por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, de modificación parcial del Concierto

Económico, pero ello no afecta al presente recurso de casación, toda vez que para juzgar de la legalidad de la Norma Foral 13/1990, de 20 de marzo, hay que tener presente el texto vigente del Concierto Económico, en la fecha de publicación de dicha Norma Foral, que fue el día 6 de abril de 1990). De este precepto se deduce claramente que los artículos 1.º, apartado 5, y 2.º, apartado 5, de la Norma Foral 13/1990, de 20 de marzo, sólo pueden referirse al Impuesto sobre Sociedades, de las entidades que operen exclusivamente en territorio vasco, pues todas las demás o sea las que operen exclusivamente en territorio común y las que operen en ambos territorios se rigen, con carácter absoluto, por la normativa común, en consecuencia, los preceptos indicados son válidos, en el sentido de que las valoraciones a que se refiere la Norma Foral 13/1990, sólo son aplicables a las sociedades y entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades de normativa autónoma.

Así como en los tributos concertados de normativa foral igual o similar a la normativa común, el principio de armonización tiene un carácter prevalente y trascendental, en cambio en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4.º del Concierto Económico que se refiere a las normas de armonización fiscal que los Territorios Históricos deben respetar al establecer, regular, modificar y mantener su propio sistema tributario.

Por de pronto, hay que descartar que cualquier diferencia que exista entre la normativa foral autónoma y la normativa común, que resulte más favorable para los sujetos pasivos alaveses, se considere sin más como un privilegio fiscal, prohibido por el apartado 8.º, del artículo 4.º del Concierto que dispone: «no se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos», porque la tesis contraria llevaría a sostener que la autonomía foral sólo podría ejercerse agravando la carga fiscal de sus sujetos pasivos.

El privilegio es una excepción a la norma general, que se concede esencialmente para beneficiar a una o varias personas, por tal razón dicha finalidad no puede predicarse de los artículos 1.º, apartado 5, y 2.º, apartado 5 de la Norma Foral 13/1990, de 20 de marzo, pues claramente tienen por fundamento, como indica su Exposición de Motivos, establecer el principio de unicidad de las valoraciones, frente al de estanqueidad que rige en el sistema tributario común, además de perseguir otra finalidad importante, cual es la de combatir el fraude fiscal.

Distintas por completo son las limitaciones establecidas en el artículo 4.º, apartado 11, del Concierto Económico, que textualmente dispone: «Las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra».

Esta norma tuvo presente en el momento de su promulgación (13 de mayo de 1981), la existencia de un mercado y de una economía españoles cuyo funcionamiento no podía resultar alterado por el establecimiento de disposiciones forales que afectaran a la libre competencia, a la asignación de recursos, y al libre movimiento de capitales y mano de obra, como claramente dice el apartado referido.

Sin embargo, al integrarse España el 1 de enero de 1986 en las Comunidades Económicas Europeas esta norma ha quedado completada con las normas del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, en especial en su artículo 92, apartado 1, que determina: «Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante

fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

También tiene extraordinaria importancia el artículo 52 de dicho Tratado que defiende el derecho de libre establecimiento dentro de la Comunidad Económica Europea y que puede resultar afectado, entre otros motivos, por la adopción de determinadas medidas fiscales.

El «fuero tributario» del Territorio Histórico de Álava, fundado en razones históricas, tiene que declinar y subordinarse a las normas reguladoras de las Comunidades Económicas Europeas, constituidas por Estados miembros, con una larga historia, que han limitado no ya su fuero, sino su soberanía histórica, de manera que a la hora de enjuiciar las disposiciones adoptadas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, en este caso el de Álava, y concretamente la Norma Foral 13/1990, de 20 marzo, hay que contemplar, no solo nuestras Leyes, sino también el Ordenamiento Jurídico comunitario, con todo su acervo de reglamentos, directrices, sentencias del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, decisiones de la Comisión, etc., porque ya no cabe interpretar el Concierto Económico exclusivamente desde la perspectiva española, sino que es necesario contemplarlo desde la unidad del mercado comunitario, y así se desprende también del artículo 3.º, apartado quinto, del Concierto Económico, que obliga a que el Sistema Tributario que establezcan los Territorios Históricos se someta a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

Sentado lo anterior y analizados objetivamente los artículos 1.º, apartado 5, y 2.º, apartado 2, de la Norma Foral 13/1990 no puede admitirse que las normas de valoración impugnadas por la Administración General del Estado afecten mínimamente a la competencia empresarial, como pretende el Abogado del Estado, 1.º) Porque la mayor parte de las operaciones económicas que realizan las sociedades están sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que tiene un carácter claramente residual; 2.º) Porque las operaciones societarias más importantes gravadas por este Impuesto, como son la constitución y ampliación de capital de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada tributan por el capital nominal, más la prima de emisión, en su caso, no planteando problema alguno de valoración de las aportaciones no dinerarias, pues cuando se aprobó el Concierto Económico en 1981 se tuvo ya en cuenta la Directiva del Consejo 69/335/CEE, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales; en cuanto a las demás operaciones societarias el Concierto Económico dispone que se aplicará la normativa común, cuyo respeto por la Norma Foral 13/1990, de 20 de marzo, se interpreta en el fundamento cuarto de esta misma sentencia; por último la regulación en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, de las letras de cambio y documentos que las suplan o realicen funciones de giro, que podría tener trascendencia respecto del coste financiero de las operaciones comerciales, es de acuerdo con el Concierto Económico igual a la normativa común, cuestión ésta a la que también se da cumplida solución en el fundamento cuarto de esta sentencia, amén, de que estas operaciones no plantean problemas de valoración significativos.

En cuanto a la mención que hace el Abogado del Estado de la decisión de las Comisiones Europeas de 10 de mayo de 1993 que consideró contrarias al Tratado de Roma, las Normas Forales 28/1988, de 18 de julio de Álava, 8/1988, de 7 de julio de Vizcaya, 6/1988, de 14 de julio de Guipúzcoa y los Decretos 205/1988, de 19 de julio y

227/1988, de 19 de julio, del Gobierno del País Vasco, no es procedente traerlas a colación a estos autos, porque se trataba de medidas fiscales de incentivación de la inversión empresarial (adquisición de activos fijos materiales nuevos) y de determinación de las condiciones de acceso a los incentivos fiscales a la inversión de especial interés tecnológico en actividades agroalimentarias y pesqueras, y en otros sectores, que nada tienen que ver con el contenido y los fines de la Norma Foral 13/1990, de 20 de marzo, y más concretamente con el artículo 1.º, apartado 5, que traslada los valores señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a efectos de determinar los posibles incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad adquirente.

En cuanto al artículo 2.º, apartado 5, que regula la traslación de los valores señalados en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de las entidades adquirentes, carece totalmente de trascendencia, por la excepcionalidad en el mundo empresarial de las adquisiciones o transmisiones a título gratuito.

Debe recordarse además, que al poco tiempo, concretamente al aprobarse la Norma Foral 25/1989, de 24 de abril, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se estableció a semejanza de la Ley Estatal 29/1987, de 18 de diciembre, que en este Impuesto sólo serían sujetos pasivos las personas físicas, de modo que a partir de dicha fecha las sociedades y demás entidades jurídicas quedaron a extramuros del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Sala rechaza el segundo motivo casacional, declarando que los artículos 1.º, apartado 5, y 2.º, apartado 5, respecto de los párrafos que se refieren al Impuesto sobre Sociedades, no están incursos en infracción de las normas constitucionales, de los preceptos del Concierto Económico, y del Derecho comunitario, alegada por el Abogado del Estado, si bien conviene dejar perfectamente claro que la mención hecha al Impuesto sobre Sociedades debe interpretarse en el sentido de que sólo alcanza a las sociedades o entidades que operan exclusivamente en territorio alavés, es decir a las sujetas al Impuesto sobre Sociedades de normativa autónoma.

CUARTO.—El tercer motivo de casación, alegado por el Abogado del Estado, consiste en que el artículo 1.º, apartados 1, 2, 3 y 4 y el artículo 2.º, apartados 1, 2, 3 y 4, de la Norma Foral 13/1990, impugnada, que se refieren, respectivamente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al Impuesto sobre Sucesiones, establecen, por remisión a las normas forales correspondientes, una forma de determinar valores en dichos tributos, con carácter general, sin distinción alguna, siendo así que los artículos 4, 26, 30 y 31 del Concierto Económico establecen determinadas excepciones, lo cual implica la trasgresión de estos preceptos.

La sentencia recurrida sostiene que «la cuestión deriva hacia los llamados "valores mínimos" que no encuentran un concepto similar en la legislación estatal del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero debe ser rechazada dada la autonomía normativa de que disfruta el Territorio Histórico de Álava sobre este Impuesto», por otra parte, añade la sentencia «el enclave del artículo 11 de la Norma Foral del ITPyAJD de Álava de 31 de mayo de 1981 es el Título I, es decir, el del concepto "base imponible del Impuesto sobre Transmisiones onerosas «inter vivos»", y no el de los Títulos II y III, dedicados a la modalidad de "operaciones societarias" y "actos jurídicos documentados", por lo cual las reservas del Letrado del Estado (...) quedan despojadas de fundamento».

El artículo 27, apartado 3, del Concierto Económico dispone que «el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos tendrá el carácter de tributo concertado

de normativa autónoma, salvo las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común».

Este precepto se hace eco, respecto de este tributo, de la norma 6.^a del artículo 4.º del Concierto Económico, relativa al principio de armonización fiscal, que textualmente dispone: «El sistema tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal: (...) 6.^a Se someterán a igual tributación que en territorio común los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación, fusión y disolución de sociedades».

A su vez, el Concierto Económico regula en el artículo 30 los puntos de conexión que determinan los actos y contratos cuyo Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponde exaccionar y exigir a los Territorios Históricos, entre ellos al de Álava, debiendo destacar que los apartados 5 y 6 de dicho artículo se refieren a las operaciones societarias, disponiendo que: «La exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos: (...) 5. En el supuesto de constitución de sociedades y en el de fusión con extinción de las sociedades integradas y creación de nueva sociedad, cuando el domicilio social del ente recién creado radique en territorio vasco. 6. En los supuestos de aumento y disminución de capital, fusión por absorción, transformación y disolución de sociedades, cuando la sociedad transformada, modificada, absorbente y disuelta tenga su domicilio fiscal en el País Vasco».

De modo similar, el artículo 31, apartado 2, del Concierto Económico, dispone que «corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio la exacción del gravamen sobre los Actos Jurídicos Documentados en los siguientes casos: «(...) En las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen funciones de giro, cuando su libramiento tenga lugar en el País Vasco (...)».

Estas normas significan que las Diputaciones Forales aplican una normativa compleja, pues a las operaciones societarias y a las letras de cambio y documentos que las suplan o realicen funciones de giro, incluidas en los puntos de conexión, regulados en los apartados 5 y 6 del artículo 30, y apartado 2, del artículo 31 del Concierto, citados, la normativa aplicable será foral, es decir dictada por sus Juntas Generales o por las Diputaciones Forales, pero igual, absolutamente igual a la del Estado, de donde se deduce, sin el menor resquicio de duda, que las valoraciones deberán realizarse conforme a normas idénticas a las del Estado.

Afirmado y sentado lo anterior, es menester examinar si los apartados 1, 2, 3 y 4 del artículo 1.º de la Norma Foral 13/1990 respetan o no dicha identidad. Conviene, no obstante, reiterar que la Administración General del Estado no ha impugnado las normas de valoración contenidas en las disposiciones forales reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sino la Norma Foral 13/1990, en cuanto regula, y esto es fundamental, la transposición de los valores fijados conforme a aquéllas en los demás Impuestos, así, en este tercer motivo casacional sólo se impugnan los apartados 1, 2, 3 y 4, del artículo 1.º, en cuanto puedan referirse o aplicarse a las operaciones societarias y a determinados actos jurídicos documentados (letras de cambio, documentos que las suplan o realicen funciones de giro). Precisado lo anterior, la Sala puede examinar a continuación dichos apartados.

El apartado 1 que dispone que la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se determinará conforme a lo dispuesto en los artículos vigentes de las Normas Forales reguladoras del mismo, en especial los

artículos 11, 24, 28, 35, 41 y 47, de la Norma Foral de 31 de mayo de 1981, modificada posteriormente, es en principio correcto, pero se echa en falta, la inclusión de un precepto que excepcione expresamente del mismo a las operaciones societarias. No obstante, la Sala considera que el apartado 1 no incurre en nulidad de pleno derecho, pero en aras de la debida integración y perfección del precepto entiende que no es aplicable a las operaciones societarias, letras de cambio, y documentos asimilados, y por eso así debe ser interpretado.

El apartado 2 que dispone que, «sin perjuicio de las reglas de valoración contenidas en la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Administración podrá en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado», es válido todo él en la medida que coincide con el artículo 49, apartado 1, del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según la redacción dada por la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que establece la posibilidad de la comprobación administrativa del valor de los bienes y derechos transmitidos, en todo caso, debiendo, no obstante, interpretarse que el modo adverbial de «sin perjuicio» con que se inicia el párrafo, que como se sabe significa gramaticalmente dejar a salvo lo anterior, carece de aplicación respecto de las operaciones societarias, pues a éstas no se les puede aplicar normas forales de valoración distintas a las comunes, como por ejemplo «los valores mínimos computables».

En cuanto a la mención que figura a continuación relativa a los actos jurídicos documentados debe interpretarse también en el sentido de que no es aplicable a las letras de cambio, documentos que la suplan o realicen funciones de giro.

El apartado 3, dispone que «el valor comprobado de los bienes o derechos transmitidos no podrá ser inferior al que tengan atribuido por el transmitente en la última declaración anterior a la transmisión efectuada a efectos del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas», este apartado es válido en general, pero no lo es para las operaciones societarias, ni para las letras de cambio, documentos que las suplan o realicen funciones de giro, porque tal precepto no tiene norma igual en la normativa común. No obstante, la Sala considera que no incurre en nulidad de pleno derecho, pero reitera que en aras de la debida integración y perfección del precepto debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable a las operaciones societarias, ni a las letras de cambio, documentos que las suplan o realicen funciones de giro, lo cual concuerda perfectamente con los artículos 4.6.º y 27.3 del Concierto Económico.

El apartado 4, que dispone que «en todo caso prevalecerá el valor declarado por los interesados cuando fuere superior al resultado de la comprobación» se considera plenamente válido, porque es igual al apartado 3 del artículo 49 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 3050/1980, de 30 diciembre, según la redacción dada por la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se rechaza por tanto el motivo casacional formulado por el Abogado del Estado, siempre y cuando los preceptos indicados se interpreten con el alcance y excepciones referidas en el presente fundamento de derecho.

QUINTO.—Respecto del artículo 2.º, apartados 1, 2, 3 y 4 de la Norma Foral 13/1990, el Abogado del Estado sostiene en su tercer motivo, literalmente, que «la autonomía

normativa en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones queda limitada por el artículo 26 de la Ley del Concierto a las sucesiones en que el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco y a las donaciones de inmuebles sitos en el territorio o de los demás bienes cuando el donatario tenga allí su residencia (art. 26 del Concierto) y tales preceptos del Concierto resultan infringidos por la Norma Foral 13/1990 y por la sentencia recurrida que no lo ha considerado así», si bien, con anterioridad, afirma que «en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones no se hace ninguna exclusión en el artículo 2.º de la Norma Foral».

Este motivo casacional está mal formulado. En efecto, el artículo 26, apartado 1, del Concierto Económico dispone que la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con carácter de tributo concertado de normativa autónoma, corresponderá a las Diputaciones Forales en los siguientes casos (...), y a continuación regula los distintos puntos de conexión, que determinan el ámbito de aplicación personal y espacial de su Impuesto, de manera que respecto de las sucesiones y donaciones que quedan sujetas a su Impuesto, el fuero tributario de que goza el Territorio Histórico de Álava le permite valorar los bienes y derechos conforme a sus normas autónomas, sin que ello pueda ser objetado o reprochado por la Administración General del Estado, porque ciertamente no se trata de excepciones a la normativa autónoma, que hayan de reconocerse en la Norma Foral 13/1990, sino de los puntos de conexión que determinan la aplicación espacial y personal de su Impuesto de Sucesiones y Donaciones, de modo que la Sala rechaza la argumentación esgrimida por el Abogado del Estado.

Sin embargo, existe una excepción en la que la Diputación Foral de Álava tiene que aplicar normativa foral idéntica a la común, y, por tanto, debe utilizar reglas y medios de valoración iguales a los establecidos en la legislación del Estado, es el caso previsto en el apartado 2, del artículo 26 del Concierto Económico que dispone: «Las Diputaciones Forales aplicarán las normas del territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 10 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía».

Nos hallamos, pues, ante un supuesto de excepción de la normativa autónoma, similar a los analizados en el fundamento de derecho cuarto anterior, al tratar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y como la redacción de los apartados 1, 2, 3 y 4 del artículo 2.º, de la Norma Foral 13/1990, es igual, salvo diferencias meramente circunstanciales, a la de los apartados 1, 2, 3 y 4 del artículo 1.º, de dicha Norma Foral 13/1990, las conclusiones deben ser iguales a las mantenidas en el fundamento de derecho cuarto, es decir que los apartados 1, 2 y 3 deben interpretarse en el sentido de que no son aplicables al supuesto previsto en el artículo 26, apartado 2, del Concierto Económico, razón por la cual debe rechazarse este motivo casacional.

SEXTO.—Aun habiéndose desestimado el recurso de casación, no procede acordar la imposición de las costas a la parte recurrente, porque ha sido necesario integrar e interpretar los preceptos que se consideraban infringidos, de modo que la Sala acuerda que en cuanto a las costas de la instancia se satisfagan conforme a las reglas generales y en cuanto a las del recurso de casación, que cada parte satisfaga las suyas.

Ref. TS-29

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 1996

Recurso: Casación nº 2422/1994

Ponente: Pascual Sala Sánchez.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 14

Voces:

- Puntos de conexión
- Impuesto sobre Sociedades

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Invoca la representación del Estado, como primer motivo de casación y al amparo del artículo 95.1.4.º de la Ley Rectora de esta Jurisdicción, la infracción, por la sentencia impugnada, del artículo 17 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, sobre Concierto Económico del Estado con el País Vasco, según la redacción que dicho precepto recibió en virtud de la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, y que determina, en su apartado 1 y en relación con el Impuesto sobre Sociedades, que éste «es un tributo concertado de normativa autónoma para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, con arreglo a los criterios que se señalan en el artículo siguiente, y un tributo concertado de normativa común en los demás casos», añadiendo, en el apartado 2, que «no obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tributen conjuntamente a ambas administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal» y que, «sin embargo, las entidades que teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco realicen en territorio de régimen común el 75% o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 18, 19 y 20 siguientes, quedarán sometidas a la normativa del Estado». Por su parte, el artículo 3.º de la Norma Foral 3/1991, de 21 de marzo, de las Juntas Generales de Vizcaya, primero de los dos artículos impugnados en la instancia, establece que el ámbito de aplicación de otras Normas Forales, concretamente la 8/1988, de 5 de julio, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, 12/1984, de 27 de diciembre, de Regímenes Fiscales Especiales, 6/1988 de 30 de junio y los artículos 7 a 13 de la 7/1990, de 2 de julio, de Medidas Urgentes de Carácter Tributario, comprenderá o será aplicable a «las Entidades que, de acuerdo con las disposiciones de la presente Norma Foral, les sea de aplicación la normativa tributaria vizcaína».

El contenido de la infracción, a criterio de la propia representación del Estado, se concreta en que la Norma Foral 3/1991, antes mencionada, por la que se llevó a cabo la adaptación de la normativa del sistema tributario vizcaíno a la modificación del Concierto Económico igualmente referida, estableció, en su artículo 2.º.2, párrafo 2.º, que «asimismo, esta normativa será de aplicación a las entidades que, tributando en proporción al volumen de operaciones, tengan su domicilio fiscal en Vizcaya y a las que, teniéndolo en territorio común, realicen en Vizcaya la proporción mayor de sus operaciones». Con esta referencia genérica a la proporción mayor de operaciones y sin hacer mención, por tanto, al caso de Sociedades que, aun teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco, realizan en territorio común el 75% o más de sus operaciones, se estaría haciendo posible que Entidades que, por imperativo del Concierto, están sometidas a la legislación estatal vinieran a regirse por la normativa autónoma y, por ende, con clara infracción de lo establecido en la Ley que lo regula.

Ocurre, sin embargo, que, conforme se reconoce por la propia parte recurrente en el escrito de interposición y consta en la instancia, «por haberse subsanado el precepto recurrido —se refiere al meritado artículo 2.º.2., párrafo 2.º, de la Norma Foral 2/1991— por la Norma Foral 10/1991, de 17 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto de Sociedades», la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales acordó el desistimiento del recurso entablado contra la primera de las Normas expresadas en la parte afectante al precitado artículo 2.º.2, párrafo 2.º, manteniéndolo sólo en relación con sus artículos 3.º y 4.º, y cursó la orden correspondiente al Abogado del Estado, que materializó el desistimiento acordado mediante escrito de 4 de agosto de 1992. La Sala de instancia, teniendo en cuenta que no se trataba de una renuncia a actos procesales conducente a la terminación del proceso, sino de una delimitación reductora del objeto del mismo, declaró no haber lugar a proveer sobre el desistimiento parcial solicitado y tuvo por corregido el escrito de interposición del recurso, en cuanto a los extremos o disposiciones objeto de impugnación, mediante Auto de 10 septiembre siguiente.

Pues bien; en el escrito de interposición de este recurso, se razona por la representación del Estado que el hecho de que el tan repetido criterio de conexión a que respondía el artículo 2.º.2, párrafo 2.º de la Norma Foral 3/1991 no fuera objeto de impugnación contencioso-administrativa al haber sido sustraído expresamente de su ámbito, no es obstáculo para solicitar la declaración de nulidad de su artículo 3.º, habida cuenta que, como se ha visto anteriormente, la aplicación de las Normas Forales mencionadas en el mismo se preveía para las entidades que «de acuerdo con las disposiciones de la presente Norma Foral les sea de aplicación la normativa tributaria vizcaína». Hubiera sido necesario, según su criterio, una expresa mención de este artículo que incorporará al mismo la «subsanción» operada en el artículo 2.º, del mismo modo que se hizo en el artículo 4.º, como después se verá, de la propia Norma, en que, expresamente, se contiene la referencia a «entidades a las que sea de aplicación la normativa tributaria vizcaína como consecuencia de la modificación del artículo 17 del Concierto Económico, aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre...».

SEGUNDO.—Planteado así este primer motivo de casación, es preciso resaltar que en él no se impugnan ninguna de las Normas Forales a que hace mérito el artículo 3.º de la Norma Foral 3/1991, de 21 de marzo, de las Juntas Generales de Vizcaya, y que anteriormente han sido puntualmente reseñadas. Algunas de ellas, según se reconoce por las partes recurridas y por la propia representación del Estado en la instancia, han sido objeto de impugnación independiente. Inclusive consta a la Sala que la Comisión de las Comunidades Europeas, mediante Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993

(DOL 134, de 3 de junio siguiente), declaró las ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, establecidas, entre otras y en cuanto aquí interesa por venir mencionada en el antecitado artículo 3.º, en la Norma Foral 8/1988, de Vizcaya, en lo que respecta a las medidas relativas al Impuesto de Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incompatibles con el Mercado Común de conformidad con el apartado 1 del artículo 92 del Tratado de la Comunidad Económica Europea, habida cuenta que se conceden en forma contraria al artículo 52 de dicho Tratado. La impugnación, por tanto, que en este motivo puede contemplarse por la Sala es la que hace exclusiva referencia al ámbito de aplicación en que se mueven las referidas Normas y en concreto a si ese ámbito respeta las exigencias del artículo 17 de la Ley de Concierto reformada.

En principio, si se reconoce por la recurrente, y así consta en la instancia, que el párrafo 2.º del apartado 2 del artículo 2 de la mencionada Norma Foral Vizcaína 3/1991 fue sustraído de la impugnación contencioso-administrativa de que procede esta casación porque otra Norma Foral, la 10/1991 de 17 de diciembre, subsanó dicho precepto y lo ajustó a la Ley del Concierto, parecería ilógico e incongruente volver a hacer referencia a los riesgos de incumplimiento de lo establecido en el artículo 17 de la Ley del Concierto que la redacción de aquel precepto hacía posible. Inclusive parecería contradictorio con los propios actos de la Administración del Estado apartar un precepto de la impugnación que inicialmente lo había comprendido, para luego recurrir otro sobre la base del argumento de la ilegalidad del expresamente exonerado.

Sin embargo, a poco que se cale en el sentido del motivo de impugnación que ahora se examina se descubre que lo que se recurre no es la contradicción del artículo 2.º.2, párrafo 2.º, de la tan repetida Norma Foral 3/1991 con la nueva redacción del artículo 17 de la Ley del Concierto. Lo que se impugna es la ambigüedad con que se produce cuando hace referencia a que el ámbito de aplicación de determinadas Normas Forales «comprenderá las Entidades que, de acuerdo con las disposiciones de la presente Norma Foral, les sea de aplicación la normativa tributaria vizcaína». Y es que, después de la modificación introducida en el precitado artículo 17, ha de carecer de función delimitadora de un determinado ámbito normativo cualquier norma, o cualquier referencia a normas, que no deje clara su supeditación a los criterios delimitadores plasmados en la Ley del Concierto, cuya vigencia no puede orillarse en ningún caso. Dice, con razón, la sentencia recurrida que, en realidad, en el proceso de que dimana este recurso se juzga sobre la legalidad de normas de relación e instrumentales. Pero habría que añadir que, precisamente cuando el enjuiciamiento se constriñe a este concreto aspecto, la función del juicio de legalidad se simplifica correlativamente, pues ha de velar sólo porque la norma delimitadora de un determinado ámbito de aplicación de normas pueda cumplir adecuadamente su cometido, esto es, realice indubitadamente esa delimitación, que es su único objeto. En el presente caso, resulta extraño que el artículo 3.º de la Norma Foral de Vizcaya 3/1991 utilice la referencia ambigua que antes se ha puesto de relieve y, en cambio, el artículo 4.º de la misma comience con un contundente «las entidades a las que sea de aplicación la normativa tributaria vizcaína como consecuencia de la modificación del artículo 17 del Concierto Económico...». Hubiera bastado una fórmula similar en el artículo 3.º para deshacer cualquier duda acerca de su obligada adecuación a las previsiones del Concierto.

Pero es que concurren, además, otras circunstancias que abonan la conclusión de no ser ajustada a Derecho la norma de relación a que este motivo se refiere. Así, en primer lugar, la Norma Foral 10/1991, de 17 de diciembre, de las Juntas Generales de Bizkaia, que a criterio de la Administración del Estado subsanó, como antes se dijo, el artículo 2.º.2, párrafo 2.º, de la Norma 3/1991 de las mismas Juntas, es una Norma de Reforma

Parcial del Impuesto de Sociedades, concretamente de la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, reguladora de dicho Impuesto. Es, por tanto, en términos estrictos, sólo a los efectos del ámbito de aplicación de la normativa de este Impuesto a los que puede entenderse referida la adaptación a lo establecido en el artículo 17 del Concierto. Quiere decirse con esto, que ésta Norma Foral 10/1991, no produjo ninguna modificación del artículo 2.º.2, párrafo 2.º, de la tan repetida Norma Foral 3/1991, con lo que la inconcreción del ámbito normativo que ésta pretendía establecer queda puesta de relieve, lo mismo que la improcedencia del razonamiento de que el artículo 3 de la Norma Foral 3/1991 hace ahora referencia a un «nuevo» artículo 2.º.2 «sin irregularidades». Así, también, en segundo término, resulta revelador que la representación procesal de las Juntas Generales de Bizkaia, al contestar la demanda en la instancia, llegue a la conclusión de que el Abogado del Estado, al retirar el recurso contra el artículo 2.2, «está de acuerdo con que a las entidades que cita el artículo 2 de la Norma Foral se les aplique la normativa tributaria vizcaína». Buena prueba, por consiguiente, de que la denominada «subsanción» producida por la Norma 10/1991 no había afectado al ámbito definido por la Norma 3/1991, aquí cuestionada, en el sentir de la propia Diputación Foral autora de esta última.

En la medida, pues, en que el artículo 3.º de la Norma Foral Vizcaína 3/1991 no deja sentada la vigencia del artículo 17 del Concierto Vasco como criterio delimitador del ámbito de aplicación normativo que pretende, el motivo debe ser estimado.

TERCERO.—El segundo de los motivos de casación aducidos por la representación del Estado, también al amparo del artículo 95.1.4.º de la Ley de esta Jurisdicción, pretende enfrentar el artículo 4.º de la Norma Foral Vizcaína 3/1991 con el artículo 4.º.11 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, de Concierto Económico del Estado con el País Vasco. Establece la primera que «las entidades a las que sea de aplicación la normativa tributaria vizcaína como consecuencia de la modificación del artículo 17 del Concierto Económico, aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, podrán actualizar los valores de su inmovilizado material que figuren en sus balances a 31 de diciembre de 1991, en los términos y condiciones establecidos en el Capítulo IV del Título VIII de la Norma Foral 11/1990, de 21 de diciembre, y en las condiciones que reglamentariamente se determinen». Por su parte, el artículo 4.º, apartado 11, de la Ley del Concierto preceptúa que «el sistema tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal: 11. Las normas que dicten las Instituciones Competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Al dictar sus Normas Fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general».

Antes de examinar la supuesta contraposición normativa acabada de exponer, importa destacar que lo impugnado en este recurso extraordinario no es el régimen tributario que en el País Vasco, o en concreto en el Territorio Histórico Vizcaíno, esté establecido en materia de actualización de balances y que no es otro que el regulado en la Norma Foral 11/1990, de 21 de diciembre, sino un precepto, como el artículo 4.º de la Norma Foral 3/1991, que permite, como se acaba de señalar, que las Entidades a las que sea de aplicación la normativa tributaria vizcaína, esta vez no por aplicación de criterio delimitador contenido en el artículo 2.º.2, párrafo 2.º de la propia Norma, sino de acuerdo con el criterio contenido en el artículo 17, modificado, de la Ley del Concierto, puedan actualizar los valores de su inmovilizado material que figuren en sus balances a 31 de diciembre de 1991 en los términos y condiciones que ya figuraban establecidos en

esa otra Norma Foral que reguló la actualización de balances en el Territorio Vizcaíno. Esta última Norma Foral ha sido objeto, según se reconoce por la representación del Estado, por las restantes partes y por la sentencia recurrida, de impugnación contencioso-administrativa separada de la única que puede ser examinada y decidida en el presente recurso de casación. Sin embargo, pese a esta realidad, el planteamiento impugnatorio que efectúa la representación del Estado no se limita a cuestionar la legalidad de la actualización de balances que, en virtud del artículo 4.º de la Norma Foral 3/1991 de Vizcaya, puedan realizar determinadas Entidades a que resulte aplicable, con arreglo a Concierto, la normativa Tributaria vizcaína, sino el propio sistema de actualización tantas veces mencionado por el desconocimiento que ese mismo sistema —el de la Norma Foral 11/1990, por tanto, objeto, como se ha dicho, de impugnación en otro proceso— puede suponer respecto de los criterios de armonización fiscal que pretende salvaguardar el artículo 4.º.11 de la Ley del Concierto, antes transcrito. Téngase presente que, en este segundo motivo de casación, ningún análisis se hace acerca de las razones por virtud de las cuales el sistema regulado por la última de las Normas Forales invocadas —la de 11/1990— pueda resultar contrario al Concierto. Sin duda alguna, como viene a reconocer la demanda de la representación estatal en la instancia, ello es así porque esa argumentación se hizo en el proceso en que se impugnó la meritada Norma. Lo único que cabría discutir aquí sin anticipar el resultado del otro proceso impugnatorio es si, además de las entidades que se acogieran, en su día, al régimen de actualización de balances con ocasión de la entrada en vigor de esa Norma 11/1990, la Norma 3/1991 tenía habilitación legal suficiente para extenderla a las otras Entidades a que esta última Norma Foral hizo referencia en su artículo 4.º y para llevarla hasta los valores de su inmovilizado material que figuren en sus balances a 31 de diciembre de 1991. Pero éste ya no es tema de contraposición entre Norma y criterio de armonización fiscal de obligada observancia según el Concierto y, desde luego, no ha sido abordado en el motivo de casación ahora examinado.

Procede en consecuencia, desestimar este segundo motivo.

CUARTO.—Por las razones expuestas y sin que, conforme afirma la sentencia recurrida, pueda prejuzgarse nada desde este recurso acerca de la validez de las Normas Forales mencionadas en los artículos 3.º y 4.º de la Norma Foral Vizcaína 3/1991 que han sido objeto de impugnación independiente, se está en el caso de dar lugar al recurso de casación en la parte relativa al primero de los motivos aducidos y de estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo inicialmente interpuesto en la misma medida, todo ello sin que proceda, de conformidad con lo establecido en el artículo 102.2, en relación con el 131, ambos de la Ley de esta Jurisdicción, hacer ningún pronunciamiento especial en punto a las costas de este recurso y a las causadas en la instancia.

Ref. TS-30

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1997

Recurso: Apelación nº 6644/1991

Ponente: José Mateo Díaz.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Clasificación Nacional de Actividades Económicas

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La entidad recurrente invocó en su demanda dos motivos de nulidad del Decreto foral impugnado, uno de carácter formal, consistente en no haberse seguido el procedimiento legalmente previsto para la elaboración de una disposición de carácter general, y otro sustancial, sosteniendo la ilegalidad del mismo por violación del ordenamiento jurídico.

En cuanto al motivo formal, la tesis del recurrente consiste en que ante la ausencia de normas forales de la propia Diputación son aplicables las normas vigentes en los territorios de Derecho común, las cuales tienen carácter de Derecho supletorio.

El argumento ha sido resuelto por la sentencia de instancia en sentido favorable a la tesis de la Diputación Foral, razonando que «cuando ésta actúa con competencia propia derivada del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico en el que se recogen las competencias de los órganos forales de los territorios históricos debe ajustarse a las reglas de procedimiento previstas en aquellas Normas y no a las previstas en la normativa de los órganos de la Administración Local».

Se recogía así el argumento expuesto por la Diputación recurrida en su contestación a la demanda, consistente en que «ello excluye todo lo relacionado con el sistema del régimen local (tanto en lo sustantivo como en lo procedimental), puesto que la actuación de mi mandante no debe verse como la de una institución de régimen local, sino de una institución con competencias para legislar derivadas de lo previsto en el Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico».

Partiendo de ello, la Diputación Foral sostiene que el procedimiento de elaboración aplicable es el correspondiente al 4 de la Norma Foral 3/1984, de 30 de mayo sobre el Gobierno y la Administración del Territorio Histórico de Guipúzcoa, que declara competencia del Consejo de Diputados la aprobación de los Reglamentos que desarrollen leyes de la Comunidad Autónoma o del Estado.

Las Diputaciones Forales son, efectivamente, una institución de régimen especial privativo que impide considerarlas como una institución de régimen local, como reconoce la propia Ley de Bases de Régimen Local 7/1985, de 2 de abril, en su Disposición Adicional Segunda, así como el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, cuyos artículos 273 y 292 al regular las licencias fiscales excepcionan expresamente los regímenes tributarios especiales del País Vasco y de Navarra.

Mas la Ley Foral 3/1984 se limita a establecer una competencia y no regula ningún procedimiento de elaboración de las disposiciones. El procedimiento, en el caso presente, puede afirmarse que no existió, como revela la circunstancia de que el expediente administrativo sólo contiene el texto del propio Decreto impugnado, que de esa forma resulta elaborado por una suerte de generación espontánea, con abierto incumplimiento del artículo 105 de la Constitución, que impone con carácter obligatorio «la audiencia de los ciudadanos directamente o a través de los organismos y asociaciones reconocidas por la Ley en la elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten», lo que es motivo suficiente para estimar el recurso y declarar la nulidad absoluta del acto impugnado.

SEGUNDO.—El siguiente motivo de impugnación opuesto por el apelante es la violación del artículo 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo que establece las normas de armonización fiscal del sistema tributario de los Territorios Históricos, y cuya norma 4.^a, apartado segundo, dispone que «además se utilizará, a efectos fiscales, la misma clasificación de actividades industriales, comerciales y de servicios profesionales que en territorio común».

Como ha tenido ocasión de afirmar en varias ocasiones el Tribunal Constitucional, por todas la Sentencia 19/1987, de 6 de marzo, y la Sentencia 116/1994, de 18 de abril, el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas.

Sentado lo anterior, el examen de la impugnación que se hace del Decreto Foral 68/1987 ha de hacerse, por imperativo de la aludida norma 4.^a, a la luz de la clasificación de las actividades que existe en los territorios de régimen común, plasmada al elaborarse el Decreto Foral, en los artículos 273 y siguientes del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril.

El Decreto Foral tuvo por objeto crear una tarifa aplicable a las «Sociedades de Información», estableciendo a tal fin la «Agrupación 98. Sociedades de Información.- Grupo 980. Sociedades de información y consulta.—980.0.—Contratación o subcontratación de servicios por Sociedades dedicadas al asesoramiento y a la información o resolución de consultas sobre actividades industriales y económicas en general, cuota de 27.720 ptas.—Nota.—La cuota de este Epígrafe es independiente de la que los profesionales u otras personas deban satisfacer por su servicio correspondiente.- La realización o ejecución de los trabajos a que se refieren los informes emitidos obligarán a matricularse en los epígrafes correspondientes de ejecución».

Tal actividad no aparece clasificada específicamente, a los efectos de la presente licencia fiscal, ni en el Real Decreto 781/1986, artículos 274.1 y siguientes ni en los Reales Decretos que, en el momento de elaborarse la norma impugnada, habían venido integrando el espectro normativo en este campo (Reales Decretos 27 de marzo, 19 de

junio, 30 de octubre de 1981, 13 de noviembre de 1981, 18 de diciembre de 1982, 7 de diciembre de 1983 y 19 de abril de 1985), por lo que también por este motivo puede cuestionarse la creación de la licencia.

El Colegio Oficial recurrente ha atacado también el Decreto foral alegando que a su amparo se van a implantar sociedades que tendrán por objeto el ejercicio de actividades profesionales reservadas a los colegiados, sin la debida autorización y control colegial, con lo que se favorecerá el intrusismo. A este respecto, la misma parte había solicitado determinadas pruebas que, por no haberse practicado en la instancia, hubieron de serlo en apelación. De dichas pruebas, el Colegio Oficial atribuye gran importancia a la relación de sociedades que se han ido acogiendo a la nueva tarifa, y que a su juicio revela que sólo ha servido para enmarcar el ejercicio ilegal de la profesión de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria, lo que deduce de los epígrafes censados, indicativos además de que no se ejerce control alguno por los servicios tributarios de la Diputación sobre si se cumplen las normas del propio Decreto impugnado, pues en la relación figuran hasta personas físicas.

Pero es evidente que estos argumentos nada tienen que ver con el proceso de creación de la norma, que es lo único que se está enjuiciando y que ninguna relevancia tienen por tanto a los fines del presente recurso.

TERCERO.—Procede, en definitiva, declarar la nulidad absoluta del Decreto impugnado, y declarar asimismo que no ha lugar a imponer condena en las costas del recurso (artículo 131 de la Ley Jurisdiccional).

Ref. TS-31

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 1997

Recurso: Apelación nº 13.671/1991

Ponente: Alfonso Gota Losada.

Artículos del Concierto:

- Art. 26
- DA 1ª

Voces:

- Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas
- Derecho supletorio

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Marzo de mil novecientos noventa y siete.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el recurso de apelación nº 13.671/1 991, interpuesto por D.C. S.A., contra la Sentencia dictada con fecha 20 de Octubre de 1990 por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 1677/1987, interpuesto por D.C. S.A., contra la Resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 17 de Septiembre de 1987, que resolvió acumuladamente las reclamaciones económico administrativas nº 858, 1076 y 1348/85 y 129/86, por las que se impugnaron determinadas retenciones practicadas por el Ayuntamiento de Vitoria por el concepto de Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Esta sentencia tiene su origen en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La parte dispositiva de la Sentencia apelada contiene el fallo que, transcrito literalmente, dice: «FALLO. Que, desestimando el presente recurso contencioso administrativo nº 1677/1987, debemos: Primero. Declarar como declaramos la conformidad a derecho del Acuerdo recurrido que, consecuentemente, debemos confirmar, como confirmamos. Segundo. No hacer expresa imposición de las costas del proceso».

SEGUNDO.—La entidad mercantil D.C., S.A., representada por el Procurador D. FRANCISCO RAMÓN ATELA ARANA interpuso recurso de apelación, contra la sentencia referida; emplazadas las partes interesadas ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, compareció y se persona como parte apelante D.C. S.A., representada por la Procuradora Dª Isabel Fernández-C.B.; compareció y se persona como parte apelada, la

DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, representada por el Procurador D. Francisco Guinea y Gauna; no compareció el Ayuntamiento de Vitoria, codemandada en la instancia; acordada la sustanciación del recurso por el trámite de alegaciones escritas, y habiéndose recibido los expedientes administrativos y los autos jurisdiccionales de instancia, se pusieron de manifiesto a la representación procesal de D.C. S.A., parte apelante, la cual formuló las alegaciones que estimó convenientes a su derecho, suplicando a la Sala "dicte Sentencia por la que revocando la Sentencia de la Audiencia Territorial de Bilbao de 20 de Octubre de 1990, reconozca el derecho de mi representada a la devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas indebidamente retenido, por importe de 1.221.889 pesetas, de los supuestos sometidos a consideración de la presente litis, y ordene su devolución a mi representada, así como el interés legal correspondiente desde la fecha en que fue indebidamente retenido"; dado traslado de todas las actuaciones a la representación procesal de la DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, parte apelada, ésta presentó las alegaciones que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala dicte " Sentencia por la que: a) Se declare, en todo caso, la inadmisibilidad del recurso en lo afectante a los actos de retención correspondientes a la 5ª, 6ª y 7ª certificaciones de obra, contra las que se interpusieron las reclamaciones económico administrativas 858, 1.076 y 1348/85. b) Se desestime el recurso de apelación formulado de contrario contra la Sentencia dictada el 20 de Octubre de 1990, en cuanto la misma confirma la resolución dictada por el Organismo Jurídico Administrativo de Álava en la reclamación económico administrativa 129/86". Terminada la tramitación del recurso de apelación, se señaló para deliberación y fallo el día 18 de Marzo de 1997, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. ALFONSO GOTA LOSADA Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El Ayuntamiento de Vitoria retuvo a D.C. S.A., 1.221.889 pesetas de Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, al pagarle las certificaciones de obra nº 5, 6, 7 y 8/1985, correspondientes a las obras de "Rehabilitación del Palacio Martín de Salinas- Villa Suso", por cuantías respectivamente de 257.949, 156.352, 200.147 y 607.441 pesetas, en total 1.221.889 pesetas.

No conforme D.C. S.A., con las referidas retenciones interpuso ante el Organismo Jurídico Administrativo de Álava, cuatro reclamaciones económico administrativas, nº 858/85, 1076/85, 1348/85 y 129/86, una por cada una de las retenciones que le habla practicado el Ayuntamiento de Vitoria.

El Organismo Jurídico-Administrativo de Álava dictó resolución el 17 de Septiembre de 1987, desestimando íntegramente las cuatro reclamaciones económico administrativas, de acuerdo con la siguiente línea argumental: 1º) Las reclamaciones acumuladas fueron tramitadas de acuerdo con los artículos 155, 158 y 160 de la Norma Foral General Tributaria de Álava de 31 de Mayo de 1981 y con los artículos 32 y 92 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de Agosto, de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas; 2º) El artículo 27-26 B).3.a) del Reglamento Provincial del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aplicable a la obra en cuestión, en virtud de lo dispuesto en el art. 28.3 de la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, del Concierto Económico con los Territorios Históricos del País Vasco, declara exenta de dicho Impuesto a las obras de construcción de edificios destinados al servicio público del Estado y sus Organismos Autónomos, Entidades Territoriales o Corporaciones Locales, etc. y

también las obras de rehabilitación de viviendas, por lo que no pudiendo reputarse las obras de que se trata, como de construcción de los edificios mencionados, ni como rehabilitación de viviendas, pues no tienen dicho fin, no están exentas, pues tampoco cabe aplicar la analogía, porque tal criterio interpretativo está prohibido por el artículo 24 de la Norma Foral General Tributaria de Álava. 3º) Además, a mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que caso de que se admitiera la exención, la devolución de las retenciones debería hacerse al Ayuntamiento de Vitoria (dueño de las obras) y no a D.C. S.A., según doctrina mantenida por el Tribunal Económico Administrativo Central en sus resoluciones de 25 de Enero y 6 de Marzo de 1 985.

SEGUNDO.—La entidad mercantil D.C. S.A., interpuso recurso contencioso administrativo ante la entonces Audiencia Territorial de Bilbao, alegando: 1 º) Que el artículo 17 del Real Decreto 2.329/1983, de 28 de Julio, extendió la exención del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas a las obras de rehabilitación de edificios públicos; y 2º) Que la devolución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, indebidamente retenido, debía hacerse al contratista y no al dueño de la obra.

La Diputación Foral de Álava, parte demandada, se opuso, alegando: 1 º) Que solo están exentas del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas las obras de construcción de edificios públicos, pero no su rehabilitación, por ello el artículo 25.B de la Norma Foral de 31 de Mayo de 1981 de dicho Impuesto, no menciona las obras de rehabilitación de edificios públicos. 2º) Que el Real Decreto-Ley 12/1980, de 26 de Septiembre, solo concede la exención a las obras de rehabilitación de viviendas, de modo que no están comprendidas las obras de rehabilitación del Palacio Martín de Salinas- Villa Suso, destinado a Centro de Actividades Culturales. 3º) Que la Norma Foral de 31 de Mayo de 1981, reguladora del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, reprodujo el artículo 1º.2, del Real Decreto Ley 12/1980, de 26 de Septiembre, y por ello solo recoge la exención de las obras de rehabilitación de viviendas. 4º) Que el Reglamento Foral de 11 de Enero de 1982, regulador de dicho Impuesto, reprodujo fielmente las disposiciones de la Norma Foral. 5º) Que no puede admitirse la extensión analógica de las exenciones. 6º) Que en la hipótesis de que se admitiera lo contrario, la devolución sería a favor del dueño de la obra, o sea el Ayuntamiento de Vitoria, parte codemandada; y 7º) Alegó e incorporó a los autos la Sentencia nº 63, de 20 de Febrero de 1988, dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, relativa a las certificaciones nº 4 y 9 de la misma obra de autos, en la que dicho Tribunal mantuvo que la normativa foral no recogió el artículo 17 del Real Decreto 2.329/1983, de 28 de Julio, porque la competencia en materia de viviendas correspondía a la Diputación Foral de Álava, competencia que habla quedado reconocida por la Disposición Final 3ª del Real Decreto 2329/1983, citado, que dejó a salvo las competencias de las Comunidades Autónomas, razón por la cual, la Diputación Foral de Álava no habla incorporado en su normativa foral la exención por Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, regulada en el artículo 17 del referido Real Decreto.

La Sentencia, ahora apelada, desestimó íntegramente el recurso contencioso administrativo, argumentando que las obras de rehabilitación de edificios dedicados al servicio público no están exentas del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, porque las normas del Real Decreto 2.329/1983, de 28 de Julio, que extendieron la exención a las obras de rehabilitación de edificios públicos, no fueron incorporadas a la normativa foral; además mantuvo, textualmente, que "abona también y complementariamente un pronunciamiento desestimatorio del recurso, no solo lo anteriormente expuesto y razonado, sino el posible quebrantamiento del principio de

legalidad en materia tributaria, consagrado en el artículo 133.3 de la Constitución y 10.b) de la Ley General Tributaria, en su conjugación con la interpretación restrictiva que de las normas tributarias es preciso hacer en materia de exenciones, a tenor del artículo 25 de la Ley citada”.

TERCERO.—La Sala debe resolver previamente si existe o no cuantía para la admisión del presente recurso de apelación, por ser ésta una cuestión de orden público procesal, de obligado cumplimiento.

Como se ha indicado en el fundamento de derecho primero, las retenciones discutidas, son cuatro, correspondientes a las certificaciones nº 5, 6, 7 y 8/1985, por cuantía respectivamente de 257.949, 156.352, 200.147 y 607.441 pesetas, que suman 1.221.889 pesetas.

Esta Sala mantiene una doctrina reiterada y notoria, consistente en afirmar que el elemento definidor de la cuantía, en materia tributaria, es cada acto administrativo de liquidación o cada "actuación" de los particulares, cuando como obligados tributarios, autoliquidan los tributos o llevan a cabo retenciones o repercusiones. En el caso presente, cada certificación de obras debe ser objeto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44 del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por Real Decreto 2.609/1981, de 18 de Octubre, de una autoliquidación que debe practicar el contratista, mediante un cajetín, inserto al efecto, en la certificación, y el dueño de la obra (Ayuntamiento de Vitoria) debe retener la cantidad autoliquidada, que posteriormente ingresará en el Tesoro Público, o, en el caso de autos, en la Diputación Foral de Álava, por lo que cada certificación de obras lleva consigo una autoliquidación y una "actuación" de retención, por igual importe, de modo que la cuantía a efectos de la admisión del recurso de apelación vendrá determinada por el importe de cada una de las retenciones, pues, a su vez, es indiferente que el Órgano Administrativo Foral de Álava haya resuelto acumuladamente las cuatro reclamaciones económico administrativas, acumulación que ha continuado en la sustanciación del recurso contencioso-administrativo, al resolver en unidad de proceso la impugnación de la resolución desestimatoria de las cuatro reclamaciones económico administrativas, interpuestas contra las cuatro retenciones, pues el artículo 50 apartado 3, de la Ley Jurisdiccional, claramente dispone que: "En los supuestos de acumulación la cuantía vendrá determinada por la suma del valor de las pretensiones objeto de aquélla; pero no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de apelación".

En consecuencia, el presente recurso de apelación es admisible solo respecto de la pretensión anulatoria relativa a la certificación de obras nº 8/1985, reclamación 129/86, cuya cuantía es de 607.441 pesetas, e inadmisibile respecto de las tres restantes, por falta de cuantía.

CUARTO.—La cuestión de fondo que se plantea en el presente recurso de apelación consiste en dilucidar si las obras de rehabilitación de un edificio, el Palacio Martín de Salinas-Villa Suso, destinado por el Ayuntamiento de Vitoria a Centro de Actividades Culturales, están o no exentas del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

El Real Decreto Ley 12/1980, de 26 de Septiembre, sobre Actuaciones del Estado en materia de viviendas y suelo, introdujo la posibilidad de dotar de protección oficial, concretamente la exención por Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, a las obras de rehabilitación de viviendas existentes, así como a las obras de construcción de edificios destinados al equipamiento comunitario primario, entre otras.

Así, el artículo 1º, apartado 2, regla tercera y cuarta, dispuso: "A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales regulados en la legislación vigente para las viviendas de protección oficial se extenderán a las siguientes actuaciones en materia de viviendas: (...). Tercera. Las transmisiones de terrenos y las ejecuciones de obras directamente formalizadas entre el promotor y el contratista, para el equipamiento comunitario primario, que consistan en: a) La construcción de edificios destinados al servicio público del Estado y sus Organismos Autónomos, Entidades Territoriales o Corporaciones Locales, iglesias y capillas destinadas al culto y centros docentes. b) La creación de parques y jardines públicos y superficies viales en zonas urbanas. Cuarta. La ejecución de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el titular de la vivienda y el contratista, que tengan por objeto la rehabilitación protegida de viviendas o la realización de mejoras que produzcan en las mismas ahorro en el consumo energético, en la forma y con los requisitos y plazos que reglamentariamente se establezcan(...)".

Estas exenciones fueron literalmente recogidas en el artículo 34, B, regla tercera y cuarta, del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por el Real Decreto 2.609/1981, de 19 de Octubre, a efectos del régimen tributario propio del Territorio común, y en el artículo 25, B. Tercera y Cuarta de la Norma Foral de Álava de 31 de Mayo de 1981, reguladora del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, y en el artículo 27, apartado 26.B, del Reglamento Foral de dicho Impuesto, a efectos del régimen tributario concertado y aplicable al Territorio Histórico de Álava.

Posteriormente, el Estado promulgó el Real Decreto 2.329/1983, de 28 de Julio, sobre protección a la rehabilitación del patrimonio residencial urbano, con el fin de fomentar la rehabilitación integrada de los pueblos y de las ciudades, extendiendo la protección oficial o sea la exención del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas a la rehabilitación de edificios destinados al servicio público. Interesa reproducir su artículo 17, que claramente dispone: "De conformidad con lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 12/1980, de 26 de Septiembre, para impulsar las actuaciones del Estado en materia de vivienda y suelo, las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales regulados en la vigente legislación sobre viviendas de protección oficial se extienden a las siguientes actuaciones: (...) 2. Las ejecuciones de obras directamente formalizadas entre el promotor y el contratista para el equipamiento comunitario primario que consista en: a) La rehabilitación de edificios destinados al servicio público del Estado y sus Organismos autónomos, Entidades Territoriales y Corporaciones Locales, iglesias(...)". Es, pues, indiscutible que en la Legislación del Estado, aplicable al Territorio común, las obras de rehabilitación de un edificio, como el del Palacio Martín de Salinas -Villa Suso, dedicado a Centro de Actividades Culturales, estarían exentas del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Sin embargo, como ha reconocido la Diputación Foral de Álava, el artículo 17 del Real Decreto 2.329/1983, de 28 de Julio, no ha sido incorporado o traspuesto a la normativa tributaria foral del Territorio Histórico de Álava, y por ello la Diputación Foral ha negado la exención por Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, a las obras referidas.

La Sala no comparte los argumentos de la Sentencia objeto de la apelación, ni los esgrimidos por la Diputación Foral de Álava, parte apelada.

La Disposición Adicional 1ª de la Constitución Española preceptúa que: "La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía".

El Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de Diciembre, dispone en su artículo 41, apartado 1, que: "Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrá regulada mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenio" y añade en su apartado 2, que: "El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases: a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley".

Este último apartado es el que reconoce el "fuero tributario" de los Territorios Históricos que en principio se exterioriza como libertad para regular sus propios tributos, pero que a continuación se limita fundamentalmente por lo que se establezca convencionalmente por el Estado y las Instituciones competentes de los Territorios Históricos en el necesario y correspondiente Concierto económico.

El Concierto Económico con los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de Mayo, proclamó en su artículo 2º el "fuero tributario" de dichos Territorios disponiendo al efecto que "Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos que se integran en la Renta de Aduanas, los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación es competencia del Estado".

No obstante, el Concierto Económico distingue al regular todos y cada uno de los impuestos concertados, o sea todos, menos los exceptuados en el artículo 2º, referido, dos clases muy distintas de "normas forales", según se trate de: 1) Tributos concertados de normativa autónoma; y 2) Tributos concertados de normativa común. Los primeros son aquellos que pueden ser regulados, en principio, libremente por los Territorios Históricos, aunque con numerosas limitaciones, las reguladas en el Estatuto de Autonomía [art. 41.2,a), b) y c)] y en el Concierto Económico (art. 3º, 4º y 5º). Los segundos son aquellos que regulándose por normas dictadas por Instituciones competentes de los Territorios Históricos (Juntas Generales), es decir se trata de derecho foral, tienen que ser, sin embargo, idénticas a las del Estado, de ahí que se denomine normativa común.

Así, el artículo 27 de la Ley del Concierto Económico de 13 de Mayo de 1981, titulado "Normativa de los Impuestos Indirectos", dispone: "Los impuestos indirectos, incluido el recargo provincial sobre el Impuesto de Tráfico de Empresas, se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos y tarifas que los establecidos en cada momento por el Estado".

Este precepto significa lisa y llanamente que la normativa reguladora del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, pese a ser normativa foral, debía ser, en cumplimiento del art. 27 del Concierto Económico, igual a la normativa del Estado, lo cual implicaba la obligación por parte del Territorio Histórico de Álava de transponer a su propio derecho tributario, todas las modificaciones que fuera introduciendo el Estado

español, de forma que en el Territorio Histórico de Álava, las exenciones fueran en todo momento exactamente iguales a las aplicables en el territorio común.

Si bien, el proclamado "fuero tributario" lleva a que los Territorios Históricos puedan promulgar toda la normativa reguladora de los impuestos concertados, aunque insistiendo que cuando se trata de impuestos indirectos deba ser igual a la del Estado, nada impide que no lo hagan, en cuyo caso se aplicará subsidiariamente la del Estado, así lo preceptúa la Disposición Adicional Primera del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de Mayo, que claramente dice: "Hasta tanto se dicten, por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, las disposiciones necesarias para la aplicación del presente Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio de régimen común, las cuales en todo caso, tendrán carácter de Derecho supletorio".

El Gobierno de la Nación promulgó el Real Decreto 2.329/1983, de 28 de Julio, extendiendo las exenciones por Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, a las obras de rehabilitación de edificios destinados al servicio público, y, en virtud de las normas del Concierto Económico, que hemos expuesto, las Instituciones competentes del Territorio Histórico de Álava estaban obligadas a dictar las normas forales necesarias para incorporar o transponer a su Ordenamiento Jurídico Tributario la ampliación de dicha exención, o, sino estuviera conforme, para impugnar en vía contencioso administrativo dicho Real Decreto 2329/1983, cosa que no ha hecho, de modo que existe un palmario vacío legal, en su propio Ordenamiento tributario foral, que debe ser suplido por la normativa estatal, que en estos casos es de aplicación subsidiaria, de conformidad con lo ordenado por la Disposición Adicional Primera del Concierto Económico.

En este orden de ideas, ha de rechazarse el argumento de que la competencia relativa al fomento de viviendas, edificios públicos, etc., corresponde a la Comunidad Autónoma del País Vasco y a sus Territorios Históricos, porque ello es intrascendente a efectos tributarios, dado que si se trata de la rehabilitación de un edificio público, llevado a cabo por un Ayuntamiento, con destino al servicio público, como es la promoción de las actividades culturales, las obras tienen respecto del Impuesto sobre Tráfico de Empresas, el mismo régimen, sean realizadas en Vitoria, o en cualquier otro pueblo o ciudad de España.

QUINTO.—La Sentencia apelada reproduce una sentencia anterior dictada por el mismo Tribunal, que ahora reafirma, en la que se sustenta en su fundamento de derecho cuarto que el artículo 17.2.a) del Real Decreto 2.329/1983, de 28 de Julio, pudiera ser ilegal en cuanto a la extensión de la exención por impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas a las obras de rehabilitación de edificios destinados al servicio público, por entender que no respeta el principio de legalidad (Art. 133.3 de la Constitución y art. 10.b) de la Ley General Tributaria), e infringe la prohibición de la extensión analógica de las exenciones (art. 24 de la Ley General Tributaria).

Esta cuestión ha sido tratada y resuelta por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de Abril de 1991, relativa a otras certificaciones, precisamente, de las obras de rehabilitación del Palacio Martín de Salinas-Villa Suso. En esta Sentencia dijimos que el artículo 17.2.a) del Real Decreto 2.329/1983, de 28 de Julio, "recogía casi a la letra una simétrica contenida en el Real Decreto-Ley 12/1980 de 26 de Septiembre, donde se regula la actuación del Estado en materia de viviendas. La diferencia entre una y otra parece exclusivamente semántica, sin mayor trascendencia, si se observa que en el primero en el tiempo se habla de "construcción" y en el posterior

de "rehabilitación". Aquella es una expresión amplia que comprende tanto la edificación de nueva planta, completa, desde los cimientos a la cubierta de aguas, como la parcial. En tal sentido, rehabilitar para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua no es sino "restituir una persona o cosa a su "antiguo estado", acepción genérica que en el lenguaje jurídico significa "la adecuación constructiva o funcional de viviendas o de edificios" dedicados a tal finalidad (art. 1º, 2, R.D. 2.329/1983), aún cuando no se indique el término al cual referir esa adecuación, que hay que entender como temporal y, por tanto, equivalente a "actualización". A nuestro parecer, la rehabilitación consiste, pues, en la reconstrucción interna de un inmueble, conservando, remozado, su aspecto exterior.

En definitiva, esta modalidad arquitectónica puede considerarse incluida por su propia naturaleza entre las actuaciones que componen el concepto de equipamiento comunitario primario, si tuviera como objeto, según ocurre en este caso, un edificio destinado al servicio público del Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz. La exención tributaria que conlleva esta calificación jurídica encuentra su cobertura en un Real Decreto-Ley 12/1980, norma con rango suficiente para cumplir con el principio de reserva legal. A su vez, esta ha de considerarse automáticamente asumida por el ordenamiento jurídico foral, sin necesidad de una segunda disposición general autonómica que la desarrolle, como consecuencia de la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, reguladora del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Efectivamente, allí se dice que los impuestos indirectos (entre los cuales, el que recae sobre el tráfico de las empresas) "se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengos, bases, tipos y tarifas que los establecidos en cada momento por el Estado" (art. 27), sin carácter de normativa autónoma. Hay pues una recepción en el bloque del ordenamiento jurídico estatal cuya raíz más profunda se encuentra en la igualdad de todos los españoles ante la Ley y para el sostenimiento de las cargas públicas, así como en la concepción estructural de un único sistema tributario como proclama el art. 31 de la Constitución".

SEXTO.—Sentado que las obras de rehabilitación del Palacio Martín de Salinas -Villa Suso- están exentas del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, concertado y gestionado por la Diputación Foral de Álava, procede ahora resolver a quien deben devolverse las retenciones indebidamente practicadas por dicho Impuesto.

Esta Sala ha mantenido a partir de las Sentencias de 1 de febrero, 29 de febrero, y 22 de abril de 1988, una reiterada doctrina, consistente en considerar, tratándose de Entes Públicos, propietarios de las obras, en este caso del Ayuntamiento de Vitoria; 1º) Que la exención por equipamiento comunitario primario opera respecto de dicho Ente Local como preclusiva de la facultad de retener que, en otro caso, se convertirla en una retención en beneficio propio y no de la Hacienda Pública Foral en cuyo favor está instituida; 2º) Que la exención beneficia al sujeto pasivo del Impuesto, es decir al ejecutor de la obra o contratista, de donde, háyase o no incluido en el precio la cuota del Impuesto, el Ente Público no puede "retener" un tributo que no se debe (exención), ni hacer propias unas cantidades que o bien pertenecían a la Hacienda Pública Foral en caso de sujeción o al sujeto pasivo ejecutor de las obras en caso de exención; 3º) Que tanto se incluya o no en el precio (según contrato o según condiciones particulares), la Administración contratante aceptó desprenderse, como precio del contrato, de una suma de dinero, suma de la que, insistimos, ha de desprenderse y entregarla en su totalidad al contratista privado y; 4º) Por último, la presunción del artículo 11 del Reglamento del impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas de 19 de octubre de 1981, en cuanto por la misma se entiende que el contratista al formular la proposición económica ha

incluido el importe del Impuesto, es una presunción "iuris tantum", y, por lo tanto susceptible de ser destruida, y, en consecuencia, si bien se presume la inclusión del precio del Impuesto en la proposición de un contrato público, también puede presumirse que, cuando existe una Ley que concede una exención a una actividad determinada, - construcción de viviendas de protección oficial o de equipamiento comunitario primario-, se tuvo en cuenta no ya el Impuesto, sino la exención del mismo, y por lo tanto, también puede presumirse que la oferta sólo contenta el precio de la obra y sólo éste, por lo que disminuirlo en la parte correspondiente al Impuesto, atribuyéndolo a quien aceptó expresamente ese precio, sin título alguno para ello, equivaldría a enriquecer un patrimonio y a disminuir otro, sin que este segundo tuviera que soportar esa disminución y sin que el primero ostentase título alguno para ese beneficio, que no le corresponde ni como sujeto activo, ni como sujeto pasivo de la correspondiente retención tributaria.

Concluyendo, esta doctrina jurisprudencial, referida inicialmente al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, significaba que si, a pesar de ser obras de equipamiento comunitario primario exentas "ope legis", el Ente Público había retenido el Impuesto, la retención debía ser devuelta al contratista, de modo que éste percibiría así el importe íntegro del precio contratado, es decir de la certificación de obras, y, si por el contrario, no se habla producido todavía la retención, ésta doctrina declaraba que el contratista tenga derecho a percibir el precio contratado, sin deducción de dicho impuesto.

SÉPTIMO.—No apreciándose temeridad, ni mala fe, no procede acordar, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131 de la Ley Jurisdiccional, la expresa imposición de las costas.

Por las razones expuestas, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad que nos ha conferido el Pueblo español, en la Constitución.

FALLAMOS

PRIMERO.—Declarar admisible el recurso de apelación nº 13.671/1991, interpuesto por D.C. S.A., contra la Sentencia dictada con fecha 20 de Octubre de 1990, por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso administrativo nº 1677/1987, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA respecto de las pretensiones referentes a la reclamación económico-administrativa nº 129/1986, tramitada ante el Organismo Jurídico Administrativo de Álava, por cuantía de 607.441 pesetas y la inadmisibilidad respecto de las pretensiones referentes a las reclamaciones nº 858/85, 1076/85 y 1348/85, por falta de cuantía.

SEGUNDO.—Estimar el recurso de apelación, con el alcance objetivo indicado, declarando:

1º) El derecho de D.C. S.A., a la exención del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, correspondiente a las obras de rehabilitación del Palacio Martín de Salinas-Villa Suso, certificación nº 8/85.

2º) El derecho de D.C. S.A., a que se le devuelva la cantidad de 607.441 pesetas, con los intereses de demora correspondientes, desde la fecha de la retención.

TERCERO.—Revocar la sentencia apelada, solo respecto de la pretensión admitida y anular la resolución de la reclamación nº 129/1986.

CUARTO.—Sin expresa imposición de las costas de este recurso de apelación.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-32

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 1997

Recurso: Casación para la unificación de doctrina nº 523/1993

Ponente: Luis Tejada González.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 30
- Art. 31
- DA 2ª

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Principio de solidaridad
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Naturaleza pactada

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por la representación procesal del Ilustre Colegio Notarial de Bilbao se interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo al amparo de lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley de la Jurisdicción contra el Real Decreto 675/93 de 7 de Mayo, en virtud del cual se añadían tres nuevos párrafos al artículo 142 del Reglamento Notarial. Dichos párrafos decían lo siguiente: "Las escrituras sujetas al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados, que se refieran directamente a bienes inmuebles, deberán otorgarse ante el Notario correspondiente al territorio en donde se encuentre situado el inmueble y, en el caso de que fueren varios, el mayor valor, las de préstamo hipotecario podrán otorgarse también, si el sujeto pasivo fuera persona física, ante el Notario correspondiente al territorio del sujeto pasivo. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las referidas escrituras podrán otorgarse ante cualquier otro Notario cuando ello no determine una cuota a ingresar distinta de la que correspondería satisfacer de haberse otorgado el documento ante alguno de los Notarios a que se refiere el párrafo anterior. Lo establecido en los dos párrafos anteriores no será de aplicación a las escrituras autorizadas por los Cónsules de España en el extranjero".

SEGUNDO.—Habiéndose observado los trámites pertinentes se reclamó el expediente administrativo para que, una vez recibido, se pusiera de manifiesto a la parte actora, el Ilustre Colegio Notarial de Bilbao, el cual formuló la correspondiente demanda, en cuyo suplico y en mérito y base a los hechos y fundamentos de derecho invocados en la

misma, pedía a la Sala que se dictara Sentencia, declarando la nulidad de pleno derecho del Real Decreto 675/93 aprobado por el Consejo de Ministros con fecha 7 de Mayo, en virtud del cual se modificaba el artículo 142 del Reglamento Notarial, introduciendo mediante artículo único tres nuevos párrafos en dicho precepto reglamentario, por ser contrario a derecho al infringir los principios de legalidad, jerarquía normativa, competencia, congruencia e interdicción de la arbitrariedad, con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

En la contestación a la demanda el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, hizo constar que la cuestión suscitada en los presentes autos es la misma que constituía el objeto del recurso 510/93 en la que se había dictado por la Sala Sentencia de 28 de Octubre de 1995 en cuyo Fallo se disponía la anulación de la disposición impugnada, constituida por el Real Decreto 675/93.

TERCERO.—Con fecha 12 de Junio de 1996 la representación procesal del Ilustre Colegio Notarial de Bilbao formuló escrito de conclusiones y con fecha 31 de Octubre de 1996 las formuló el Sr. Abogado del Estado.

CUARTO.—Se señaló para votación y fallo el día TRES DE ABRIL DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE, en cuyo acto tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. LUIS TEJADA GONZÁLEZ.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Como reconocen las partes litigantes en sus respectivos escritos de conclusiones la cuestión planteada en el presente procedimiento ha sido resuelta ya por esta Sala y Sección en la Sentencia de 28 de Octubre de 1995 en cuyo Fallo se declaró la nulidad de pleno derecho del impugnado Real Decreto 675/1993 en la integridad de la modificación reglamentaria por el mismo aprobada por su disconformidad al ordenamiento jurídico. En atención al principio de la unidad de doctrina esta Sala reproduce a continuación los Fundamentos de Derecho que sirvieron de base al referido Fallo, por tener plena aplicación al recurso contencioso administrativo interpuesto contra el mencionado Real Decreto por el Ilustre Colegio Notarial de Bilbao. A tal efecto en la Sentencia dictada de 28 de Octubre de 1995 sentó la doctrina que se deduce de los siguientes Fundamentos de Derecho, y así en el Fundamento de Derecho Primero referido a la impugnación que formulaba contra el Real Decreto 675/93 de 7 de Mayo la Diputación Foral de Álava y que en este recurso formula el Ilustre Colegio Notarial de Bilbao se decía lo siguiente: "PRIMERO.—La Excma. Diputación Foral de Álava impugna el Real Decreto 675/93 de 7 de mayo, publicado en el Boletín Oficial del Estado del día siguiente, por el que se modifica el artículo 142 del Reglamento Notarial, incorporando al texto del precepto en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 1209/1984 de 8 de junio, tres nuevos párrafos concernientes al Notario ante el que deben ser otorgadas las escrituras sujetas al gravamen gradual del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en determinados casos o cuando tengan por objeto determinados negocios jurídicos, a que más adelante se aludirá, exceptuando el régimen establecido en el último párrafo cuando se trate de escrituras autorizadas por los Cónsules de España en el extranjero. Ha de añadirse que en la génesis del precepto reglamentario impugnado se halla, como evidencia el expediente de elaboración del Real Decreto en cuestión, las eventuales distorsiones financieras y tributarias que, con relación a las demás Comunidades Autónomas que pudiéramos, a estos efectos,

denominar de régimen común, ha producido la reducción del tipo impositivo en el referido Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, llevada a efecto por la Diputación Foral de Álava, al igual que las dos restantes de la Comunidad Autónoma Vasca, al pasar del 0,50 por 100 que venía rigiendo el gravamen al 0,10 por 100, exigible sobre el otorgamiento o autorización de primeras copias de escrituras y actas notariales cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, y siempre que formalicen actos o contratos susceptibles de inscripción en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial, cuando proceda dicho gravamen gradual al no venir sujetos tales documentos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a las otras dos modalidades del Tributo básico, es decir, a las Transmisiones Onerosas y Operaciones Societarias; distorsiones financieras que habrían ocasionado un aumento del rendimiento de las Haciendas de los Territorios Históricos del País Vasco, con merma de los recursos financieros del resto de las Comunidades Autónomas de régimen común, —excluida, por tanto, Navarra que se halla también regida por Convenio Económico—, que mantienen el tipo de gravamen en el tributo que nos ocupa".

SEGUNDO.—La impugnación no descansa en vulneración de los límites formales a que venía sujeta la modificación introducida en el Reglamento Orgánico del Notariado por el Decreto impugnado, pues no se denuncian vicios cometidos en el procedimiento de elaboración de éste, ni se aprecian a través del expediente originador del Decreto 675/93, al que precedieron los informes preceptivos exigido por el art. 130 de la aplicable Ley de Procedimiento Administrativo, y muy señaladamente, el informe de la Junta de Decanos de los Colegios Notariales de España y el dictamen emitido, el 6 de mayo de 1993, por la Comisión Permanente del Consejo de Estado, consulta preceptiva ésta a tenor del art. 22.3 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, reguladora del Alto Cuerpo Consultivo, al tratarse de modificación de reglamento ejecutivo. De forma muy diversa, nos encontramos ante un recurso directo frente a disposición general en que la impugnación se ampara en violación de los límites sustanciales de la potestad reglamentaria ejercitada, sin que tampoco, en este aspecto, pueda solventarse el análisis de la acomodación del reglamento impugnado al Ordenamiento jurídico desde la sola y estricta perspectiva de la infracción del principio de jerarquía normativa, habida cuenta de la especial relación existente entre la vieja Ley del Notariado, de 28 de mayo de 1.862, y el Reglamento de la Organización y Régimen del Notariado que en su texto vigente, al que se han incorporado las sucesivas modificaciones, arranca del Decreto de 2 de junio de 1944 que aprobó con carácter definitivo dicho reglamento y sus tres Anexos, y teniendo en cuenta el dato de que determinados principios básicos del Notariado no se encuentran en la Ley referida sino en el propio Reglamento como sucede con el de libre elección de Notario, recogido en el art. 3º de éste, por lo que, reteniendo estas premisas, habremos de iniciar el examen de los diversos motivos de impugnación que dan fundamento a la pretensión anulatoria de la referida disposición general.

TERCERO.—El primer motivo impugnatorio consiste en imputar a la modificación reglamentaria una alteración o quiebra del principio de unidad de clase y consiguiente identidad de funciones de todos los Notarios de España, recogido en los arts. 1º de la citada Ley de 1.862 y en el art. 1º, párrafo 1º, del Reglamento del Notariado, éste último con carácter de "principio fundamental", arguyendo para ello que, en virtud de la regulación contenida en el primer párrafo de la modificación, las escrituras —partiendo siempre de que se hallen sujetas al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados— que se refieran directamente a bienes inmuebles no podrán ser otorgadas ante Notarios radicados en demarcaciones del País Vasco cuando dichos bienes estén situados fuera de

éste territorio, y las de préstamo hipotecario también estarán sujetas a tal limitación, salvo que el sujeto pasivo del tributo tenga su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma Vasca, por lo que a juicio, de la parte recurrente, se introduce una distinción de funciones entre unos y otros miembros integrantes del Notariado, contraria a los mencionados preceptos. Mas no es en modo alguno atendible este primer alegato sustentador de la pretensión que nos ocupa. El principio de unidad de clase de los Notarios que consagra el art. 1º de la Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862, en el párrafo segundo de su art. 1º, al decir "Habrá en todo el Reino una sola clase de estos funcionarios" responde a la idea de ruptura con el régimen de los fedatarios públicos que históricamente precedió a dicho texto legal, y a considerar a éstos, separando la fe pública judicial y la extrajudicial, como un solo Cuerpo desde el punto de vista del ejercicio de funciones públicas, siquiera descentralizado en Colegios territoriales, como ha destacado la Sentencia 87/1989, de 11 de mayo, del Pleno del Tribunal Constitucional recaída en el conflicto positivo de competencia planteado por la Generalidad de Cataluña en relación con diversos preceptos de la anterior modificación del Reglamento del Notariado (Decreto 1.209/84), en su fundamento jurídico cuarto. Y lo mismo sucede con el correlato del art. 1º de la Ley, es decir, con el art. 1º del Reglamento que encabeza el régimen del Notariado en estos literales términos: "El Notariado está integrado por todos los Notarios de España, con idénticas funciones y los derechos y obligaciones que las leyes y reglamentos determinan", en clara alusión al régimen estatutario uniforme que para dichos fedatarios públicos se establece. Mas es claro que tal unidad de clase o Cuerpo y de funciones no se ve eliminada ni menoscabada por la disposición general en examen, que se limita, sin propósito discriminatorio alguno, a determinar el Notario competente para el otorgamiento o autorización de concretos actos o negocios jurídicos sometidos a su fe pública, modulando el principio de libre elección de Notario que para los particulares consagra, como principio básico de la función notarial el art. 3, párrafo 2º, del Reglamento del Notariado. En consecuencia este primer motivo impugnatorio debe ser desestimado.

CUARTO.—Aduce la parte recurrente que el Real Decreto impugnado quebranta el principio de jerarquía normativa, actualmente recogido en el art. 62.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, al violar la Ley del Notariado en cuanto al básico principio del derecho a la libre elección del Notario, discriminando, sin justificación objetiva, tanto a los Notarios del País Vasco como a los particulares que eventualmente puedan elegirlos como autorizantes de los instrumentos públicos en que intervengan. Aun siendo cierto que, como el Consejo de Estado en los dictámenes que emitió con ocasión tanto del inicial Reglamento del Notariado de 2 de junio de 1944 como de la llamada "reforma global" del mismo, producida mediante el Real Decreto 1.209/84 (de 12 de mayo de 1944 y 9 de febrero de 1984, respectivamente), ha advertido la singular vinculación entre la Ley del Notariado de 1862 y el Reglamento de Organización y Régimen del Notariado de 2 de junio de 1944, y la especial naturaleza de aquella, de la que afirma el primero de tales dictámenes que no contenía más que principios, y "que de ella dicen unánimemente los tratadistas del Derecho Notarial no queda en pie sino apenas el espíritu", sugiriendo la segunda de dichas consultas que "... es muy deseable que se regularice esta situación, colocando a la cabeza del grupo normativo notarial una Ley que no sea mera inicial de un texto reglamentario, sino que contenga las decisiones fundamentales en la materia"; aun siendo ello así, decimos, lo cierto e incontestable es que el principio de libre elección de Notario por los particulares, enraizado en una de las facetas de la función notarial, cual es la de profesional del Derecho a quien incumbe la misión de asesoramiento jurídico y de

consejo a quienes intentan someter a la fe pública negocios jurídicos en que son partes (art. 1º, párrafo 2º, del Reglamento), no aparece en la Ley reguladora ni en norma alguna con rango o fuerza de Ley, de tal manera que no es asumible la fundamentación de que el Reglamento extravasa los límites de la Ley de cobertura. Por otra parte, tal principio, que se configura como derecho de los particulares o ciudadanos, y al que el informe de la Junta de Decanos califica como "consustancial con la naturaleza de nuestro sistema notarial y forma parte de su modo de ser" no está concebido en términos tan absolutos que no admita excepciones o modulaciones, pues ya el propio art. 3º del Reglamento, en que se contiene, deja a salvo los actos o contratos en que intervengan Entes públicos en cuanto sometidos, según el art. 126 de la norma, al llamado turno de reparto; de igual manera, a tenor del art. 131, no se aplica tal criterio o principio en los casos de protestos de letras de cambio y documentos mercantiles sujetos también al turno de reparto, y finalmente y de modo esencial, la reforma de 1.984 dio nueva redacción al art. 142 ahora cuestionado, disponiendo en el párrafo tercero de su texto que el particular titular del derecho a elegir Notario —los adquirentes en casos de contratación en masa o de tráfico habitual de determinadas Empresas en situación de superioridad— no podía efectuar la elección de fedatario público en términos absolutos o incondicionados, sino limitado siempre a que hubiera conexión razonable con alguno de los elementos personales o reales del negocio. Así las cosas y desde un plano puramente formal, podría argüirse que la modificación llevada a cabo por el Real Decreto impugnado se inserta en este marco de limitaciones al principio e intensifica las excepciones al mismo, prolongando de tal modo la línea normativa iniciada con la llamada "reforma global" del Real Decreto 1.209/84, por lo que desde la consideración del principio de jerarquía normativa la pretensión de nulidad no encuentra asidero en el Ordenamiento jurídico y debe también, en los términos expuestos, ser rechazada.

QUINTO.—El recurso adquiere mayor consistencia jurídica cuando esgrime, como último motivo impugnatorio, el de que la potestad reglamentaria se ha ejercitado de manera desviada o con infracción del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 de la Constitución), de tal manera que, de modo fraudulento, con la emanación por el Gobierno del Real Decreto 675/93 se produce una alteración unilateral e indirecta del punto de conexión para la exacción del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, determinado en el art. 31 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley 12/1981, de 13 de mayo) y, por tanto, del mismo Concierto, sujeto al régimen singular de modificación establecido por la disposición adicional 2ª.1 de su texto, que requiere el mismo procedimiento seguido para su implantación, es decir, texto concordado entre el Gobierno de la Nación y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y ratificación o aprobación por Ley de las Cortes Generales de artículo único. Este motivo requiere de una más detenida elucidación, a cuyo efecto, como criterio sistemático, se abordarán sucesivamente las siguientes cuestiones: a) régimen foral tradicional en el ámbito tributario por lo que concierne al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, y su entronque constitucional; b) finalidad genuina o verdadera que ha inspirado la elaboración y aprobación del Real Decreto impugnado, conforme a los informes emitidos en el procedimiento de su elaboración; c) apartamiento de la regulación contenida en la modificación normativa de los principios que pautan el ejercicio de la potestad reglamentaria; y finalmente d) unilateral alteración e incidencia efectiva de la modificación reglamentaria en el régimen del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y consecuencias jurídicas de la misma; cuestiones las enunciadas que, por este mismo orden, son objeto de consideración en los fundamentos siguientes.

SEXTO.—El denominado "arreglo foral" plasmó en la Disposición Adicional primera de la Norma suprema, según la cual "La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía". Con arreglo a esta prescripción constitucional, la Comunidad Autónoma del País Vasco reviste una organización territorial compleja y descentralizada en su interior, coexistiendo junto a la Hacienda General o propia de la Comunidad Autónoma, las llamadas Haciendas forales propias de los Territorios Históricos de las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, con potestades normativas a cargo de las Juntas Generales y de gestión de las Diputaciones Forales de cada territorio. Este régimen foral quedó actualizado en virtud del Estatuto de Autonomía, conforme a cuyo art. 41.1 las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco se ajustarán al tradicional sistema foral del "concierto económico", atribuyendo la norma estatutaria, en el mismo art. 41, ap. 2-a, a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (las citadas Juntas Generales y Diputaciones Forales) competencia para "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario" si bien sujeto al límite de la armonización fiscal con el Estado que señala la propia Norma. Pues bien, en este peculiar régimen de concierto, la modalidad tributaria de Impuesto de Actos Jurídicos Documentados constituye un "tributo concertado de normativa autónoma" (art. 27, párrafo segundo, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, aprobatoria del Concierto Económico), siendo el punto de conexión para la exacción de este tributo, en la modalidad de gravamen gradual sobre los documentos notariales (escrituras, actas y testimonios), el de la autorización u otorgamiento del documento correspondiente en el territorio del País Vasco (art. 31 de la Ley del Concierto).

Es bajo esta normativa, peculiar pero sustancial en la configuración constitucional y estatutaria del sistema foral aludido, bajo la que se produce la reducción del tipo de gravamen que suscita la modificación reglamentaria impugnada; es decir, dicha alteración fiscal se produce, con la cobertura referida, por la Diputación Foral de Álava mediante el Decreto Foral normativo 43/1991, de 29 de enero, modificativo del art. 30.2 de la Norma Foral reguladora del tributo concertado que nos ocupa, en el sentido de disminuir el tipo impositivo del 0,50 por 100, que venía rigiendo, al igual que en las Comunidades Autónomas de régimen común, al 0,10 por 100 que por dicha norma foral se establece, con plena e indiscutida competencia para ello, y sin que conste ni se alegue que la Administración del Estado o alguna de las Administraciones autonómicas de régimen común impugnase la referida modificación fiscal con base en una eventual vulneración de los criterios de armonización fiscal contenidos en el artículo 4º de la Ley del Concierto Económico.

Ha de añadirse que la competencia tributaria ejercida en los indicados términos aparece configurada, en la doctrina constitucional, como "un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral, y que resulta, por tanto, ser el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad" tal como señala el Fundamento Jurídico 6º de la STC 76/1988, de 26 de abril, emanada del Pleno y recaída en recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco, conocida como Ley de Territorios Históricos.

SÉPTIMO.—El diseño de la reforma del Reglamento Notarial contra la que el recurso se dirige está orientado en dirección muy diversa al que inspiró la anterior reforma, llamada global por su extensión e intensidad, producida por Real Decreto 1.209/1984, de 8 de junio, al que hace explícita referencia, y aun diríamos configura como apoyo, el

preámbulo de la disposición general impugnada. En efecto, mientras la primera de dichas normas reglamentarias regula el derecho de libre elección de Notario en el contexto propio y específico de los negocios jurídicos autorizados por estos fedatarios públicos, y del Derecho que los rige, para atribuir tal derecho de elección, en defecto de pacto, a la parte más débil de las que intervienen en aquellos, en la que es objeto del recurso no sólo se opera una virtual eliminación de tal derecho de libre elección sino, lo que es más determinante, se regula la materia en cuestión desde una exclusiva consideración fiscal o tributaria de la misma, como explícitamente admite la breve exposición de motivos que precede al texto y como, de manera inequívoca, se plasma en el segundo párrafo que se viene a adicionar por el Real Decreto impugnado, a cuyo tenor "No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las referidas escrituras podrán otorgarse ante cualquier otro Notario cuando ello no determine una cuota a ingresar distinta de la que correspondería satisfacer de haberse otorgado el documento ante alguno de los Notarios a que se refiere el párrafo anterior".

Abandona así el reglamento su inherente condición de generalidad para incidir en el terreno individualizado de las soluciones concretas y "ad casum", más propias del contenido de las resoluciones o actos administrativos que de las normas ejecutivas de las Leyes, sin que tenga en cuenta el Real Decreto 675/93 criterios objetivos y generales para determinar la competencia territorial de los Notarios en todos los casos y en función de la conexión con elementos personales y reales del negocio jurídico ante aquellos otorgados, sirviendo, aunque la finalidad perseguida no sea en sí misma reprochable, a la específica y concreta "solución" de evitar las distorsiones financieras producidas, por la reducción tributaria del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, entre la Hacienda foral del País Vasco y las Haciendas autonómicas de régimen común. Así lo hacen notar, de modo concluyente, los informes que precedieron al Real Decreto recurrido, singularmente el emitido por la Junta de Decanos de los Colegios Notariales de España, en 26 de abril de 1993, al señalar en el apartado II-B que "la modificación del Reglamento Notarial no tiene por finalidad la alteración del principio de libre elección de Notario (aunque de hecho se produzca), sino que persigue un objetivo fiscal concreto: la superación de las distorsiones que se están produciendo en la exacción del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados", así como también el dictamen evacuado por la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 6 de mayo de 1.993, al observar certeramente que los nuevos límites al principio de libre elección de Notario traen causa de que la aplicación de éste pueda suponer la alteración del tipo impositivo en el gravamen gradual de dicho tributo, añadiendo que resultaría más coherente que la solución notarial sometida a consulta la consistente en reformar las disposiciones financieras que han propiciado las distorsiones fiscales, pues el problema es, concluye, de índole financiera.

OCTAVO.—La potestad reglamentaria que al Gobierno confiere el art. 97 de la Constitución ha de ser ejercida de acuerdo con ésta y con las leyes, entendiendo por éstas ni sólo el derecho positivo ni solamente las normas de rango superior, sino el Ordenamiento jurídico como sistema, en el que tanto la ley formal como las normas infralegales se insertan con arreglo a unos principios fundadores, por lo que todos los poderes públicos, al igual que los ciudadanos, están sujetos no solo a la Constitución sino" al resto del ordenamiento jurídico" (art. 9.1 del texto constitucional). Así, pues, el Gobierno cuando ejerce la potestad reglamentaria viene sujeto no solo a la ley habilitante o de cobertura, —salvo en el caso de los Reglamentos independientes y de los "autónomos" (manifestación de éstos últimos pueden constituir las Normas forales emanadas de las Juntas Generales)— sino también al Ordenamiento jurídico en su

conjunto. Las normas reglamentarias, como producto normativo subordinado a la ley, no solo no han de contradecir las previsiones de ésta (en virtud del principio constitucionalizado de jerarquía normativa), sino que han de mantenerse, funcionalmente hablando, en el ámbito del grupo normativo que vienen a completar o desarrollar, presidido por la ley cabecera de dicho grupo, sin que pueda por tanto el reglamento ser utilizado para, desbordando dicho ámbito, resolver problemas ajenos al propio objeto de su regulación material; si tal ocurriera la potestad reglamentaria, caracterizada genuinamente por sus rasgos esenciales de generalidad y permanencia, que la distingue de los simples actos administrativos, dejaría de ser el "complemento indispensable" de la ley (por utilizar una expresión doctrinalmente acuñada), para convertirse en cauce de solución de concretos y puntuales conflictos. Pues bien, este reproche es el que corresponde, tal como entiende la Sala, a la norma reglamentaria en examen.

El Reglamento Notarial de 2 de junio de 1944, y las sucesivas modificaciones introducidas en su texto, está emanado conforme a la habilitación contenida en el art. 47 de la Ley del Notariado de 28 de mayo de 1862, a cuyo tenor "El Gobierno dictará las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para el cumplimiento de esta ley", siendo la reforma introducida por el Real Decreto 1.209/1984, de 8 de junio (la llamada "reforma global"), en la redacción dada al art. 314, la que vino a perfilar el ámbito objetivo de esta norma reglamentaria, al decir en su ap. 6 que "El Reglamento Notarial tendrá el carácter de regulador de la actividad pública notarial y de Estatuto General de la profesión", respondiendo así a la dualidad asignada a la función notarial, de profesionales del Derecho encuadrados en régimen de Colegios profesionales y de ejercientes de funciones públicas. Las modificaciones de su texto ha de obedecer, en consecuencia, a perfeccionar alguno de dichos regímenes, propósito al que se dirigió la reforma antes aludida de 1.984, y al que no responde la modificación producida por el Real Decreto impugnado. La competencia territorial de los Notarios no está aquí regulada en función de criterios procedentes de los actos o negocios jurídicos que autoriza, ni de ningún otro criterio general y objetivo, sino que la modificación trata de paliar un único problema: el de las distorsiones financieras entre Comunidades Autónomas de régimen común y la del País Vasco, en función de su régimen foral tradicional de concierto económico, y por lo que hace al impuesto de Actos Jurídicos Documentados, hasta el punto de que cuando las escrituras notariales no están sujetas al mismo o no hay disparidad tributaria en la aplicación del tipo impositivo, las limitaciones ceden y entran en juego los criterios generales que regían con anterioridad, presididos por el principio de libertad de elección de Notario. Al ser ello así, la Sala entiende que la norma impugnada no se atiene al principio de congruencia o coherencia que vértebra el Ordenamiento jurídico, lo que es advertido tanto por la Junta de Decanos en su preceptivo informe como en el también preceptivo dictamen de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, comprensivo de esta matizada objeción: "En efecto, puede resultar discutible que, por motivaciones financieras, —evitar las distorsiones a las que se hacía alusión—, se limite un principio (se refiere al de libre elección de Notario) que había sido recogido en términos de gran amplitud". Ha de recordarse, en este sentido, que el dictamen de este Cuerpo Consultivo de 30 de septiembre de 1.982 (Recopilación de Doctrina legal, número marginal 196), al evacuar consulta sobre el proyectado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades hizo notar que "Entre los límites materiales del reglamento figura no sólo la ley sino también los principios generales del Derecho, que tienen prioridad sobre cualquier disposición administrativa. El primero de estos principios es el de congruencia o armonía del Ordenamiento jurídico", por lo que hemos de concluir que, al no atenerse a dicho principio, la disposición general

combatida extravasa su ámbito propio y no se atiene, por tanto, al Ordenamiento jurídico.

NOVENO.—El efecto o consecuencia jurídica, en el caso presente, de que el reglamento impugnado, abandonando su posición subordinada respecto a la ley y al Derecho, intente dar solución a un problema fiscal o tributario entre Haciendas autonómicas, es el de que ha invadido el ámbito en que debía abordarse y dilucidarse la distorsión financiera y eventual controversia entre tales Haciendas territoriales, que es un ámbito reservado a ley y a ley singular, como es la que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 13 de mayo de 1981 en su versión original, con sucesivas adaptaciones, y con modificaciones posteriores, ley que es aprobatoria de un previo texto negociado o concordado entre el Gobierno de la Nación y el de la Comunidad Autónoma, como se ha encargado de recordar la Sentencia 179/1989, de 2 de noviembre, del Pleno del Tribunal Constitucional, en su Fundamento jurídico noveno, que configura a la ley aprobatoria del Concierto, y del Convenio en el caso de Navarra, como la prestación por parte del Estado de fuerza normativa al texto previamente concordado en la fase de negociación. Las eventuales alteraciones de este singular régimen foral de concierto, que, hemos de recordar, es una garantía institucional que entronca con la disposición adicional 1ª de la Constitución, y que aparece actualizado por el Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre), han de producirse con arreglo a la expresa y tajante prescripción de la Disposición adicional 2ª,1 de la propia Ley del Concierto a cuyo tenor "Cualquier modificación del presente Convenio se hará por el mismo procedimiento seguido para su implantación", añadiendo la disposición final 1ª del mismo que "El desarrollo reglamentario del presente Concierto se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno Vasco y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos".

La norma reglamentaria impugnada ha sustituido, en su eficacia material, a una posible alteración por mutuo acuerdo de los elementos que suscitan el conflicto o distorsión financiera, alterando "de facto", unilateralmente, el punto de conexión que rige la determinación de la Hacienda foral competente para ingresar la recaudación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de gravamen proporcional sobre las escrituras notariales, que nos ocupa, punto de conexión que no es otro que el del territorio o lugar en que se autoricen u otorguen los documentos notariales sujetos a gravamen (art. 31.1 de la Ley del Concierto), pues si bien subsiste formalmente dicho punto de conexión, la aplicación de la modificación reglamentaria impugnada le vacía de contenido o torna ineficaz, pues dicho lugar o territorio ya no quedará al régimen de determinación que en el ámbito notarial se aplicaba cuando se negoció y aprobó el concierto y dicho punto de conexión, sino que habrá de atenderse al que la norma reglamentaria instaure, no en atención a criterios generales y objetivos, sino a los puntuales y concretos a que venimos refiriéndonos.

Se ha prescindido, así, de regular la materia, solucionando las eventuales distorsiones financieras, en su sede propia y adecuada, cual es la de los mecanismos coordinadores previstos en la propia norma concertada y los de corrección de desequilibrios territoriales que, con raíz en el texto constitucional, instaure la Ley Orgánica sobre Financiación de las Comunidades Autónomas, en siglas "LOFCA", de 22 de septiembre de 1980. En efecto, la Sala entiende que el principio constitucional de autonomía financiera que para las Comunidades Autónomas en general predica el art. 156.1 de la Constitución (y de modo particular, para la Comunidad Autónoma del País Vasco su Estatuto de Autonomía en el art. 40) no está exento de límites, pues el propio precepto

garantizador (art. 156.1 citado) lo sujeta a dos principios supraordenados: el de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad entre todos los españoles, principio éste último que hunde sus raíces en el art. 2º de la Norma suprema y cuya efectiva realización garantiza el art. 138.1 de la misma. Ahora bien, la acomodación a estos principios que operan como límites de la autonomía financiera, incluida la específica de los territorios forales vascos, ha de lograrse a través de los mecanismos que, con derivación algunos en el propio texto constitucional, señalan las leyes.

Así, por lo que toca a la coordinación con la Hacienda estatal, en el marco del Concierto económico y de los tributos regidos por el mismo, como es el caso, habrá de acudirse a la Comisión coordinadora —constituida como órgano paritario entre la Administración del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco— prevista en el art. 40 de la Ley del Concierto económico, a la que incumbe (ap. 2-a del precepto) "realizar los estudios que estimen procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el marco fiscal estatal"; y de otra parte, en su caso, al Consejo de Política Fiscal y Financiera, instituido por el art. 3º de la Ley Orgánica 8/1980, la ya citada L.O.F.C.A., a cuyo tenor le corresponde conforme a dicha norma, en su ap. 2-g "En general, todo aspecto de la actividad financiera de las Comunidades y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza precise de una actuación coordinada", siendo digno de destacar, a este respecto, que como consta en el expediente de elaboración del Real Decreto impugnado, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, al informar el proyecto de modificación reglamentaria, hizo notar que "En la reunión del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 6 de noviembre de 1991, el Consejero de La Rioja solicitó la creación de una Mesa para estudiar las repercusiones del problema. El Ministro de Economía y Hacienda estimó (sic) las consideraciones del Consejero del País Vasco que situaban la solución en el ámbito de las relaciones bilaterales entre el Estado y el País Vasco".

Por lo que atañe al respecto del principio de solidaridad y de equilibrio interterritorial, es el art. 158.2 de la Constitución el que prevé, con el fin de corregir desequilibrios económicos en dicho ámbito y hacer efectivo tal principio, la creación del Fondo de Compensación Interterritorial, instituido por el art. 16 de la citada L.O.F.C.A., y que podría haber sido posible cauce de solución al problema de la llamada distorsión financiera, que es causa u origen, como hemos reiterado, de la norma reglamentaria en examen.

Atendido lo anterior hemos de convenir, con el informe del Consejo General del Notariado, que la modificación reglamentaria implica una alteración fáctica del punto de conexión del tributo previsto en el Concierto, de tal modo que se modifica la Ley reguladora de este régimen fiscal por un procedimiento diverso al legalmente establecido.

DÉCIMO.—La conclusión, habida cuenta de lo razonado, no puede ser otra sino la de acoger la pretensión de nulidad postulada por la parte recurrente, nulidad que alcanza a los tres nuevos párrafos añadidos al texto del artículo 142 del vigente Reglamento Notarial, dado que el último, relativo a las escrituras autorizadas por los Agentes Consulares de España en países extranjeros (Anexo tercero, art. 12 del citado Reglamento) no constituye, en rigor, sino una expresa salvedad de la nueva regulación incorporada por el Real Decreto impugnado, cuya nulidad de pleno Derecho procede, por tanto, declarar, con estimación del recurso contencioso-administrativo contra dicha norma reglamentaria deducido.

UNDÉCIMO.—No se aprecian circunstancias, de las comprendidas en el art. 131 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, para efectuar una especial imposición de costas.

En su virtud, vistos los preceptos legales que se dejan citados y los demás de general aplicación.

FALLO

Que estimando el recurso contencioso administrativo deducido por el Ilustre Colegio Notarial de Bilbao contra el Real Decreto 675/1993, de 7 de Mayo, que aprobó la modificación del art. 142 del Reglamento Notarial, mediante la adición de tres nuevos párrafos al mencionado precepto reglamentario, a continuación del párrafo 4º de su texto, en la redacción que le dio el Real Decreto 1209/1984 de 8 de junio, a que las presentes actuaciones se contraen, debemos declarar y declaramos la nulidad de pleno derecho del impugnado Real Decreto 675/1993 en la integridad de la modificación reglamentaria por el mismo aprobada, por su disconformidad al ordenamiento jurídico. No efectuamos especial imposición de las costas causadas.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Francisco José Hernando Santiago.- Pedro Antonio Mateos García.- Juan Antonio Xiol Ríos.- Jesús Ernesto Peces Morate.- José Manuel Sieira Míguez.- Luis Tejada González

Ref. TS-33

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998

Recurso: Apelación nº 12.703/1991

Ponente: Ramón Rodríguez Arribas.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Incentivos fiscales
- Presión fiscal efectiva global
- Libertad de competencia empresarial
- Derecho comunitario

En la Villa de Madrid, a siete de febrero de mil novecientos noventa y ocho.

Visto ante esta Sección Segunda de la Sala Tercera el recurso de apelación núm. 12703/1991 interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, contra la Sentencia dictada, en fecha de 17 de mayo de 1991, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso núm. 1595/1988, interpuesto por el Abogado del Estado impugnando la Norma Foral número 8 del año 1988, de las Juntas Generales de Vizcaya, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, aprobada en Sesión Plenaria de 1 de julio de 1988.

Comparecen como parte apelada las Juntas Generales de Vizcaya, representadas por el Procurador señor Gandarillas Carmona, asistido de Letrado, la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador señor Olmo Pastor, asistido de Letrado, y el Gobierno Vasco, representado por el Procurador señor Rodríguez Rodríguez, asistido de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 1595/1988, ante la Sala de dicha Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, contra la Norma Foral número 8 del año 1988, de las Juntas Generales de Vizcaya, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, aprobada en Sesión Plenaria de 1 de julio de 1988 y publicada en el «Boletín Oficial de Vizcaya» del 16 de julio siguiente.

SEGUNDO.—La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó Sentencia, en fecha de 17 de mayo de 1991, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

FALLAMOS:

«Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración del Estado, representada por el señor Abogado del Estado, contra la Norma Foral de 7 de julio de 1988 (núm. 8/1988) de las Juntas Generales de Vizcaya, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, por estimarla ajustada a Derecho. Sin hacer expresa imposición de costas».

TERCERO.—Contra la citada sentencia el señor Abogado del Estado interpuso el presente el recurso de apelación, formulándose por las partes los correspondientes escritos de alegaciones.

CUARTO.—Cumplidas las prescripciones legales se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 4 de febrero de 1998, fecha en que tuvo lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Ramón Rodríguez Arribas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En la presente apelación el Abogado del Estado pretende que se revoque la sentencia dictada por la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que había desestimado su demanda contra la Norma Foral núm. 8/1988, de 7 de julio, dictada por las Juntas Generales de Vizcaya sobre incentivos fiscales a la inversión, consistentes en los siguientes:

a) En el Impuesto de Sociedades, deducción o crédito fiscal del 20 por 100 del importe de las inversiones, aplicable sobre la cuota a pagar, pudiendo deducirse el exceso no aplicado en los cuatro ejercicios siguientes; y ser incrementada en 5 puntos porcentuales en función del empleo generado con la inversión realizada, y otros 20 puntos porcentuales por la realización de inversiones de especial interés tecnológico; dándose libertad de amortización de los bienes en que consistan las nuevas inversiones.

b) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también un crédito del 20 por 100 del importe de las inversiones, aplicable en la cuota a pagar; y se incluye el incremento de 5 y 20 por 100; exigiéndose que el importe comprobado del valor del patrimonio del contribuyente al finalizar el proceso exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, por lo menos en el 30 por 100 de la cuantía de la inversión realizada en los activos que dan derecho a dicho beneficio; pudiendo aplicarse el exceso de deducción no aplicada en los cuatro ejercicios siguientes; y

c) Para el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, una bonificación del 95 por 100 de la cuota para los actos y contratos sujetos al Impuesto que se correspondan con las inversiones computables, exceptuándose las operaciones societarias, las letras de cambio y los documentos que las suplan o realicen una función de giro. Y para gozar de estos beneficios tienen que hacerse las inversiones en activos fijos materiales nuevos, que tengan establecido un período de amortización, de al menos cinco años, con duración del proceso de inversión no superior a dos años, e importe superior a ocho millones de pesetas, financiándose con recursos propios al

menos en un 30 por 100 de su importe; y esa inversión suponga un mínimo del 25 por 100 del importe total del valor contable de su activo fijo material, entre otros requisitos.

Los expresados beneficios fiscales —según recuerda el apelante— sólo serán de aplicación a:

A) Las personas jurídicas que operando exclusivamente en el País Vasco, tengan su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Vizcaya y en el mismo realicen las inversiones.

B) Las personas físicas que teniendo su residencia habitual en Vizcaya desarrollen la actividad empresarial incentivada exclusivamente en el País Vasco.

C) Tratándose de sociedades en régimen de transparencia fiscal, sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Norma Foral General Tributaria, la actividad empresarial incentivada deberá ser ejercida operando exclusivamente en el País Vasco y los beneficios serán de aplicación, únicamente en aquellos socios, comuneros o partícipes que reúnan las condiciones señaladas en los apartados anteriores.

SEGUNDO.—Alega en primer lugar el apelante que la cuestionada Norma Foral Vizcaína ha vulnerado el principio constitucional de igualdad, ya que comparando el régimen de incentivos fiscales a la inversión que establece y el de la legislación de régimen común, resultan beneficiadas las personas o entidades a las que se aplique aquél, sin que tal desigualdad pueda ampararse en el régimen especial de autonomía fiscal del País Vasco, invocando la regla 8.^a de la Ley del Concierto Económico, que prohíbe los privilegios fiscales directos o indirectos y concluyendo que los otorgados incurren en la prohibición por estar por encima de los reconocidos en la Legislación del Estado e incluso algunos son inexistentes en ésta, como la bonificación del 95% del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

También alega el Abogado del Estado, reiterando lo sostenido en la instancia, que se ha infringido, tanto por la Norma Foral controvertida, como por la sentencia apelada, el apartado 11 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico que impide que las referidas normas Forales menoscaben la competencia empresarial o distorsionen la asignación de recursos o el libre movimiento de capitales y mano de obra.

Agrega el apelante que los efectos distorsionadores prohibidos son más intensos a partir de la reforma de la Ley del Concierto Económico operada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, al pasar a ser el domicilio fiscal en territorio foral el criterio básico para la aplicación de la Norma discutida y hacerse extensivos (por virtud del artículo 3.º de la Norma Foral de Vizcaya 3/1991) los beneficios fiscales a las entidades a las que les sean aplicables, a partir de la entrada en vigor de la citada reforma de la Ley del Concierto, argumentando que a partir de esas reformas se suprime el requisito de operar exclusivamente en el País Vasco y únicamente queda la necesidad de que las inversiones se localicen en territorio foral.

Por otra parte se invoca el principio de no discriminación previsto en el artículo 24.4 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, que impide que los establecimientos permanentes de una empresa de un Estado en otro sean sometidos a imposición menos favorable que las empresas de este último por las mismas actividades, por lo que la parte apelante argumenta se infringe dicho precepto respecto a las empresas de otro Estado —con convenio suscrito con España— que tengan establecimiento permanente en territorio del País Vasco.

Finalmente también invoca el apelante la infracción de la regla 12 del citado artículo 4 de la Ley de Concierto Económico, por cuanto prohíbe que la aplicación de éste implique una presión fiscal efectiva global inferior a la existente en territorio común.

TERCERO.—Frente a las expresadas alegaciones del Abogado del Estado apelante, las partes apeladas, Juntas Generales de Vizcaya, Gobierno Vasco y Diputación Foral de Vizcaya, oponen, resumidas, las siguientes:

a) Que el ámbito de aplicación de la Norma Foral discutida, sobre empresas que operan exclusivamente en territorio Vasco, es una consecuencia de los artículos 17 y 18 de la Ley del Concierto Económico.

b) Que la desigualdad de trato entre personas o entidades de régimen especial y común, a favor de las primeras, no puede basarse en ejemplos numéricos, ni en la comparación tributo a tributo, sino observando el sistema tributario en su conjunto y así las medidas incentivadoras coyunturales de la Norma Foral 8/1988 no conculcan la igualdad de los artículos 31.1 y 14 de la Constitución Española.

c) Que las medidas incentivadoras no son privilegios, que define como maquinaciones arbitrarias, sino tratamientos singulares en atención a circunstancias también singulares.

d) Que los incentivos fiscales referidos no suponen ventajas mayores que las existentes en territorio común, como las Regionales de la Ley 50/1985 y el Real Decreto 1535/1987, para zonas menos favorecidas, invocando al efecto la Sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, desestimatoria de la impugnación por el Gobierno Central del Decreto 151/1984 de la Junta de Galicia, que establecía una subvención del 100% del importe del desmontaje, transporte y montaje de los bienes de equipo de las industrias que se trasladan a Galicia.

e) Que para poder establecer la vulneración de la regla 12.^a del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico que prohíba que la aplicación de éste implique una presión fiscal efectiva global inferior a la que existía en territorio común, habría de haberse intentado probar la incidencia de los incentivos fiscales forales en la recaudación de todos los tributos, habiéndose acreditado, por el contrario, que la presión fiscal efectiva global en Vizcaya es superior a la del resto de España.

f) Que la potestad tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya deriva de la disposición adicional primera de la Constitución, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y de la Ley del Concierto Económico, que es el núcleo mínimo de la foralidad, sin perjuicio de su ampliación por la Comunidad Autónoma o por el Estado, invocando la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1988.

g) Que dicha autonomía tributaria de los Territorios Históricos, no puede reducirse a la mera transcripción de las normas fiscales del Estado, citándose a este efecto y en general de forma reiterada la Sentencia de este Tribunal de 19 de julio de 1991, relativa a la impugnación de la Norma Foral de Incentivos Fiscales a la Inversión de las Juntas Generales de Guipúzcoa para 1986, que señala que no es preciso que se mantengan ni los mismos tipos impositivos ni las mismas bonificaciones.

h) Que la prohibición de medidas que impliquen menoscabo de la competencia empresarial, distorsionen la asignación de recursos o el libre movimiento de capitales y mano de obra, que establece el primer apartado de la Regla 11, no ha sido conculcada por la Norma Foral impugnada, remitiéndose a la jurisprudencia constitucional invocada en la instancia así como tampoco se opone dicha norma al apartado 2.º de la misma regla 11 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico cuando el fin perseguido —la

lucha contra el paro y el apoyo a la inversión tecnológica— es constitucionalmente legítimo y participa de los objetivos cifrados por el propio Estado.

i) Que el cambio legislativo producido por la Ley 27/1990, dictada después de las Normas Forales de incentivos fiscales a la inversión, en lo que afecta al Impuesto de Sociedades, debe aplicarse a todas las que resulte aplicable la normativa autónoma, es decir las que tengan domicilio fiscal en el territorio foral, sin que haya desaparecido el requisito de que se trate de Sociedades que operen exclusivamente en el País Vasco.

j) Que carece de relevancia la alusión al Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, por su naturaleza de modelo y por que si por la aplicación de ese Convenio no se puede gozar de los incentivos fiscales de la Norma Foral, no afecta a su validez.

CUARTO.—Ha de señalarse que el Abogado del Estado, entre sus alegaciones, aduce que la Comisión de las Comunidades Europeas había iniciado el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 93 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, a los efectos de determinar si las Normas Forales 28/1988 de Álava y 8/1988 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa establecían un sistema de ayudas prohibidas por el artículo 92 del Tratado, que proscribía las medidas falseadoras de la competencia.

A esta alusión de la parte apelante sólo respondió la apelada Diputación Foral de Vizcaya, para transcribir lo dicho por la sentencia de instancia, en cuanto declaró que «sólo la Comisión (de las Comunidades Europeas) y no los Tribunales Nacionales, tiene la competencia para determinar si las ayudas son incompatibles con el Mercado Común (artículo 92.1 y 3 TCEE)» y agrega que nadie ha determinado la incompatibilidad de esas ayudas.

Con posterioridad al escrito de alegaciones, la misma apelada, Diputación Foral de Vizcaya, presentó ante esta Sala, con fecha 5 de febrero de 1997, escrito en el que hacía constar que la Norma Foral 8/1988 fue objeto de decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993 (DOL 134, de 3 de junio siguiente), que establecía que se afectaba el artículo 52 del Tratado de la Comunidad Económica Europea y que para resolver tal cuestión la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, establecía literalmente lo siguiente: «Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio Español. Los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España, y que por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse acogido a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

La referida parte concluye que la cuestión de la Norma Foral 8/1988 relativa al artículo 52 de Tratado de Roma quedó resuelta, como consta en el escrito de la Comunidad Europea, dirigido al representante permanente de España, que transcribe y dice así: «Asunto: Aplicación de la Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993 (93/337(CEE), relativa a los servicios de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco. Rf.: Carta de la Representación Permanente núm. A 24-501095 de 21 octubre 1994. Muy Sr. mío: En la carta citada como referencia su Representación Permanente nos envió el texto de la disposición adicional 8 del entonces proyecto de ley sobre la imposición de las actividades desarrolladas en el País Vasco por empresas con

domicilio fiscal en otros Estados miembros. Analizado el texto, observa que a estas empresas les será reembolsado el excedente de los impuestos abonados que se obtiene calculando la diferencia entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común (el resto del territorio español) y el importe derivado de la aplicación de los regímenes fiscales existentes en los territorios forales (las provincias vascas).

En estas condiciones, estimo que las autoridades españolas se han ajustado al fondo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 de Decisión 93/137/CEE y que, por consiguiente el régimen fiscal vasco ya no entrañará discriminación alguna en el sentido del artículo 52 CE».

QUINTO.—Con independencia de las cuestiones planteadas en las encontradas posiciones de las partes, tanto en la instancia como en la presente apelación y de la dificultad de determinación y prueba respecto al concepto jurídico y económico indeterminado de la «presión fiscal efectiva global», que es el límite establecido por el Concierto Económico para las Normas Fiscales, como pone de manifiesto la invocada Sentencia de esta Sala de 19 de julio de 1991, es lo cierto que, en el caso de autos, resulta trascendental la intervención de la Comisión Europea.

En efecto si, conforme se expresa en las transcripciones hechas en el precedente fundamento de derecho, para ajustarse al fondo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 de la Decisión 93/337/CEE y que el régimen fiscal vasco no entrañe discriminación alguna en el sentido del artículo 52 del Tratado de la Comunidad Europea, sobre libertad de establecimiento y ejercicio de actividades empresariales, ha sido necesario que se dicte la disposición adicional 8.^a de la Ley 42/1994 y establecer que los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España y que por ello deban someterse a la legislación tributaria del Estado, pero sin poder acogerse a la del País Vasco en el que operen, habrán de ser reembolsados del exceso de los impuestos abonados, calculando la diferencia entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común y el derivado del régimen foral, resulta patente la desigualdad y la diferencia de efectiva presión tributaria global en el interior del espacio fiscal Español.

Así es, porque las otras empresas españolas que operen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, que también son residentes en la Unión Europea, no tendrán reembolso alguno de la reconocida diferencia en los tributos que abonen y quedarán en desventaja competitiva no sólo respecto de las empresas sometidas al régimen general, sino también de las de los demás Estados miembros de dicha Unión Europea que ejerzan actividades en el País Vasco.

En estas condiciones y aunque la oposición de la Norma Foral 8/1988 de Vizcaya (aquí impugnada) al artículo 52 del Tratado de la Comunidad Económica Europea haya quedado obviada respecto a los demás Estados miembros de la Unión Europea, mediante una Ley estatal española, se ha puesto de manifiesto la vulneración por aquélla de los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como producir una presión fiscal efectiva global inferior a la del territorio común, como límites a la autonomía tributaria del País Vasco.

SEXTO.—En consecuencia procede estimar la apelación, revocando el fallo de instancia, sin que en cuanto a costas haya lugar a hacer pronunciamiento expreso, a tenor de lo prevenido en el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción.

Por lo expuesto en nombre de Su Majestad El Rey y la potestad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos la apelación interpuesta por el Abogado del Estado contra la Sentencia dictada, en fecha de 17 de mayo de 1991, por la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso contencioso-administrativo núm. 1595/1988, que revocamos y en su lugar estimando la demanda promovida en su día, anulamos la Norma Foral 8/1988 de Vizcaya de 1 de julio, dictada por las Juntas Generales sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, sin hacer pronunciamiento sobre costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en el «Boletín Oficial del Estado» y se insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1998

Recurso: Apelación nº 6445/1992

Ponente: Jaime Rouanet Moscardó.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Clasificación Nacional de Actividades Económicas

Madrid, a catorce de mayo de mil novecientos noventa y ocho.

Visto el presente recurso de apelación interpuesto por el Ilustre Colegio Provincial de Abogados de San Sebastián, representado por el Procurador D. José Manuel Dorremochea Aramburu y asistido del Letrado D. José L. C., contra la sentencia dictada, con fecha 9 de abril de 1992, por la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ Navarra, desestimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 249/1988 promovido contra el Decreto Foral 68/1987, de 22 de diciembre, de la Diputación Foral de Guipúzcoa —que ha comparecido en esta alzada, como parte apelada, bajo la representación procesal del Procurador D. Luis Suárez Migoyo y la dirección técnico jurídica de la Letrada D.^a Ana Ibarburu—, por el que se crea la «Tarifa aplicable a las Sociedades de Información, a los efectos de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales», publicado en el Boletín Oficial de Guipúzcoa núm. 247 de 29 de diciembre de 1987.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En la indicada fecha de 9 de abril de 1992, la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ Navarra dictó sentencia, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 249/1988, con la siguiente parte dispositiva: «Fallamos: Desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación del Colegio Provincial de Abogados de San Sebastián, y declarando conforme al Ordenamiento jurídico el Decreto Foral 68/1987 aprobado por la Diputación Foral de Guipúzcoa el veintidós de diciembre de 1987 y publicado en el Boletín Oficial de Guipúzcoa núm. 247 de veintinueve de diciembre de 1987. Sin costas».

SEGUNDO.—Contra la citada sentencia, la representación procesal del Ilustre Colegio Provincial de Abogados de San Sebastián interpuso el presente recurso de apelación que, admitido en ambos efectos, ha sido tramitado por esta Sala conforme a las prescripciones legales; y, formalizados por los dos partes personadas sus respectivos

escritos de alegaciones, se señaló para votación y fallo la audiencia del día 13 de mayo de 1998, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El Colegio recurrente interpuso recurso contencioso administrativo directo contra el Decreto Foral 68/1987, de 22 de diciembre, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, por el que se creaba la «Tarifa aplicable a las Sociedades de Información, a los efectos de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales», solicitando su nulidad absoluta no sólo por razones de forma, por estimar que no había sido elaborado con los requisitos necesarios exigidos por la Ley, sino también por razones de fondo, por entender que su contenido era contrario a lo dispuesto en normas de rango superior.

Asimismo, el Colegio entiende que el citado Decreto Foral favorece o posibilita, por lo menos, el intrusismo profesional, ya que la actividad del Abogado es atributo de las personas físicas y, a través de dicho Decreto Foral, pueden constituirse Sociedades de Servicios que, según su opinión, actuarían asesorando o emitiendo informes sin el debido control colegial.

SEGUNDO.—Como especifica el Colegio recurrente, en la fecha de aprobación del citado Decreto Foral, la legislación tributaria sobre la materia se puede sintetizar así:

a.—En el ámbito de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se había aprobado el Concierto Económico con el País Vasco, tanto la citada Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales como la Licencia Fiscal de Profesionales son Impuestos de normativa concertada, es decir, se podían regular por las normas que dictasen las Instituciones competentes de los Territorios Históricos y resultaban exigibles por las respectivas Diputaciones Forales (arts. 43 y 44 de dicha Ley, texto anterior a la reforma de la Ley 2/1990, de 8 de junio). Las Instituciones competentes en Guipúzcoa, según su respectiva potestad, son dos: Las Juntas Generales, con potestad de dictar Normas Forales, aunque sometidas al control de legalidad ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y la Diputación Foral, con potestad reglamentaria, sujeta a ese mismo control.

b.—En el Territorio de Guipúzcoa se aplicaba y, salvo el Decreto Foral impugnado, continuó aplicándose el régimen tributario sobre Licencias Fiscales vigente en el territorio de régimen común, conforme a lo dispuesto en la Disp. adic. Primera de la citada Ley 12/1981, que establece: «Hasta tanto se dicten, por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, las disposiciones necesarias para la aplicación del presente Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio de régimen común, las cuales, en todo caso, tendrán carácter de derecho supletorio».

c.—Las normas vigentes, en 1987, sobre la materia, en territorio común, eran las siguientes: 1.—El RD 791/1981, de 27 de marzo, por el que se aprueban la Instrucción y las Tarifas de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales (Licencia Industrial). 2.—El RD 830/1981, de 27 de marzo, por el que se aprueban la Instrucción y las Tarifas de la Licencia Fiscal de Profesionales y de Artistas (Licencia de Profesionales). Y, 3.—El RDLeg. 781/1986, de 18 de abril, TR de régimen local, que regula ambas Licencias Fiscales en los arts. 273 al 315.

En el ámbito del esquema legislativo expuesto, la Diputación Foral de Guipúzcoa decide crear una Tarifa para Sociedades de Información, asesoras o consultoras, que incluye en la Nomenclatura de las Tarifas estatales (epígrafe 980.0) de la Licencia Industrial, vía Decreto Foral 68/1987.

Decreto en el que cabe destacar dos puntos: 1.—La extensión de la actividad, pues las «Sociedades dedicadas al asesoramiento y a la información o resolución de consultas sobre actividades industriales y económicas en general» ejercitan, con motivo de sus servicios de consultoría, conocimientos jurídicos y de otras profesiones relacionadas con el mundo empresarial y económico. Y, 2.—La mutación de la naturaleza tributaria en el ámbito de las Licencias Fiscales, ya que, siendo sujetos pasivos que ejercen actividades profesionales, sin embargo, el Decreto Foral las incluye en la Licencia Industrial.

TERCERO.—El Colegio recurrente alega que el Decreto Foral cuestionado no ha sido elaborado con los requisitos formales exigidos por la Ley.

Dichos requisitos eran, en síntesis, en el año 1987, los siguientes: A) Los establecidos en los arts. 129 a 130 LPA de 1958, es decir, la iniciación por el departamento pertinente con los estudios previos que garanticen la legalidad, acierto y oportunidad de la disposición, conservándose, junto con la propuesta, los dictámenes, observaciones y enmiendas que se formulen; y el informe de la Secretaría General u Organismo semejante, previo al sometimiento del proyecto al órgano de la Diputación Foral competente para aprobarlo y promulgarlo. Y, B) Por afectar a la Licencia Industrial, el informe previo de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, a tenor del art. 285 del RDLeg. 781/1986.

Y se han omitido la mayor parte de ellos, pues, por un lado, el expediente administrativo del Decreto Foral sólo contiene la aprobación y publicación del mismo; y, por otro lado, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación tiene declarado, en el trámite de prueba, que no hay constancia de que la Diputación Foral de Guipúzcoa le haya solicitado la emisión de informe sobre la creación de la Tarifa controvertida, ni de que la Cámara haya emitido informe o certificación sobre el particular.

La sentencia de instancia ha soslayado todo lo expuesto utilizando el argumento de la doble vertiente o condición —como entidad local y como órgano foral— de la Diputación, y aduciendo, en consecuencia, que «cuando la misma actúa con competencia propia, derivada del EA y del Concierto Económico en el que se recogen las competencias de los órganos forales de los Territorios Históricos, debe ajustarse a las reglas de procedimiento previstas en aquellas Normas y no a las previstas en la normativa de los órganos de la Administración Local».

Se recogía, así, el razonamiento sentado por la Diputación Foral en su contestación a la demanda, consistente en que «ello excluye todo lo relacionado con el sistema de régimen local —tanto en lo sustantivo como en lo procedimental—, puesto que la actuación de la Diputación no debe verse como la de una institución de régimen local, sino como la de una institución con competencias para legislar derivadas de lo previsto en el EA y en el Concierto Económico».

Partiendo de ello, la Diputación Foral sostiene que el «procedimiento de elaboración» aplicable es el correspondiente al previsto en el ap. 4 de la Norma Foral 3/1984, de 30 de mayo, sobre el Gobierno y la Administración del Territorio Histórico de Guipúzcoa, que declara competencia del Consejo de Diputados la aprobación de los Reglamentos que desarrollen Leyes de la CA o del Estado.

Las Diputaciones Forales son, efectivamente, una Institución de régimen especial privativo que impide considerarlas, obviamente, como una Institución de régimen local (como reconoce la propia LBRL, 7/1985, de 2 de abril, en su Disp. adic. Segunda, y, también, el RDLeg. 781/1986, cuyos arts. 273 y 292, al regular la Licencias Fiscales, excepcionan expresamente los regímenes tributarios del País Vasco y de Navarra).

Pero la mencionada Norma Foral 3/1984 se limita a establecer una competencia y no regula ningún procedimiento de elaboración de las disposiciones. Procedimiento que, en el presente caso, es patente que no existió, como lo revela la circunstancia —ya indicada— de que el expediente administrativo sólo contiene el texto del propio Decreto impugnado, que de esta forma —como se dice en la sentencia de esta Sala de 8 de marzo de 1997, recaída en el recurso de apelación seguido entre el Ilustre Colegio Oficial de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria de Guipúzcoa y la Diputación Foral de Guipúzcoa— resulta elaborado por una suerte de generación espontánea, con abierto incumplimiento del art. 105 CE, que impone con carácter obligatorio «la audiencia de los ciudadanos directamente o a través de los organismos y asociaciones reconocidas por la ley en la elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten» (lo que es motivo suficiente para estimar el presente recurso y declarar la nulidad absoluta del Decreto impugnado).

En efecto, aunque la Diputación haya actuado, según hemos dicho, como órgano foral o institución «sui generis», ello no modifica el resultado o la conclusión a que hemos llegado: que el Decreto Foral ha sido aprobado prescindiendo del procedimiento administrativo de elaboración de las disposiciones generales, antes aducido, porque no existe otro que lo sustituya aprobado por las Juntas Generales de Guipúzcoa en virtud de su potestad normativa.

La tesis sustentada al efecto por la sentencia de instancia, favorable al criterio propugnado por la Diputación Foral, infringe, además, las siguientes normas no autonómicas:

a) La Ley 12/1983, de 14 de octubre, cuyo art. 12.1 exige la aplicación, por la Administración autonómica, de la legislación del Estado sobre procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de su propia organización; las cuales en ningún caso pueden reducir las garantías que establece la legislación estatal en favor del administrado (garantías que, en el supuesto que examinamos, se han reducido casi totalmente).

b) Los arts. —mencionados— 129 y 130 LPA de 1958 (cuyo procedimiento de elaboración de las disposiciones generales se ha omitido completamente).

c) El procedimiento de elaboración previsto en el RDLeg. 781/1986 para la aprobación de la Instrucción y Tarifas de la Licencia Industrial incluyó, además, las garantías siguientes: Colaboración de las representaciones de los sectores afectados por la reforma y de la Junta Superior Consultiva de la Licencia Fiscal y dictamen del Consejo de Estado. Y, en cambio, la Diputación Foral no ha aplicado ninguna garantía, ni general ni específica, en la elaboración del Decreto Foral aquí cuestionado.

CUARTO.—Otro motivo de impugnación, de fondo, opuesto por el Colegio apelante, es la violación del art. 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que establece las normas de armonización fiscal del sistema tributario de los Territorios Históricos, y cuya norma 4.^a, ap. segundo, dispone que «además, se utilizará, a efectos fiscales, la misma clasificación de actividades industriales y comerciales y de servicios profesionales que en territorio común».

Como ha tenido ocasión de afirmar en varias ocasiones el TC, por todas las sentencias 19/1987, de 6 de marzo, y 16/1994, de 18 de abril, el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las CC.AA. ni con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas.

Sentado lo anterior, el examen de la impugnación que se realiza del Decreto Foral 68/1987 ha de hacerse, por imperativo de la aludida norma 4.^a, a la luz de la clasificación de las actividades que existe en los territorios de régimen común, plasmada, al tiempo de elaborarse el Decreto Foral, en los arts. 273 y siguientes del RDLeg. 781/1986, de 18 de abril.

El Decreto Foral tuvo por objeto crear una tarifa aplicable a las «Sociedades de Información», estableciendo a tal fin la «Agrupación 98. Sociedades de Información.- Grupo 980. Sociedades de información y consulta.—980.0.—Contratación o subcontratación de servicios por Sociedades dedicadas al asesoramiento y a la información o resolución de consultas sobre actividades industriales y económicas en general, cuota de 27.720 ptas. Nota.—La cuota de este Epígrafe es independiente de la que los profesionales u otras personas deban satisfacer por su servicio correspondiente.- La realización o ejecución de los trabajos a que se refieren los informes emitidos obligarán a matricularse en los epígrafes correspondientes de ejecución».

Tal actividad no aparece clasificada específicamente, a los efectos de la presente licencia fiscal, ni en el RD 781/1986, arts. 274.1 y siguientes, ni en los Reales Decretos que, en el momento de elaborarse la norma impugnada, habían venido integrando el espectro normativo en este campo (Reales Decretos de 27 de marzo, 19 de junio, 30 de octubre y 13 de noviembre de 1981, 18 de diciembre de 1982, 7 de diciembre de 1983 y 19 de abril de 1985), por lo que, también por este motivo, puede cuestionarse la creación de la licencia.

QUINTO.—El Colegio Oficial recurrente ha atacado también el Decreto Foral alegando que a su amparo se van a implantar sociedades que tendrán por objeto el ejercicio de actividades profesionales reservadas a los colegiados, sin la debida autorización y control colegial, con lo que se favorecerá el intrusismo.

Pero es evidente que tal concreta argumentación nada tiene que ver con el proceso de creación de la norma, que es lo único que se está enjuiciando, y que ninguna relevancia tiene, por tanto, a los fines del presente recurso.

SEXTO.—Procede, en definitiva, declarar la nulidad absoluta del Decreto impugnado y declarar asimismo que no ha lugar a imponer condena en las costas del recurso (art. 131 de la Ley Jurisdiccional).

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

PRIMERO.—Estimamos el recurso de apelación interpuesto por el Ilustre Colegio Provincial de Abogados de San Sebastián contra la sentencia dictada el 9 de abril de

1992 por la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ Navarra, en su recurso 249/1988, la que revocamos, declarando en su lugar la nulidad del Decreto Foral 68/1987, de 22 de diciembre, por el que se creó la Tarifa aplicable a las Sociedades de Información, a los efectos de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, por no haberse cumplido las formalidades legales en su elaboración y ser, en consecuencia, contrario a Derecho.

SEGUNDO.—Sin pronunciamiento sobre costas.

Ref. TS-35

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1998

Recurso: Primera instancia nº 596/1995

Ponente: Jaime Rouanet Moscardó.

Artículos del Concierto:

- Art. 30
- DA 2ª

Voces:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Naturaleza pactada

En la Villa de Madrid, a veintiocho de mayo de mil novecientos noventa y ocho.

Visto el presente recurso contencioso-administrativo directo interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador don Santos Gandarillas Carmona y asistida del Letrado don José Luis Echebarría Monasterio, contra el artículo 103.1, A) del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo; en el que, asimismo, han comparecido, como partes recurridas, el Abogado del Estado, la Junta de Decanos de los Colegios Notariales de España-Consejo General del Notario, representada por el Procurador don Miguel Ángel de Cabo Picazo y asistida de Letrado, y la Comunidad Autónoma de la Rioja, a su vez representada por el Procurador don Jorge Deleito García y asistida del Letrado señor Bretón Rodríguez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Interpuesto el recurso contencioso-administrativo directo a que se ha hecho referencia en el encabezamiento de esta sentencia y recibido de la Administración el expediente administrativo, la Diputación recurrente formalizó demanda en la que, previos los antecedentes fácticos y fundamentos jurídicos pertinentes, se suplica que se dicte sentencia declarando la nulidad del artículo 103.1, A) del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

SEGUNDO.—Dado traslado de dicha demanda a las tres partes recurridas, el Abogado del Estado, la Junta de Decanos de los Colegios Notariales de España-Consejo General del Notariado, y la Comunidad Autónoma de La Rioja, éstas, tras haberse desestimado, mediante Auto de 18 de julio de 1996, la alegación previa de inadmisibilidad promovida, al amparo del artículo 82, b) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-

Administrativa, por el Abogado del Estado, formalizaron sus respectivos escritos de contestación a la demanda de la recurrente, solicitando la confirmación del precepto reglamentario impugnado.

TERCERO.—No instado el recibimiento del proceso a prueba, las cuatro partes interesadas formularon sendos escritos de conclusiones, reiterando sus pedimentos originales; y, declaradas terminadas las actuaciones, se señaló para votación y fallo la audiencia del día 26 de mayo de 1998, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La Diputación Foral de Vizcaya, en el escrito de demanda formulada en el presente recurso contencioso-administrativo directo, impugna la virtualidad jurídica del artículo 103.1, A) del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo sucesivo, ITP y AJD), aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo [que establece que «La presentación de las declaraciones-liquidaciones, de los documentos... se hará ateniéndose a las siguientes reglas de competencia territorial y por el orden de preferencia...: A) Siempre que el documento comprenda algún concepto sujeto a la cuota gradual del gravamen de AJD, será competente la Oficina en cuya circunscripción radique el Registro en el que debiere procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos de mayor valor según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio»], por entender que contraría lo dispuesto en el artículo 31.1 del Concierto Económico del Estado con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo (que dice que «Corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio la exacción del gravamen sobre los AJD en los siguientes casos: 1.—En las escrituras, actas y testimonios notariales, cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco»).

Y, al efecto, la Diputación arguye, entre otros extremos, que se introduce, así, mediante un Reglamento, una alteración de la Ley del Concierto, puesto que ésta establece, como único y exclusivo punto de conexión para la liquidación, el «lugar del otorgamiento» del documento, y aquél, frente al anterior, otro punto de conexión diferente, el del «lugar en que radique el Registro donde haya de inscribirse el bien o el acto».

Y es obvia, pues —añade—, la consecuente nulidad del precepto reglamentario, por infringir el principio de jerarquía normativa (no puede ir contra lo dispuesto en una Ley) y atentar contra la indisponibilidad unilateral del mencionado Concierto Económico; pues éste, por su literalidad expresiva y por su origen histórico, es una norma paccionada que forma parte de lo que podría calificarse de bloque de constitucionalidad (aunque sea de segundo grado) o de parámetro constitucional, y no es susceptible, por tanto, de ser modificado por una norma legal unilateral, ya sea estatal o autonómica, y, mucho menos, por una disposición meramente reglamentaria, como lo es el Real Decreto 828/1995.

Además —continúa alegando—, con la apariencia del ejercicio lícito de una potestad administrativa, la reglamentaria, se pretende conseguir, en fraude, el fin ilícito de la reforma de la Ley del Concierto; es decir, se utiliza desviadamente el cauce del nuevo Reglamento del ITPyAJD para alterar unilateralmente el artículo 31 de la Ley 12/1981 y generar, así, un fraude tanto del Concierto como de sus bases.

SEGUNDO.—En relación, precisamente, con la cuota gradual del AJD, documentos notariales, había surgido una discrepancia entre todos los sujetos tributarios activos interesados, determinante en parte de la concreta redacción dada al artículo 103.1, a) del Real Decreto 828/1995.

Consiste dicha discrepancia en que las Diputaciones Forales de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa, y, más tarde, Navarra, habían reducido el tipo impositivo del mencionado gravamen —aplicable a las escrituras públicas y otros documentos notariales que tengan por objeto cantidad o cosa valuable—, cifrándolo en un 0,10% en lugar del 0,50% en que se encuentra fijado en el resto del territorio nacional, generándose, con ello, unido al doble hecho o factor de la libertad de elección del notario autorizante y, con ello, del punto de conexión territorial —basado, de forma exclusiva, en el lugar de otorgamiento del documento—, un desplazamiento o una emigración de las partes interesadas hacia dichos territorios de régimen foral con el objeto de conseguir, en el otorgamiento de las escrituras y documentos antes citados, importantes ahorros fiscales con ocasión de las operaciones inmobiliarias y financieras documentadas —que, en condiciones normales, no hubieran sido otorgadas en dichos territorios—.

TERCERO.—Dentro del marco de la premisa expuesta, y no obstante lo argüido por la Diputación recurrente, el alcance del cuestionado artículo 103.1, A) del Real Decreto 828/1995 queda, sin embargo, clarificado y centrado, si se atiende al ámbito de aplicación territorial del ITP y AJD.

El artículo 6 del Real Decreto Legislativo 1/1993 contiene dos partes bien diferenciadas: una, en la que se concretan «los puntos de conexión» para las tres modalidades impositivas, y, otra, en la que se establece que «lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno» (precepto reproducido en el artículo 6 del Real Decreto 828/1995).

Así pues, tales disposiciones son conscientes de que su ámbito de aplicación no es general para todo el Territorio del Estado, y parten, por tanto, de la existencia de determinadas Comunidades Autónomas en las que dicha normativa estatal del ITP y AJD no resulta totalmente aplicable.

Y, en función de ello, ha sido imperiosa la necesidad de fijar unas normas que resuelvan los conflictos que puedan surgir del establecimiento de los correspondientes «puntos de conexión».

Y la normativa que establece tales puntos de conexión y permite resolver los posibles conflictos competenciales entre el País Vasco y el resto de España está integrada por la Constitución, por el Estatuto de Autonomía y, especialmente, por la Ley del Concierto Económico, 12/1981.

Ya hemos indicado que, en el artículo 31 de esta última Ley, se dispone que corresponde a la Diputación Foral competente por razón del territorio la exacción del gravamen del AJD, en el caso de escrituras, actas y testimonios notariales, «cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco» (criterio seguido por el artículo 6 de la Norma Foral de Vizcaya 3/1989).

En las demás Comunidades Autónomas (o sea, en todas, menos en el País Vasco y en Navarra), el ITP y AJD se rige por la normativa estatal, si bien sus rendimientos están cedidos a las mismas como medios de financiación, tal como se infiere de la Ley

30/1983, de 28 de diciembre (ampliada por la Ley 32/1987, de 22 de diciembre, que hace referencia, ya, al gravamen gradual de los documentos notariales); en cuyo artículo 6 se regulan los correspondientes puntos de conexión —por los que se determinan cuándo el rendimiento de un hecho imponible corresponde a una Comunidad Autónoma o a otra—).

En consecuencia, el artículo 103 del Real Decreto 828/1995 no trata de fijar las soluciones a los conflictos interregionales, ni de regular el ámbito de aplicación de la Ley y del Reglamento del Impuesto, pues tales materias o problemáticas están ya previstas en los artículos 6 de las antes mencionadas normas tributarias y autonómicas.

En realidad, el artículo 103 da por supuesto que un concreto hecho imponible cae dentro, ya, de su respectiva competencia, a tenor de lo dispuesto en los citados artículos 6; por lo que no es factible identificar, como parece hacerlo la Diputación recurrente, los «puntos de conexión territorial» del gravamen con las «reglas que determinan la competencia de las Oficinas Liquidadoras».

En efecto, como arguyen el Abogado del Estado y la Junta de Decanos de los Colegios Notariales, es preciso distinguir —con objeto de evitar, entre otros fines, el antes comentado desplazamiento hacia el País Vasco del otorgamiento de las escrituras notariales— tres cuestiones diferentes:

a) La fijación de unos «puntos de conexión», al objeto de concretar cuándo, dentro del territorio nacional, y en virtud de lo dispuesto en los artículos 6 antes citados, es aplicable, en relación con el impuesto aquí analizado, la normativa foral vasca o la estatal; puntos de conexión que están establecidos en la comentada Ley 12/1981 (modificada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre), para determinar cuándo es aplicable el impuesto estatal o el concertado, remitiendo al «lugar del otorgamiento del documento».

b) Resuelta tal cuestión en favor —en su caso— de la aplicación del impuesto estatal, la normativa reguladora de la cesión de tributos a todas las Comunidades Autónomas —excepto el País Vasco y Navarra— señala «otros puntos de conexión» complementarios dirigidos a concretar a qué comunidad Autónoma en régimen de cesión de tributos corresponde obtener el rendimiento del impuesto estatal aplicado. Dichos puntos de conexión complementarios están establecidos en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre (modificada por la 32/1987, de 22 de diciembre), reguladora de la cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas, que remite, también, al «lugar del otorgamiento del respectivo documento».

c) Si, en virtud de esos dos grupos de puntos de conexión, resulta aplicable el impuesto estatal, es cuando entran en juego las «reglas sobre competencia territorial para liquidar el impuesto», recogidas en el artículo 103 del Real Decreto 828/1995 (y 69 del Reglamento de 1981).

Estas últimas «reglas» son las que determinan —una vez hayan entrado en juego los precitados «puntos de conexión»— que la Oficina competente para liquidar el gravamen gradual del AJD (previa la presentación, ante ella, de los documentos notariales y de la declaración-liquidación) es aquella en «cuya circunscripción radique el Registro en que proceda practicar la inscripción o anotación».

En consecuencia, tales «reglas de competencia» sólo afectan, en realidad, a las Comunidades Autónomas de régimen común, pero no a los territorios forales del País Vasco y Navarra; y no menoscaban ni inciden sobre los «puntos de conexión» establecidos para concretar qué normativa, la estatal o la foral, es la aplicable, ni

tampoco sobre los «puntos de conexión» que, después, permiten especificar a quién deben atribuirse los rendimientos obtenidos.

O sea, quedan reducidas, tales «reglas», a imponer que los documentos que contengan actos o contratos sujetos al gravamen gradual del AJD sean presentados ante la Oficina en cuya circunscripción radique el Registro ante el que aquéllos hayan de ser inscritos o anotados, pero sólo después de que, por aplicación de los «puntos de conexión» correspondientes, haya quedado concretada la aplicabilidad del impuesto estatal. De modo que, si en virtud del punto de conexión del artículo 31 de la Ley del Concierto Económico, 12/1981, es aplicable la normativa foral, por mor del «lugar del otorgamiento del documento», la presentación del mismo no resulta afectada por el cuestionado artículo 103.1, A) del Real Decreto 828/1995, pues tiene que seguir realizándose ante la Oficina que, al efecto, y dentro del territorio de la Comunidad Autónoma, se designe por la misma —según sus potenciales «reglas de competencia territorial»—.

En definitiva, pues, la redacción del citado artículo 103.1, A) en nada afecta a las competencias del País Vasco y obedece, sólo, al afán de coordinar las «reglas de competencia territorial» a efectos de liquidación con los «puntos de conexión» a efectos de recaudación (contemplados —estos últimos— en el artículo 6 de la Ley, antes citada, 30/1983, modificada por la 32/1987), sin que sea factible, por tanto, dada su distinta finalidad, el que quede alterado, mediante un Reglamento, lo dispuesto, en una Ley, a fin de concretar cuándo es aplicable el impuesto estatal o cuándo lo es el concertado.

A estas mismas conclusiones llega la Junta de Decanos de los Colegios Notariales en su escrito de contestación a la demanda, en cuanto afirma que «las reglas de competencia territorial» hacen referencia a la Oficina que se reputa más apta para poner en práctica los principios constitucionales de eficacia y economía de los artículos 31 y 103 de la Constitución, pues, siendo preciso comprobar el valor real de los bienes adquiridos por el sujeto pasivo —que, en primer lugar, es el adquirente—, es lógico que se atienda, como preferente, al lugar de ubicación de dichos bienes o al de la sede del Registro en que hayan de inscribirse o anotarse, ya que los datos para dicha comprobación se sitúan, con más precisión, en la Oficina que, por su inmediatez, los tiene a su disposición.

Distintos a las citadas «reglas» son, pues, los «puntos de conexión» de la distribución del poder tributario en España, pues sirven, tanto en el régimen foral como en el de cesión del tributo, para determinar a quién se atribuye el rendimiento del tributo (cuestión que no puede confundirse con la delimitación de la competencia territorial de las Oficinas Gestoras llevada a cabo por las antes citadas «reglas de competencia»).

Es decir, debe distinguirse entre el «punto de conexión» territorial del gravamen y la «regla de competencia» funcional de las correspondientes Oficinas liquidadoras. Y es obvio, en consecuencia, que el contenido del artículo 103.1, A) del Decreto 828/1995 no conculca ningún precepto de rango superior ni, en concreto, el artículo 31 de la Ley del Concierto, 12/1981, puesto que, en relación a todos los documentos que se autoricen u otorguen en el País Vasco, la competencia para la exacción (y obtención del rendimiento) del impuesto corresponde, cualquiera sea, en definitiva, la Oficina de Gestión en que aquéllos hayan de ser presentados, a la Diputación Foral pertinente.

En razón a todo lo hasta ahora expuesto, es por lo que la Diputación Foral de Vizcaya, en su escrito de conclusiones, señala —con menos convicción, ya, que en su demanda— que, si el Real Decreto 828/1995, a través de su artículo 6.2, es respetuoso con la Ley del Concierto Económico, 12/1981, y deja, en realidad, inalterados los «puntos de conexión» fijados en su artículo 31, deberá así establecerse en la sentencia que se dicte,

motivando en ello la desestimación del recurso; y si, por el contrario, el comentado artículo 103.1, A) implica una alteración del «punto de conexión» fijado en la Ley del Concierto Económico, deberá estimarse el presente recurso.

Y, por mor de lo hasta aquí analizado, es la primera de las dos soluciones apuntadas por la Diputación la que arbitramos, precisamente, en esta sentencia, como más adecuada al ordenamiento jurídico aplicable, con la derivada consecuencia de la desestimación del recurso (recurso que, en puridad, venía a resultar, desde casi todos los puntos de vista, innecesario y superfluo y, en cierto modo, carente de «interés» para la Diputación recurrente).

CUARTO.—Procede, por tanto, desestimar el presente recurso contencioso-administrativo directo y confirmar, en consecuencia, la adecuación a derecho del artículo 103.1, A) del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

No hay méritos para hacer expresa condena en las costas del presente proceso, por no concurrir, no obstante lo acabado de exponer en los anteriores Fundamentos, los requisitos exigidos para ello por el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad El Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo directo interpuesto, por la representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya, contra el artículo 103.1, A) del Reglamento del ITP y AJD aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, cuya adecuación a derecho confirmamos y declaramos. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia firme, que se publicará en su caso en el «Boletín Oficial del Estado», y se insertará en la Colección Legislativa y definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1998

Recurso: Nulidad de Actuaciones de la STS de 7 de febrero de 1998 (TS-32)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya (con la posterior adhesión de las Juntas Generales de Vizcaya y del Gobierno Vasco), planteó Incidente de Nulidad de Actuaciones, al amparo del recientemente reformado art. 240.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial por la alegada incongruencia de la Sentencia dictada por esta Sala en la Apelación n.º (...), estimatoria del Recurso interpuesto por el Abogado del Estado contra la NF 8/1988 de Vizcaya.

La argumentación de los promotores del incidente es, en síntesis, la siguiente:

- a) Que aunque el Abogado del Estado había solicitado la declaración de nulidad de la referida Norma Foral y aparentemente se concede lo pedido, la congruencia exigía se declarara que “sería nula” de haber subsistido y no que es nula.
- b) Que el proceso carecía de objeto a partir de la entrada en vigor de la NF 5/1993 de Medidas Urgentes de Apoyo a la Inversión e impulso de la Actividad Económica, que derogó aquella, con lo que al referirse la Sentencia a una norma inexistente se producía incongruencia por “extra petitum” de cualquier pronunciamiento que no sea el de terminación anormal del proceso por dicha falta de objeto.
- c) Que no puede desvirtuarse la incongruencia y falta de objeto por la aplicación del principio de la “prepetuario jurisdictionis”, ya que la norma combatida, fue modificada y después derogada en el curso del proceso, así como el propio Concierto Económico, ampliándose al ámbito de aplicación de los incentivos fiscales (aunque se considerara virtualmente “viva” la Norma derogada), eliminando la limitación particular a entidades extranjeras.
- d) Finalmente se invocaba al efecto la Sentencia de 12 de Diciembre de 1934.

SEGUNDO.—En primer lugar ha de distinguirse que la derogación es un acto espontáneo del Órgano del que emanó la norma suprimida, producido por razones de oportunidad o cambio de criterio, que la priva de vigencia para el futuro, sin cuestionar ni su anterior efectividad, ni su adecuación al ordenamiento jurídico.

Por el contrario, la declaración de nulidad jurisdiccionalmente decretada, es un acto de sometimiento al Derecho de la propia actividad normativa de la Administración, por el que, al expulsar del ordenamiento la norma impugnada, la declara inexistente, tanto para el futuro como para el pasado, reconociendo que no debió promulgarse, porque al hacerlo se vulneró la legalidad, que el Tribunal tiene la función y el deber de restaurar.

A la luz de estos principios resulta patente que impugnada la NF 8/1988 de Vizcaya, su posterior derogación, ya fuera parcial, por modificación, o finalmente total, por sustitución, no ocasiona, por sí misma, la pérdida de objeto del proceso seguido a instancia de la Administración General del Estado, pues dicho objeto o finalidad de la actividad declaratoria del Derecho propia de los Tribunales es, en estos casos, no solo la decisión sobre la vigencia de la disposición cuestionada, sino también sobre la adecuación a derecho de esta desde su nacimiento, sin que dicha última parte del objeto del proceso esté supeditada, en todo caso, a la circunstancia de que aquella vigencia permanezca cuando se resuelva el asunto, pues tal limitación no existe en el texto del art. 39 de la Ley de la Jurisdicción, ni puede deducirse con carácter general y absoluto de su interpretación finalista y conjunta con el resto de la Ley de la que forma parte.

TERCERO.—En consecuencia y en los casos de impugnación directa de disposiciones de carácter general, su derogación en el curso del proceso no obliga siempre a concluirle sin fallo, como pretenden las partes promotoras del presente incidente, ni por no hacerla incurrir, en todo caso, en incongruencia la Sentencia que entra a resolver sobre la nulidad de la norma, postulada por el recurrente, como vienen a reconocer las Sentencias de este Tribunal de 8 de Noviembre de 1989, 8 de Junio de 1995, 26 de Septiembre y 10 de Octubre de 1996.

Es cierto que la antigua Sentencia de 12 de Diciembre de 1934, que como precedente se invoca por la Diputación Foral de Vizcaya, habla de pérdida de objeto, pero en otro sentido, ya que, por un lado, no se refiere a la impugnación directa de Disposiciones Generales, sino de un acto administrativo concreto de concesión de un ferrocarril por el Ministerio de Fomento, discutiéndose la competencia, que reclamaba el Ayuntamiento de Barcelona, y por otro lado la Sala consideró sin objeto dicha pretensión al haberse producido la renuncia del solicitante a la referida concesión, a lo que se sumaba —para fundar la apreciación de temeridad y no la pérdida de objeto— el haber "quedado sin vigencia la legislación que pudo dar vida a esa acción".

Es decir lo que la Sentencia citada vino a declarar fue que la derogación de las Normas invocadas para sostener una competencia es causa de condena en costas.

Cierto es también que las Sentencias de esta Sala de 3 de Febrero y 23 de Junio de 1997, admiten la pérdida de objeto del proceso, en el caso de derogación de la norma impugnada, poniéndolo en relación con la doctrina al respecto del Tribunal Constitucional, en cuanto a las Leyes (en Sentencias 111/83, 199/87 y 365/93), que, a su vez, la condiciona a que dicha derogación conlleve "la exclusión de toda aplicabilidad".

También la Sentencia de esta Sala de 27 de Mayo de 1997 admite que pueda producirse la pérdida de objeto sobrevenida por derogación de las disposiciones impugnadas, pero lo hace en un supuesto de fijación de la estructura orgánica, dependencias y competencias internas del desaparecido Ministerio de Justicia e Interior, que no solamente ya no pueden tener efectividad alguna, sino que —como la referida Sentencia reconoce— la pretensión ejercitada "ya ha sido satisfecha por el propio Gobierno".

En conclusión, en los supuestos de impugnación directa de disposiciones generales, cabría hablar de pérdida de objeto únicamente en los casos en que, por mor de la naturaleza intrínsecamente transitoria de la disposición combatida o de la fórmula empleada en su derogación expresa, quedara privada de cualquier clase de efectos directos o indirectos, operándose una verdadera abrogación, o se viniese a reconocer por la Administración demandada la improcedencia y antijuridicidad de su promulgación, circunstancias que no concurren en el presente caso, pues es evidente que no se ha producido lo segundo y en cuanto a los posibles efectos posteriores de la disposición

derogada, están expresamente previstos en la Disposición Transitoria Primera de la NF 5/1993 de 24 de Junio, que vino a sustituirla, como ha puesto de manifiesto el Abogado del Estado al formular alegaciones en el presente incidente.

CUARTO.—Hasta aquí ha quedado aclarado que, en la apelación de que dimana el presente incidente, esta Sala no venía obligada a abstenerse de dictar Sentencia y en su lugar concluir anormalmente el proceso mediante Auto declaratorio de su pérdida de objeto, por haberse producido en el ínterin la derogación de la Norma Foral impugnada, al no concurrir las extraordinarias circunstancias, antes referidas, que podrían hacer viable tal pronunciamiento.

Pero es que, aunque así fuera, es decir en el supuesto de que realmente la posterior derogación de la Norma impugnada hubiera producido la efectiva pérdida de objeto del proceso y habiendo sido más procedente no hacerla, la Sala hubiera dictado una Sentencia carente de efectos prácticos, (aparte de que —paradójicamente— la inutilidad del fallo podría arrastrar la ausencia de interés y por lo tanto de acción de los promotores del incidente), además no por ello hubiera incurrido en incongruencia y menos en la productora de la nulidad que permite el excepcional y específico incidente que regula el art. 240 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, según la reforma operada por la LO 5/1997.

En efecto, no puede negarse la congruencia del fallo por que, según el art. 43.1 de la Ley de la Jurisdicción en relación con el art. 69.1 de la misma y los arts. 524 y 359 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, ha de medirse por su adecuación a las pretensiones de las partes, concretadas en sus escritos de demanda y contestación y en el caso de autos es patente que fueron: por la parte actora que se anulara la Norma Foral impugnada, y por las partes demandadas que se mantuviera su validez y si se resolvió lo primero, lo mismo que si se hubiera resuelto lo segundo, no puede hablarse de incongruencia alguna, cualquiera que fuera el reflejo en la realidad del pronunciamiento judicial.

Por otra parte la nulidad cuya declaración permite la nueva redacción dada al art. 240 de la LOPJ, está estrechamente relacionada con los Derechos Fundamentales, así lo anuncia expresamente la Exposición de Motivos de la LO 5/1997 cuando dice que con la reforma “queda planteada en términos más razonables la cuestión del desarrollo legal del apartado 2 del art. 53 de la Constitución, acerca de la tutela judicial ordinaria, por cauces preferentes y sumarios de los derechos fundamentales”.

Por lo tanto, lo mismo que los defectos formales capaces de generar la anulación de una Sentencia no susceptible de otro recurso, han de estar directamente relacionadas con la indefensión, la incongruencia no puede ser cualquier diferencia entre lo pedido y lo resuelto, sino que a la que se refiere el n.º 3 del art. 240 de la LOPJ es únicamente a aquella que se produce cuando, apartándose el fallo de las pretensiones de las partes, sitúa a alguna de ellas en indefensión, al resolver sobre extremos en los que no tuvo ocasión de alegar y probar o con vulneración de algún otro derecho fundamental, imposible de restaurar al tratarse de una resolución firme; circunstancias —las descritas— que permiten instar la anulación de una Sentencia irrecurrible, por tan graves razones de incongruencia que hacen primar la tutela judicial de aquellos derechos sobre el principio de seguridad jurídica en que se asienta la santidad de la cosa juzgada.

Entender lo contrario conduciría al resultado, no querido por la Ley, de abrir paso a un nuevo recurso contra las Sentencias firmes.

QUINTO.—No procede hacer condena en costas.

Ref. TS-37

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 1998

Recurso: Apelación nº 7484/1990

Ponente: José Mateo Díaz.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 3

Voces:

- Incentivos fiscales
- Derecho comunitario
- Libertad de competencia empresarial

En la Villa de Madrid, a trece de octubre de mil novecientos noventa y ocho.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, ha visto el Recurso de Apelación 7484/1990, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la Sentencia dictada el día 30 de junio de 1990 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en su Recurso 729/1987, siendo parte apelada las Juntas Generales de Guipúzcoa, y como coadyuvantes la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Guipúzcoa, la Excma. Diputación Foral de Guipúzcoa, representadas todas ellas por el Procurador don Juan Corujo López Villamil, el Gobierno de la Comunidad Autónoma del País Vasco, representado por el Procurador don Pedro Rodríguez Rodríguez y las Juntas Generales de Vizcaya, por el también Procurador don Santos de Gandarilla Carmona, todos ellos bajo la dirección de Letrado, versando sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, cuantía indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El Boletín Oficial de Guipúzcoa, de fecha 29 de abril de 1987, publicó la Norma Foral 14/1987, de 27 de abril, aprobada por las Juntas Generales de dicha provincia, en sesión de la Comisión de Economía, Hacienda y Presupuestos de las mismas, celebrada el 8 de abril de 1987, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión para 1987, publicándose en el Boletín Oficial del mismo territorio, correspondiente al 15 de junio siguiente, la corrección de determinados errores.

SEGUNDO.—La referida disposición fue objeto de recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración General del Estado, que se tramitó ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la desaparecida Audiencia Territorial de Pamplona,

finalizando con Sentencia de la misma Sala del Tribunal Superior de Justicia de 30 de junio de 1990, que fue desestimatoria.

TERCERO.—Interpuesto recurso de apelación por la Administración General del Estado, recibidos los autos, comparecidas las partes y formalizadas sus alegaciones, se señaló el día 6 de octubre de 1998 para votación y fallo, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. José Mateo Díaz, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En su escrito de demanda, ante la Sala de instancia, la Administración recurrente concretó las vulneraciones del principio de legalidad, que estimaba se habían producido en la Norma Foral impugnada, señalando las siguientes:

A) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Bonificación del 95% de la cuota para aquellos actos y contratos relacionados directa o indirectamente con las nuevas inversiones [artículo 3.1.A) de la Norma].

B) Impuesto sobre sociedades.

a) deducción de la cuota líquida del 50% del importe de las inversiones, sin límite de la cuota y pudiendo practicarse hasta el límite de los cuatro ejercicios siguientes [artículo 3.B), a)].

b) Libertad de amortización de los bienes de activo fijo en que consistan las nuevas inversiones [artículo 3.B).b)].

c) Compensación de las pérdidas de ejercicios anteriores durante diez ejercicios y con el límite máximo de las inversiones realizadas [artículo 3.B), c)].

C) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Idénticos beneficios que los dispuestos para las sociedades en los apartados a) y b) de la letra anterior [artículo 3, C)].

D) Licencia fiscal del Impuesto sobre Actividades Comerciales e Industriales.

Bonificación del 95% de las cuotas y recargos que se devenguen como consecuencia de las nuevas inversiones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 44 del Concierto Económico [artículo 3, D)].

E) Contribución Territorial Urbana.

Bonificación del 95% de las cuotas y recargos que correspondan a los bienes de naturaleza urbana incluidos en las nuevas inversiones [artículo 3, E)].

F) Restantes tributos de las Corporaciones Locales.

Bonificación del 50% de las cuotas y recargos de los restantes tributos locales que se devenguen en relación con las nuevas inversiones o en el ejercicio de las actividades empresariales a que aquéllas se destinen.

SEGUNDO.—La parte recurrente expone en su recurso que estas normas introducen auténticas subvenciones, entendidas en el sentido y concepto de ayudas de Estado de carácter fiscal, que discriminan las inversiones por razón del territorio donde se realizan, y que no solamente están prohibidas y son contrarias al Derecho nacional, sino que se oponen también a la propia Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, y

también contradicen los artículos 92 a 94 del Tratado de Roma, constitutivo de la Comunidad Económica Europea, que forman y son Derecho directamente aplicable en los Estados miembros.

Expone además que es evidente la menor presión fiscal que introduce la norma recurrida, sin que siquiera esté probada una disminución de la actividad económica de la provincia, en relación con otros territorios del Estado, que justifique tales privilegios.

El representante de la Administración recurrente detalla también las sensibles diferencias entre los tipos que resultan de la norma recurrida y los correspondientes a los mismos impuestos en los territorios de Derecho común del Estado.

Así, en lo relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la normativa del resto del Estado no existe la bonificación introducida.

En el Impuesto sobre Sociedades, la diferencia va de la deducción del 50% en la Norma Foral 14/1987 a la del 15% en la estatal, con el límite del 25% sobre la cuota líquida, según estableció la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1987.

En el mismo Impuesto, la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores no tiene límite de cuota en el territorio común, pero el período de tiempo se reduce a 5 años, en lugar de 10 en la normativa impugnada.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las diferencias corren paralelas a las que se han expuesto para el Impuesto sobre Sociedades.

Con respecto a la Contribución Territorial Urbana, en el ámbito de la norma estatal sólo existe una bonificación del 50% de las cuotas devengadas en los tres primeros ejercicios para las edificaciones de nueva planta, frente al 95% que otorga la Norma 14/1987, con la única reserva de que sean los respectivos Ayuntamientos los que acuerden la aplicación del beneficio.

Con la misma reserva, y en lo relativo a los restantes tributos locales, la normativa foral establece una bonificación del 50% en relación con las nuevas inversiones o con el ejercicio de las actividades empresariales a que aquéllas se destinen, siempre que los Ayuntamientos acuerden la aplicación de tales beneficios en sus respectivos términos municipales, bonificación inexistente en el resto del territorio del Estado.

TERCERO.—Las partes apeladas han opuesto, en síntesis:

a) Que la armonización fiscal, predicada por el Concierto Económico en su artículo 4 se refiere de forma expresa al «sistema tributario», pero en absoluto puede entenderse que deba concurrir tributo por tributo.

b) Las medidas fiscales de fomento, previstas en el artículo 4.2.º de la Ley del Concierto, no pueden ser calificadas como de menoscabo de la competencia empresarial, no siendo cierto tampoco que resulten discriminatorias, por cuanto el ámbito de aplicación de la Norma Foral discutida, reservado a las personas naturales o jurídicas que realicen, o vayan a realizar en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, actividades sujetas a la Licencia Fiscal del Impuesto sobre Actividades Comerciales, Industriales, con algunas exclusiones, según expresa el artículo 1.1 de la Norma Foral impugnada. Por todo ello, la desigualdad de trato entre personas o entidades de régimen especial y del común, a favor de las primeras, no puede basarse en ejemplos numéricos, ni en la comparación tributo a tributo, sino observando, como antes se dijo, el sistema

tributario en su conjunto, por todo lo cual la Norma objeto del recurso no infringe la igualdad de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española.

c) Los preámbulos de la Ley 50/1985 sobre Incentivos Regionales y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1535/1987 desarmen la argumentación del representante de la Administración Central, resultando sorprendente que el representante de la misma trate de desconocer ahora los principios de la política estatal de incentivos a las regiones deprimidas que se contienen en dichas normas.

d) Según los datos estadísticos que se aportan, la presión fiscal efectiva global en el País Vasco es superior a la del resto de España.

e) La potestad tributaria del Territorio histórico de Guipúzcoa deriva de la disposición adicional 1.ª de la Constitución, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y de la Ley del Concierto Económico, que es el núcleo mínimo de la foralidad, sin perjuicio de su ampliación por la Comunidad Autónoma o por el Estado, invocando a tal fin la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1988.

f) No se contiene en el escrito de demanda que se articuló en la instancia ni una sola alegación contra el artículo 5 de la Norma Foral, por lo que en todo caso no puede prosperar la demanda en cuanto a la misma.

CUARTO.—La sentencia apelada, tras exponer las líneas generales del sistema recogido en la Ley 12/1981, centra su estudio en la impugnación del artículo 4 efectuada por la demanda llegando, fundamentalmente, a la conclusión de que no ha habido vulneración de la norma segunda de dicho artículo, que determina que no se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipo en que se materialice la inversión, ni de la undécima, según la cual las normas forales no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, porque las bonificaciones denunciadas inciden sobre impuestos de normativa autónoma en favor de empresarios individuales o sociedades que operen exclusivamente en Guipúzcoa y tributen a la Hacienda Local.

QUINTO.—Procede ante todo desechar la argumentación de la sentencia de instancia, pues la circunstancia de que, lógicamente, los incentivos que figuran en la norma impugnada no menoscaben la libre competencia dentro del círculo de empresarios que operan en el territorio de Guipúzcoa, no quiere decir absolutamente nada en el presente debate, en el que el reproche se hace con relación al resto del Estado.

Iniciando ya el estudio del litigio es oportuno hacer nuestro lo que se afirma por la representación del Gobierno del País Vasco cuando afirma en sus alegaciones que «la Constitución... reconoce que, para las Comunidades Autónomas de Euskadi y Navarra existe un plus competencial sobre el resto de Comunidades Autónomas, plus derivado de la permanencia en el tiempo (hasta la actualidad) de regímenes forales en esos territorios», fueros que, por emplear las palabras de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 abril 1988, STC 76/1988 han de ser «... entendidos tanto en el sentido de peculiar forma de organización de sus poderes públicos como del régimen jurídico propio en otras materias...», siendo ocioso recordar que la existencia de disparidades en los ordenamientos jurídicos de las distintas Comunidades Autónomas es algo insito y expresamente querido por la Constitución.

En consecuencia, es obvio que, como sostienen los recurrentes, el régimen foral fiscal del País Vasco es diferente al del resto del Estado, al igual que ocurre con alguna otra Comunidad Autónoma, tales como Navarra y Canarias.

No puede, pues, sostenerse que haya de haber mimetismo entre las normas tributarias vascas y las del resto del Estado, por más que en la redacción de aquéllas se hayan aprovechado los esquemas y precedentes de las normas estatales.

La consecuencia de todo ello son las peculiares relaciones que, en materia de tributos, existen entre el Estado y el País Vasco, que se rigen, también de forma característica y propia de esta Comunidad —y análogamente, Navarra—, por el sistema de conciertos o convenios, que se recoge en el artículo 41.1 del Estatuto de Autonomía del País Vasco.

Como no puede ser menos, la interrelación entre los dos sistemas fiscales cuenta con una articulación de los límites respectivos, que no pueden ser traspasados ni por las normas estatales ni por las de los territorios históricos, y que están conectados al principio de legalidad que establece el artículo 31.3 de la Constitución. Tales límites sólo pueden provenir bien de esta primera y fundamental Norma, bien de la Ley de Concierto (al dictarse la norma impugnada ya estaba en vigor la Ley 12/1981, de 13 de mayo), o bien de otras normas del propio ordenamiento jurídico de la Comunidad autónoma vasca. A todas ellas se superpone el ordenamiento comunitario europeo, a partir del 1 de enero de 1986, fecha de la entrada en vigor de la Adhesión de España a la entonces denominada Comunidad Económica Europea.

SEXTO.—Antes de seguir adelante, se impone traer a colación que en esta Sala y Sección se tramitó en su día el recurso de apelación promovido también por el Abogado del Estado con relación a la Norma Foral de 22 de abril de 1986 del mismo territorio histórico de Guipúzcoa, en el que se dictó Sentencia desestimatoria el día 19 de julio de 1991 (Recurso núm. 1148/1989).

La sentencia se apoyó en el argumento de la territorialidad, que ya hemos visto figura en la que es objeto de la presente apelación, y en el argumento de que no se ha probado la existencia de menor presión fiscal en el territorio mencionado.

Mas un acontecimiento de repercusión inevitable en la presente litis obliga a abandonar el criterio de dicha sentencia. Tal acontecimiento consiste en el hecho de que la Comisión de las Comunidades Europeas inició en su día el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 93 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, a los efectos de determinar si las Normas Forales 28/1988 de Álava, 8/1988 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa establecían un sistema de ayudas prohibidas por el artículo 92 del Tratado, que proscribía las medidas que atentaban contra la libre competencia.

En el curso de ese procedimiento, la Norma Foral 8/1988 fue objeto de la Decisión 93/337 CEE de 10 de mayo de 1993 (DOL 134, de 3 de junio siguiente) que estableció que la Norma afectaba al artículo 52 del Tratado de la CEE.

Pues bien, consecuencia de dicho procedimiento fue que, al promulgarse la Ley 42/94, de 30 de diciembre, se incluyó una disposición adicional 8.^a que literalmente estableció lo siguiente: «Concesión de Incentivos Fiscales y Subvenciones a los residentes en el resto de Europa que no lo sean en territorio español. Los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse acogido a la legislación

propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

La Decisión de la CEE y la disposición adicional que se han citado sirvieron de fundamento a la Sentencia de este Tribunal de 7 de febrero de 1998, dictada en el marco de un recurso de apelación interpuesto por la Administración General del Estado, impugnando la norma foral 8/1988 de Vizcaya, también sobre Incentivos Forales a la Inversión, para concluir que de esa forma ha quedado probada la existencia de una auténtica discriminación y un menoscabo de los principios de libertad de competencia, que ha sido remediado en cuanto a los empresarios residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y no pueden acogerse a las Normas citadas, pero no en cuanto a los empresarios del restante espacio interior del sistema fiscal español, de suerte que las empresas españolas que operen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, aunque sean también residentes en la Unión Europea, no tendrán reembolso alguno de la reconocida diferencia en los tributos que abonen y quedarán en desventaja competitiva no sólo respecto de las empresas sometidas al régimen foral, sino también de las de los demás Estados miembros de dicha Unión Europea que ejerzan actividades en el País Vasco.

Fue precisamente la parte apelada, Diputación de Vizcaya, la que aportó a los autos la documentación relativa a esta incidencia con las autoridades comunitarias, documentación en la que figura un escrito de la Comunidad Europea, dirigido al representante permanente de España, en el que se acusa recibo de la remisión del texto de la citada disposición adicional 8.^a y se dice textualmente: «Analizado el texto, se observa que a estas empresas —con domicilio fiscal en otros Estados miembros— les será reembolsado el excedente de los impuestos abonados que se obtiene calculando la diferencia entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común (el resto del territorio español) y el importe derivado de la aplicación de los regímenes fiscales existentes en los territorios forales (las provincias vascas)».

La comunicación concluye afirmando que «en estas condiciones estimo que las autoridades españolas se han ajustado al fondo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 de la Decisión 93/137/CEE y que, por consiguiente, el régimen fiscal vasco ya no entrañará discriminación alguna en el sentido del artículo 52 CE».

No cabe, por tanto, prueba más palpable de que las normas forales conteniendo los incentivos fiscales que se han citado, y del mismo modo la impugnada en el presente recurso, discriminan abiertamente las actividades de los empresarios radicados en el territorio de que se trata con relación a los del resto de los Estados de la Unión Europea y, por tanto, a los del resto de España.

Se ha puesto, por tanto, de manifiesto la vulneración por la Norma Foral 14/1987 del apartado 11 del artículo 4 de la Ley del Concierto (menoscabo de la libre competencia empresarial) y 12 (presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común), que conlleva la nulidad de la norma impugnada, en su totalidad, sin que pueda acogerse la alegación relativa a que el artículo 5 de la Norma no fue directamente impugnado, pues por una parte, tanto en la demanda como en el recurso de apelación lo que se solicita es la anulación de la Norma Foral en su totalidad, y por otra, la nulidad del artículo 1, relativo al ámbito de aplicación de los incentivos, arrastra necesariamente a los que se conceden a las Sociedades para saneamientos por pérdidas.

Son, por tanto, las más altas instancias comunitarias las que han declarado discriminadoras las normas en cuestión, debiendo afirmarse que el ordenamiento comunitario rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio de otras, la

implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alternando el juego de la libre competencia entre ellas.

SÉPTIMO.—En definitiva ha de estimarse el recurso, sin que haya lugar a condena en costas, a los efectos del artículo 131 de la Ley Jurisdiccional.

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Estimamos el Recurso de Apelación 7484/1990, interpuesto por la Administración General del Estado, contra Sentencia dictada el 30 de junio de 1990 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en su Recurso 729/1987, la que revocamos, y en su lugar estimamos la demanda promovida en su día y declaramos la nulidad de la Norma Foral 14/1987, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión.

Sin pronunciamiento sobre costas.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-38

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1998

Recurso: Apelación nº 7565/1992

Ponente: Jaime Rouanet Moscardó.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Incentivos fiscales
- Derecho comunitario
- Libertad de competencia empresarial
- Presión fiscal efectiva global

En la Villa de Madrid, a veintidós de octubre de mil novecientos noventa y ocho.

Visto el presente recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado contra la Sentencia dictada, con fecha 30 de noviembre de 1991, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatoria del Recurso de dicho orden jurisdiccional número 1600/1988 promovido contra la Norma Foral 28/1988, de las Juntas Generales de Álava, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, aprobada en sesión plenaria del 18 de julio del citado año 1988 y publicada en el «Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava» del siguiente día 1 de agosto; recurso de apelación en el que han comparecido, como partes apeladas, exclusivamente, el Gobierno Vasco, las Juntas Generales de Álava y la Diputación Foral de Álava —bajo la respectiva representación procesal de los Procuradores don Pedro Rodríguez Rodríguez, don Jorge Deleito García y don Francisco de Guinea y Gauna, y la dirección técnico-jurídica de sendos Letrados—, en defensa de la virtualidad de la Norma Foral y de la sentencia de instancia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En la indicada fecha de 30 de noviembre de 1991, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó Sentencia, en el Recurso de dicho orden jurisdiccional número 1600/1988, con la siguiente parte dispositiva:

FALLO:

«Que, con desestimación del presente Recurso Contencioso- Administrativo, número 1600/1988, interpuesto por la Administración del Estado, representada por el señor Abogado del Estado, contra la Norma Foral, número 28 del año 1988, de las Juntas Generales de Álava, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, aprobada en sesión plenaria de 18 julio 1988, debemos declarar, como declaramos, su conformidad a Derecho y, por tanto, la confirmamos. Sin hacer expresa imposición de costas».

SEGUNDO.—Contra la citada sentencia, el Abogado del Estado interpuso el presente recurso de apelación que, admitido en ambos efectos, ha sido tramitado por esta Sala conforme a las prescripciones legales; y, formalizados por las cuatro partes personadas en esta alzada sus respectivos escritos de alegaciones, se señaló para votación y fallo la audiencia del día 21 de octubre de 1998, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso de apelación (prácticamente igual, en esencia, a los tramitados por esta Sección y Sala con los números 12703/1991 y 7484/1990, que, referentes a las Normas Forales sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, números 8/1988, de 7 de julio, de Vizcaya, y 14/1987, de 27 de abril, de Guipúzcoa, han concluido por Sentencias anulatorias de dichas disposiciones, de fechas de 7 de febrero y 13 de octubre de 1998), el Abogado del Estado apelante pretende que se revoque la Sentencia dictada, con fecha de 30 de noviembre de 1991, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por la que se había desestimado su demanda contra la Norma Foral número 28/1988, de 18 de julio, aprobada por las Juntas Generales de Álava, sobre el mismo concepto de Incentivos Fiscales a la Inversión.

Tales incentivos son los siguientes:

A) En el Impuesto sobre Sociedades: deducción o crédito fiscal del 20% del importe de las inversiones, aplicable sobre la cuota a pagar, pudiendo deducirse el exceso no aplicado en los cuatro ejercicios siguientes; y ser incrementada en 5 puntos porcentuales en función del empleo generado con la inversión realizada, y en otros 20 puntos porcentuales por la realización de inversiones de especial interés tecnológico; dándose libertad de amortización de los bienes en que consistan las nuevas inversiones.

B) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: un crédito, también, del 20% del importe de las inversiones, aplicable en la cuota a pagar, con los mismos incrementos del 5 y del 20 por 100; exigiéndose que el importe comprobado del valor del patrimonio del contribuyente al finalizar el proceso exceda del valor que arroja su comprobación al comienzo del mismo, por lo menos en el 30% de la cuantía de la inversión realizada en los activos que dan derecho a dicho beneficio; pudiendo aplicarse el exceso de deducción no aplicada en los cuatro ejercicios siguientes. Y,

C) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: una bonificación del 95% de la cuota para los actos y contratos sujetos al Impuesto que se correspondan con las inversiones computables, exceptuándose las operaciones societarias, las letras de cambio y los documentos que las suplan o realicen una función de giro.

Y, para gozar de dichos beneficios, tienen que hacerse las inversiones en activos fijos materiales nuevos, que tengan establecido un período de amortización de al menos cinco años, con duración del proceso de inversión no superior a dos años, e importe que exceda de los ocho millones de pesetas, financiándose con recursos propios al menos en un 30% de su cuantía; siempre que esas inversiones supongan, además, un mínimo del 25% del importe total del valor contable de su activo fijo material, entre otros requisitos.

Los expresados beneficios fiscales sólo serán de aplicación (a tenor de la interpretación que de la Norma Foral ha efectuado el Abogado del Estado) a:

- a) Las personas jurídicas que, operando exclusivamente en el País Vasco, tengan su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Álava y en el mismo realicen las inversiones.
- b) Las personas físicas que, teniendo su residencia habitual en Álava, desarrollen la actividad empresarial incentivada exclusivamente en el País Vasco.
- c) Tratándose de sociedades en régimen de transparencia fiscal, sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Norma Foral General Tributaria, la actividad empresarial incentivada deberá ser ejercida operando exclusivamente en el País Vasco y los beneficios serán de aplicación, únicamente, en aquellos socios, comuneros o partícipes que reúnan las condiciones señaladas en los apartados anteriores.

El Abogado del Estado realiza, a continuación, un estudio comparativo y contrastado de los incentivos que, paralelamente, existen en la legislación estatal, y saca la conclusión de que, por ejemplo, en el Impuesto sobre Sociedades, las deducciones previstas son generalmente del 10%, pudiendo quedar reducidas, en ocasiones, al 5%; en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las deducciones son las mismas señaladas para el impuesto anterior, con incrementos específicos del 5 y del 10%; y, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no existe, incluso, bonificación alguna por los actos y contratos incentivados.

SEGUNDO.—El Abogado del Estado, en su demanda y en su escrito de alegaciones (del presente recurso de apelación), deja sentado (con un criterio que, desde nuestro análisis jurisdiccional, compartimos) que, en ningún momento, se ha pretendido —por la Administración del Estado— desconocer el régimen de autonomía (o potestad normativa) tributaria que en el ordenamiento jurídico español se reconoce al País Vasco, a tenor de lo establecido en la disposición adicional primera de la Constitución y en los artículos 41.2, d) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y 2 de la Ley del Concierto Económico con dicha Comunidad Autónoma, de 13 de mayo de 1981, modificada por las de 27 de diciembre 1985, 8 de junio de 1990 y 26 de diciembre de 1990.

Pero tal autonomía normativa tributaria no es absoluta, sino que se encuentra constreñida por una serie de limitaciones (más bien, delimitaciones intrínsecas y connaturales, derivadas del propio juego armónico y coordinado, sin discriminaciones legalmente injustificadas, de todas las normas del territorio estatal español) que no han sido respetadas, en su esencia y en su integridad, por la Norma Foral impugnada (delimitaciones que se encuentran definidas tanto en la Constitución como, más específicamente, en los principios de armonización fiscal contenidos en la Ley del Concierto Económico).

En realidad, como se afirma en la reciente Sentencia de esta Sección y Sala de 13 de octubre de 1998, es cierto, como afirma una de las partes demandadas y ahora apeladas, que la Constitución reconoce que, para las Comunidades Autónomas de Euskadi y Navarra, existe un plus competencial sobre el resto de las demás Comunidades Autónomas, plus derivado de la permanencia en el tiempo (hasta la actualidad) de regímenes forales en esos territorios, fueros que, por emplear las palabras de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril, han de ser entendidos tanto en el sentido de peculiar forma de organización de sus poderes públicos como del régimen jurídico propio en otras materias, siendo ocioso recordar que la existencia de disparidades en los ordenamientos jurídicos de las distintas Comunidades Autónomas es algo insito y expresamente querido por la Constitución.

Por ello, es obvio que el régimen foral fiscal del País Vasco es diferente al del resto del Estado, al igual que ocurre con alguna otra Comunidad Autónoma, tales como Navarra y Canarias (por no decir, también, Ceuta y Melilla).

No cabe afirmar, pues, que haya de haber mimetismo entre las normas tributarias vascas y las del resto de Estado, por más que en la redacción de aquéllas se hayan aprovechado los esquemas y precedentes de las normas estatales.

La consecuencia de todo ello son las peculiares relaciones que, en materia de tributos, existen entre el Estado y el País Vasco, regidas, como se ha dicho, en concreto, por la Ley del Concierto Económico de 1981 (y sus modificaciones posteriores).

Y, como no podía ser menos, la interrelación entre los dos sistemas fiscales que ahora analizamos cuenta con una articulación de los límites (o delimitaciones) respectivos, antes citados, que no pueden ser traspasados ni por las normas estatales ni por las de los Territorios Históricos, y que están conectadas al principio de legalidad reseñado en el artículo 31.3 de la Constitución. Normas, las citadas, a las que se superponen las del ordenamiento jurídico europeo, a partir del 1 de enero de 1986, fecha de la entrada en vigor de la Adhesión de España a la entonces denominada Comunidad Económica Europea.

Alega el Abogado del Estado, a continuación, en primer lugar, que la cuestionada Norma Foral Alavesa ha vulnerado el principio constitucional de igualdad, ya que, comparando el régimen de incentivos fiscales a la inversión que establece y el de la legislación de régimen común, resultan beneficiadas las personas y entidades a las que se aplique aquél, sin que tal desigualdad pueda ampararse en el régimen especial de autonomía del País Vasco; invocando, a tal fin, la regla octava del artículo 4 de la Ley de Concierto Económico, que prohíbe los privilegios fiscales directos o indirectos, y concluyendo que los otorgados incurren en la prohibición citada por estar por encima de los reconocidos en la legislación del Estado e, incluso, algunos, son inexistentes en ésta, como la bonificación del 95% del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Aduce, también, el Abogado del Estado que se ha infringido, tanto por la Norma Foral controvertida, como por la sentencia apelada, la regla once del citado artículo 4 de la Ley del Concierto, que impide que las referidas normas menoscaben la competencia empresarial o distorsionen la asignación de recursos o el libre movimiento de capitales y mano de obra.

Agrega el apelante que los efectos distorsionadores prohibidos son más intensos a partir de la reforma de la Ley del Concierto operada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, al pasar a ser el domicilio fiscal en territorio foral el criterio básico para la aplicación de

la Norma discutida y hacerse extensivos los beneficios fiscales a las entidades a las que les sean aplicables, a partir de la entrada en vigor de la mencionada reforma de la Ley del Concierto; argumentando que, desde tales reformas, se suprime el requisito de operar exclusivamente en el País Vasco y únicamente queda la necesidad de que las inversiones se localicen en territorio foral.

Por otra parte, y a mayor abundamiento, se invoca el principio de no discriminación previsto en el artículo 24.4 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, que impide que los establecimientos permanentes de una empresa de un Estado en otro sean sometidos a imposición menos favorable que las empresas de este último por las mismas actividades, por lo que argumenta el apelante que se infringe dicho precepto respecto a las empresas de otro Estado —con convenio suscrito con España— que tengan establecimiento permanente en Territorio del País Vasco.

En cuanto a la infracción de la regla once.2 del artículo 4 del Concierto, que impone a las instituciones de los Territorios Históricos respetar y atender a los principios de la política económica general, afirma el Abogado del Estado que, aun reconociendo la competencia autonómica para la adopción de políticas orientadas al desarrollo económico de zonas deprimidas y al fomento del empleo, cabe señalar que la legislación estatal ha renunciado a la toma de medidas permanentes de índole fiscal orientadas al desarrollo regional (así se desprende de la Ley 50/1985, de 27 de diciembre, sobre corrección de desequilibrios económicos interterritoriales, que en su artículo 3 contempla dos únicas clases de incentivos regionales: subvenciones y bonificaciones de la cuota empresarial de la Seguridad Social).

Finalmente, se aduce, también, la infracción de la regla doce del artículo 4 del Concierto, por cuanto prohíbe que la aplicación de éste implique una presión fiscal efectiva inferior a la existente en territorio común.

Reconoce el Abogado del Estado que el concepto de presión fiscal en un espacio económico abierto es algo nebuloso, de difícil concreción, al no conocerse exactamente qué cantidades de las recaudadas en un territorio corresponden a actividades desarrolladas en otro, dificultad que es especialmente predicable en los Impuestos Indirectos. En los Impuestos Directos, en cambio, el gran problema viene desde la perspectiva de la solidaridad fiscal, pues las tarifas progresivas suponen distintas cargas en función de la diferente distribución de la renta y de la riqueza. La presión fiscal sólo será similar en todos los territorios con una total ausencia de progresividad de los Impuestos —que implicaría incumplir el principio contenido al efecto en la Constitución—. Por ello, el único dato fiable en esta materia es atender a la estructura de la norma en cuestión, con todos los reparos que a esta solución puedan oponerse, ya que, en otro caso, carecería de virtualidad la Regla Doce armonizadora del comentado artículo 4 del Concierto.

TERCERO.—Frente a las expuestas alegaciones, las tres partes apeladas, las Juntas Generales de Álava, el Gobierno Vasco y la Diputación Foral de Álava (no ha comparecido, en esta alzada, no obstante haber sido oportunamente emplazado para ello, el Sindicato Empresarial Alavés), oponen, en síntesis, las siguientes:

A) Que la potestad tributaria del Territorio Histórico de Álava deriva de la disposición adicional primera de la Constitución, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y de la Ley del Concierto Económico, que es el núcleo mínimo de la foralidad, sin perjuicio de su ampliación por la Comunidad o por el Estado, invocando al efecto la Sentencia 76/1988 del Tribunal Constitucional.

B) Que dicha autonomía tributaria de los Territorios Históricos no puede reducirse a la mera transcripción de las normas fiscales del Estado, citándose, al respecto y en general, de forma reiterada, la Sentencia de este Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991, relativa a la impugnación de la Norma Foral de Incentivos Fiscales a la Inversión de las Juntas Generales de Guipúzcoa, que señala que no es preciso que se mantengan ni los mismos principios ni las mismas bonificaciones que en el territorio común.

C) Que la desigualdad de trato entre personas o entidades de régimen especial y común, a favor de las primeras, no puede basarse en ejemplos numéricos, ni en la comparación tributo a tributo, sino observando el sistema tributario en su conjunto, y así las medidas incentivadoras coyunturales de la Norma Foral 28/1988 no conculcan la igualdad de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución.

D) Que las medidas incentivadoras no son privilegios (o maquinaciones arbitrarias), sino tratamientos singulares en atención a circunstancias también singulares.

E) Que los incentivos fiscales referidos no suponen ventajas mayores que las existentes en territorio común, como las regionales de la Ley 50/1985 y el Real Decreto 1535/1987, para zonas menos favorecidas (invocando, al respecto, la Sentencia 64/1990 del Tribunal Constitucional, desestimatoria de la impugnación por el Gobierno Central del Decreto 151/1984 de la Junta de Galicia, que establecía una subvención del 100% del importe del desmontaje, transporte y montaje de los bienes de equipo de las industrias que se trasladan a Galicia).

F) Que el ámbito de aplicación de la Norma Foral cuestionada, sobre empresas que operan exclusivamente en territorio vasco, es una consecuencia de los artículos 17 y 18 (sobre el Impuesto sobre Sociedades) de la Ley del Concierto Económico.

G) Que, para poder establecer la vulneración de la regla doce del artículo 4 del Concierto que prohíba que la aplicación de éste implique una presión fiscal efectiva global inferior a la que existía en territorio común, habría de haberse intentado probar la incidencia de los incentivos fiscales forales en la recaudación de todos los tributos, habiéndose acreditado, por el contrario, que la presión fiscal efectiva global en Álava, y en el País Vasco, es superior a la del resto de España.

H) Que la prohibición de medidas que impliquen menoscabo de la competencia empresarial y distorsionen la asignación de recursos o el libre movimiento de capitales o de mano de obra, que establece el primer apartado del regla once del artículo 4 del Concierto, no ha sido conculcada por la Norma Foral impugnada (que tampoco se opone al apartado 2 de la misma regla once, cuando el fin perseguido —la lucha contra el paro y el apoyo a la inversión tecnológica— es constitucionalmente legítimo y participa de los objetivos cifrados por el propio Estado).

I) Que el cambio legislativo producido por la Ley 27/1990, dictada después de las Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión, en lo que afecta al Impuesto sobre Sociedades, debe aplicarse a todos los que resulte aplicable la normativa autónoma, es decir, a los que tengan domicilio fiscal en el territorio foral (sin que haya desaparecido el requisito de que se trate de sociedades que operen exclusivamente en el País Vasco).

J) Que carece de relevancia la alusión al Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, por su naturaleza de simple modelo y porque, si por la aplicación de ese Convenio no se puede gozar de los incentivos fiscales de la Norma Foral, no afecta a su validez.

CUARTO.- Como se ha destacado en las Sentencias de esta Sección y Sala de 7 de febrero y 13 de octubre de 1998 (a que antes nos hemos referido), en su día tramitamos el recurso de apelación promovido también por el Abogado del Estado contra la Norma Foral de 22 de abril de 1986 del Territorio Histórico de Guipúzcoa —de semejante tenor a la aquí analizada—, en el que se dictó Sentencia desestimatoria de fecha 19 de julio de 1991 (basada en el doble argumento, por un lado, de la territorialidad y, por otro, de no haberse probado la existencia de menor presión fiscal en el territorio mencionado).

Pero, según es declarado en las Sentencias antes mencionadas de 7 de febrero y 13 de octubre de 1998, un acontecimiento de repercusión trascendental e inevitable en los asuntos resueltos en dichas dos resoluciones y en el que ahora se examina nos obliga a abandonar (como así se ha hecho en los dos precedentes) el criterio de dicha sentencia.

Tal acontecimiento consiste en que la Comisión de las Comunidades Europeas había iniciado en su día el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 93 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económico Europea (TCEE), a los efectos de determinar si las Normas Forales 28/1988 de Álava, 8/1988 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa establecían un sistema de ayudas prohibidas por el artículo 92 del Tratado, que proscribía las medidas falseadoras de la libre competencia.

En el curso de ese procedimiento, la Norma Foral 28/1988 (y otras semejantes, ya citadas) fue objeto de la Decisión 13/337/CEE, de 10 de mayo, que estableció que la Norma afectaba al artículo 52 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

Consecuencia de dicho procedimiento y decisión fue que, al promulgarse la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, se incluyó una disposición adicional octava, que literalmente estableció lo siguiente: «Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de Europa que no lo sean en territorio español: Los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operan, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse acogido a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Ha sido, precisamente, en este caso, el Gobierno Vasco y la Diputación Foral de Álava quienes han aportado al presente rollo la documentación relativa a la incidencia con las autoridades comunitarias europeas, documentación en la que figura un escrito de la Comunidad Europea, dirigido al representante permanente de España, en el que se acusa recibo de la remisión del texto de la citada disposición adicional y se dice textualmente: «Analizado el texto, se observa que a estas empresas —con domicilio fiscal en otros Estados miembros de la Unión Europea— les será reembolsado el excedente de los impuestos abonados que se obtiene calculando la diferencia entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común (el resto del territorio español) y el importe derivado de la aplicación de los regímenes fiscales existentes en los territorios forales (las provincias vascas). En estas condiciones estimo que las autoridades españolas se han ajustado al fondo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 de la Decisión 93/337/CEE y que, por consiguiente, el régimen foral vasco ya no entrañará discriminación alguna en el sentido del artículo 52 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea».

La Decisión de la CEE y la disposición adicional que se han citado sirvieron de fundamento a la Sentencia de esta Sección y Sala de 7 de febrero de 1998 (y, después, a la reciente de 13 de octubre de 1998), permitiendo concluir, en la misma (y, por tanto, también en la de 13 de octubre y en la presente), que, de esa forma, ha quedado probada la existencia de una auténtica discriminación y un menoscabo de los principios de libertad de competencia, que ha sido remediado en cuanto a los empresarios residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y que, por estar sometidos a la legislación común española, no puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma, pero no en cuanto a los empresarios del restante espacio interior del sistema fiscal español, de suerte que las empresas españolas que operen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, aunque sean también residentes en la Unión Europea, no tendrán reembolso alguno de la reconocida diferencia en los tributos que abonen y quedarán en desventaja competitiva no sólo respecto de las empresas sometidas al régimen foral, sino también de las de los demás Estados Miembros de dicha Unión Europea que ejerzan actividades en el País Vasco.

No cabe, pues, prueba más palpable de que las Normas Forales conteniendo los incentivos fiscales que se han citado, y, del mismo modo, la número 28/1988 de Álava impugnada en el presente recurso, discriminan abiertamente las actividades de los empresarios radicados en el territorio de que se trata con relación a los del resto de los Estados Miembros de la Unión Europea y, por tanto, a los del resto de España.

Se ha puesto, en consecuencia, de manifiesto la vulneración por la Norma Foral 28/1988 de Álava de las reglas once (menoscabo de la libre competencia empresarial) y doce (presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común) del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico de 1981, que conlleva, forzosamente, la nulidad de la Norma impugnada, en su totalidad.

Son, por tanto, las más altas instancias comunitarias europeas las que han declarado discriminatorias las Normas en cuestión, debiendo afirmarse que el ordenamiento comunitario rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio de otras, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alterando el juego de la libre competencia entre ellas.

QUINTO.—Consta a la Sala que, en el asunto y Rollo relativo a la Norma Foral 8/1988 de Vizcaya, anulada por la Sentencia de 7 de febrero de 1998, se planteó, contra la misma, incidente de nulidad de actuaciones, al amparo del recientemente reformado artículo 240.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, por entender que en el cuerpo y fallo de la sentencia se había incurrido en «incongruencia», en razón a que:

a) Aun cuando el Abogado del Estado había solicitado la declaración de nulidad de la Norma Foral y, aparentemente, se había concedido lo pedido, la congruencia exigía que se declarara que «sería nula» de haber subsistido y no que «es nula».

b) El proceso carecía, ya, de objeto a partir de la entrada en vigor de la Norma Foral 5/1993, de Medidas Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica, que derogó aquella, con lo que, al referirse la sentencia a una Norma inexistente, se producía incongruencia por «extra petitum» de cualquier pronunciamiento que no sea el de terminación anormal del proceso por dicha falta de objeto.

c) No puede desvirtuarse la incongruencia y falta de objeto por la aplicación del principio de la «perpetuatio iurisdictionis», ya que la Norma combatida fue modificada y después derogada en el curso del proceso, así como el propio Concierto Económico,

ampliándose el ámbito de aplicación de los incentivos fiscales (aunque se considerara virtualmente «viva» la Norma derogada), eliminando la limitación particular a entidades extranjeras.

d) Debe tenerse en cuenta la Sentencia de 12 de diciembre de 1934.

Aunque tales incidencias y argumentaciones constituyen, en realidad, la traída a colación, una vez concluso el rollo de apelación del Recurso 12703/1991, de lo que, de continuar pendiente la tramitación del mismo, hubiera debido conceptuarse como una verdadera «cuestión nueva» (falta de objeto —y, como derivación de ella, incongruencia de la subsiguiente sentencia—), no aducida en la instancia e insusceptible, por tanto, de plantearse en la alzada, resulta conveniente, sin embargo, proceder a su análisis, en el marco de esta sentencia, con un alcance preventivo y a efectos dialécticos, habida cuenta que, aunque no se ha planteado formalmente (ni ha podido plantearse, procesalmente, todavía) tal cuestión, concurren, «mutatis mutandi», en el presente caso, los mismos presupuestos fáctico jurídicos que determinaron su análisis en el Auto de 2 de julio de 1998 (complementario, en cierto modo, y confirmatorio, de la Sentencia de 7 de febrero de 1998).

Debemos distinguir, en primer lugar, como se declara en el citado auto, entre derogación y nulidad. La primera consiste en un acto espontáneo del órgano del que emanó la Norma suprimida, producido por razones de oportunidad o cambio de criterio, que la priva de vigencia para el futuro, sin cuestionar ni su anterior efectividad ni su adecuación al ordenamiento jurídico. La declaración de nulidad, jurisdiccionalmente decretada, es, por el contrario, un acto de sometimiento al Derecho de la propia actividad normativa de la Administración, por el que, al expulsar del ordenamiento jurídico la Norma impugnada, la declara inexistente «in radice», tanto para el futuro como para el pasado, reconociendo que no debió promulgarse, porque, al hacerlo, se vulneró la legalidad —que el Tribunal tiene la función y el deber de restaurar—.

En base a ello, es obvio que, impugnada, en este caso, la Norma Foral 28/1988 de Álava, su posterior derogación, ya fuera parcial, por modificación, o finalmente total, por sustitución, no ocasiona, por sí misma, la pérdida de objeto del proceso seguido a instancia del Abogado del Estado, pues dicho objeto de la actividad jurisdiccional es no sólo la decisión sobre la vigencia de la disposición cuestionada, «sino también sobre la adecuación a Derecho de ésta desde su nacimiento», sin que dicha última parte del objeto del proceso esté supeditada, en todo caso, a la circunstancia de que aquella vigencia permanezca cuando se resuelva el asunto, pues tal limitación no existe en el texto del artículo 39 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ni puede deducirse con carácter general y absoluto de su interpretación finalista y conjunta con el resto de la Ley de la que forma parte.

Así pues, en los casos de impugnación directa de disposiciones de carácter general, su derogación en el curso del proceso no obliga siempre a concluirle sin fallo, ni por no hacerlo incurre, siempre, en incongruencia la sentencia que entra a resolver sobre la nulidad de la norma.

Cierto es que la Sentencia de 12 diciembre 1934 habla de «pérdida de objeto», pero en otro sentido, pues, por un lado, no se refiere a la impugnación directa de disposiciones generales, sino de un acto administrativo de concesión, y, por otro lado, se consideró sin objeto la pretensión al haberse producido la renuncia del solicitante a dicha concesión.

Y, aunque ciertas Sentencias de esta Sala, como las de 3 de febrero, 27 de mayo y 23 de junio de 1997, admiten la pérdida de objeto del proceso en el caso de derogación de la

norma impugnada, no debe olvidarse, sin embargo, que, cuando se está ante un supuesto de impugnación directa de disposiciones generales, sólo cabe entender que se ha producido tal pérdida cuando, por mor de la naturaleza intrínsecamente transitoria de la disposición combatida o de la fórmula empleada en su derogación expresa, quedara privada de cualquier clase de efectos directos o indirectos, operándose una verdadera abrogación, o se viniese a reconocer por la Administración demandada la improcedencia y antijuridicidad de su promulgación, circunstancias que no concurren en el presente caso, pues es evidente que no se ha producido lo segundo y, en cuanto a los posibles efectos posteriores de la disposición derogada, están expresamente previstos en las disposiciones transitorias de la Norma Foral que vino a sustituir a la de autos.

En consecuencia, esta Sección y Sala no ha devenido obligada a abstenerse de dictar sentencia y, en su lugar, a concluir anormalmente el recurso mediante un auto declaratorio de su pérdida de objeto, por haberse producido en el ínterin la derogación de la Norma Foral cuestionada, al no concurrir las extraordinarias circunstancias, antes referidas, que podrían hacer viable tal pronunciamiento.

Pero es que es más, pues, aunque así fuera, es decir, en el caso de que realmente la posterior derogación de la Norma impugnada hubiera producido la efectiva pérdida del objeto del proceso y, habiendo sido más procedente no hacerlo, estuviéramos dictando una sentencia carente de efectos prácticos, no por ello incurriríamos en incongruencia de clase alguna y, menos aún, en la determinante de la nulidad que podría permitir, en su caso y «a posteriori», el excepcional y específico incidente que regula el artículo 240.3 de la Ley Orgánica de Poder Judicial, según la reforma operada por la Ley Orgánica 5/1997.

Y es que no puede negarse la congruencia del fallo que va a adoptarse en esta sentencia, porque, según los artículos 43.1 y 69.1 de la Ley de esta Jurisdicción 524 y 359 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, ha de medirse la misma por su adecuación a las pretensiones de las partes, concretadas en sus escritos de demanda y contestación, y, en el presente caso de autos, es patente que fueron: por la parte actora, que se anulara la Norma Foral impugnada, y, por las partes demandadas, que se mantuviera su validez, y, si hemos de entender que ha de prevalecer lo primero (lo mismo que si nos decidiéramos, en su caso, por lo segundo), no puede hablarse de incongruencia alguna, cualquiera que fuera el reflejo en la realidad del pronunciamiento judicial.

Por otra parte, la nulidad cuya declaración se funda en el mencionado artículo 240.3, está estrechamente relacionada con los «derechos fundamentales», a tenor de lo expresado, al efecto, en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 5/1997 (y, en el proceso que hemos tramitado, se ha eludido, de facto y de Derecho, toda potencial vulneración de tal categoría de derechos).

Y, lo mismo que los defectos formales capaces de generar la anulación de una sentencia no susceptible de otro recurso han de estar directamente relacionados con la indefensión, la incongruencia no puede ser cualquier diferencia entre lo pedido y lo resuelto, sino que —en el caso preconizado al amparo del artículo 240.3— es únicamente aquella que se produce cuando, apartándose el fallo de las pretensiones de las partes, sitúa a alguna de ellas en indefensión, al resolver sobre extremos en los que no tuvo ocasión de alegar y probar o con vulneración de algún otro derecho fundamental (indefensión que, evidentemente, aquí no se ha producido).

SEXTO.—Procede, por tanto, estimar el presente recurso de apelación y, revocando la sentencia de instancia, declarar la nulidad de la Norma Foral 28/1988, de 18 de julio, promulgada por las Juntas Generales de Álava; sin que haya méritos para hacer expresa

condena en las costas de esta alzada, por no concurrir los requisitos exigidos para ello por el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que, estimando el presente recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado contra la Sentencia dictada, con fecha 30 de noviembre de 1991, en el Recurso Contencioso-Administrativo número 1600/1988, por la Sección Primera de la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, debemos revocarla y la revocamos, y, en su lugar, declaramos la nulidad de la Norma Foral 28/1988, de 18 julio, promulgada por las Juntas Generales de Álava. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, firme, que se publicará en su caso en el «Boletín Oficial del Estado», y se insertará en la Colección Legislativa y definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-39

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 1998

Recurso: Apelación nº 3053/1992

Ponente: José Mateo Díaz.

Artículos del Concierto:

- Art. 7
- Art. 43

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Pagos a cuenta
- Residencia habitual

En la Villa de Madrid, a catorce de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, ha visto el Recurso de Apelación 3053/1992, interpuesto por «Container Lines, SA», representada por el Procurador don Jorge Laguna Alonso, bajo la dirección de Letrado, contra la Sentencia dictada el día 4 de septiembre de 1991 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Recurso 1055/1988, siendo parte apelada la Excm. Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador don Julián del Olmo Pastor, también bajo la dirección de Letrado, relativo a impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuantía 56.445.780 pesetas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—«Container Lines, SA» formuló las Reclamaciones Económico-Administrativas 2977/1985, 666, 667, 668, 669, 670, 672, 673, 674, 1159, 1158 y 1160/1986, contra las liquidaciones por retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondientes a los años 1983, 1984 y los dos primeros trimestres del año 1985, practicadas por la Diputación Foral de Vizcaya, y que fueron resueltas en sentido desestimatorio por las Resoluciones de 16 de febrero y 11 de marzo de 1988.

SEGUNDO.—Contra dichas resoluciones formuló Recurso Contencioso-Administrativo, acumulativo, la entidad mencionada que se tramitó ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con el número 1055/1988, el cual lo resolvió por Sentencia desestimatoria de 4 de septiembre de 1991.

TERCERO.—La referida sentencia fue objeto a su vez de recurso de apelación, en el que, una vez recibidos los autos, comparecidas las partes y efectuadas sus alegaciones, se señaló el día 3 de noviembre de 1998 para votación y fallo, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. José Mateo Díaz, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La entidad apelante, que en su día practicó en la fuente las retenciones correspondientes a los rendimientos del trabajo personal, mantiene en la apelación, como ha venido haciendo desde la fase administrativa, la pretensión de que la Hacienda Foral de Vizcaya no es competente para la exacción del tributo, por serlo la Administración del Estado.

Alega para ello que los miembros de las tripulaciones que figuran en las nóminas tienen residencia en los puntos más variados de España y que los buques realizan travesías internacionales, permaneciendo los tripulantes más de seis meses al año en alta mar, aunque no de forma continuada. En consecuencia, a su juicio, los servicios no se prestan en el País Vasco, decayendo la territorialidad del tributo, puesto que el artículo 10 del Concierto Económico dispone que «las retenciones en la fuente relativas a rendimientos de trabajo, se exigirán de modo exclusivo por la Diputación Foral competente, cuando corresponda a los rendimientos procedentes del trabajo o servicios que se presten en el País Vasco y las derivadas de trabajos circunstanciales de duración inferior a seis meses, realizadas en territorio común, siempre que sean abonadas por empresas o entidades que no operen en éste».

La circunstancia de permanecer más de seis meses al año en aguas internacionales lleva al apelante a entender que el precepto anterior no era invocable en el caso presente y que debe entenderse que los servicios se prestan en territorio común a efectos fiscales.

SEGUNDO.—El régimen jurídico que la Ley del Concierto de 13 de mayo de 1981 estableció para el tributo que nos ocupa arranca de lo dispuesto en su artículo 2, que declaró que la regulación de este tributo, como en general la de todos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas, Monopolios Fiscales y Alcoholes, correspondía a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

Desarrollando esta competencia, la propia Ley, en lo relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, traza el siguiente régimen:

1. Se exigirá por la Diputación Foral competente por razón de territorio cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco (artículo 7.1). Se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en el País Vasco cuando permanezca en su territorio por más de 183 días durante el año natural (artículo 7.2).
2. Se exigirá por la Administración del Estado cuando se trate de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en el País Vasco por personas no residentes en territorio español (artículo 9.1).

A su vez, las retenciones en la fuente se exigirán con arreglo a las siguientes normas:

1. Por la Diputación Foral competente en una serie de casos, entre los que ahora importa destacar el de la norma 1.^a del artículo 10, relativa a los rendimientos procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco y los derivados de trabajos

circunstanciales con duración inferior a seis meses, realizados en territorio común, siempre que sean abonados por empresas o entidades que no operen en éste.

2. Por la Administración del Estado cualquiera que sea la naturaleza de los rendimientos, cuando se trate de personas que no tengan su residencia habitual en territorio español (artículo 13).

TERCERO.—El criterio, o punto de conexión, consistente en la residencia habitual del sujeto pasivo en el territorio vasco aparece, por tanto, como decisivo para decidir la competencia, entendiéndose por ello, la de quienes residan más de 183 días al año en el País Vasco. En otro caso, tratándose de ciudadanos españoles, habría de tenerse en cuenta la naturaleza de los rendimientos, pues todos los enumerados en el artículo 13 —en general, los que se originan en el territorio vasco—, son de competencia foral indiscutible, por preverlo así la Ley del Concierto.

No figuran entre ellos los obtenidos por las tripulaciones de los buques que desarrollan campañas en aguas internacionales, y justamente de ahí nace la dificultad del presente supuesto, que tampoco aparece atribuido a la Administración del Estado, que sólo es llamada expresamente por la Ley del Concierto, según hemos visto, cuando se trate de personas que no tienen residencia habitual en España y se trate de trabajo no comprendidos en las letras a) y b) del artículo 12, que tampoco es el caso presente, en el que surge además la dificultad nacida de la índole del trabajo de que se trata, no previsto tampoco.

La sentencia apelada ha invocado el artículo 152.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 3 de agosto de 1981, según el cual la declaración deberá presentarse «ante la Delegación de Hacienda o, en su caso, Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del retenedor».

Este precepto, unido a la falta de prueba, imputable a la entidad apelante, de que los trabajadores tuvieran residencia habitual en otros puntos de España, lo que hubiera hecho competente a la Administración del Estado, y unido también al reconocimiento por la Ley del Concierto de que la gestión del tributo corresponde a la Diputación Foral, determinan la corrección del criterio a que llegó la sentencia apelada, decidiendo la cuestión en favor de la Administración Foral.

CUARTO.—En consecuencia ha de desestimarse el recurso, sin que haya lugar a condena en costas a los efectos del artículo 131 de la Ley Jurisdiccional.

Por todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Desestimamos el Recurso de Apelación 3053/1992, interpuesto por «Container Lines, SA» contra la Sentencia dictada el día 4 de septiembre de 1991 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su Recurso 1055/1988, la que confirmamos en todos sus pronunciamientos, sin hacer condena en las costas del recurso.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-40

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 1999

Recurso: Casación nº 5956/1993

Ponente: Jaime Rouanet Moscardó.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 9

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Pagos a cuenta
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Emisión de Deuda Pública

En la Villa de Madrid, a catorce de enero de mil novecientos noventa y nueve.

Visto el presente recurso de casación ordinaria interpuesto por las Juntas Generales de Guipúzcoa, representadas por el Procurador don Luis Suárez Migoyo y asistidas por la Letrada doña Ana Ibarburu, contra la Sentencia dictada, con fecha 8 de marzo de 1993, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, estimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional número 824/1991 promovido por el Abogado del Estado —que ha comparecido en esta alzada como parte recurrida— contra el artículo 8.1 b) de la Norma Foral 3/1991, de 26 de febrero, sobre el Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros (que, por la sentencia recurrida, ha sido declarado nulo de pleno derecho).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En la indicada fecha de 8 de marzo de 1993, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó Sentencia, en el Recurso de dicho orden jurisdiccional número 824/1991, con la siguiente parte dispositiva:

FALLO:

«Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Letrado del Estado en la representación que le corresponde, contra el artículo 8.1 b) de la Norma Foral de Juntas Generales de Guipúzcoa, 3/1991, de 26 de febrero, sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros que, en consecuencia, declaramos radicalmente nulo y sin efecto; sin hacer expresa imposición de costas».

SEGUNDO.—Contra la citada sentencia, la representación procesal de las Juntas Generales de Guipúzcoa preparó recurso de casación ordinaria que, una vez tenido como tal por la Sala de instancia, fue formalizado e interpuesto ante esta Sala del Tribunal Supremo, ante la que, admitido a trámite, ha seguido el desarrollo procedimental prescrito por la normativa correspondiente; y, formalizado por el Abogado del Estado recurrido su escrito de oposición al recurso, se ha señalado para votación y fallo, por su turno, la audiencia del día 12 de enero de 1999, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El artículo 8 de la Norma Foral del Territorio Histórico de Guipúzcoa 3/1991, de 26 de febrero (de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros), referente a las «contraprestaciones por la cesión de capitales ajenos excluidos de retención», efectúa una enumeración de los intereses y demás contraprestaciones derivados de dicha cesión que no estarán sometidos a retención; y, en concreto, en la letra b) de su apartado 1, se señala que «No estarán sometidos a retención: Los rendimientos de otros títulos emitidos por la Diputación Foral (es decir, de títulos no emitidos por el Tesoro o por el "Banco de España" —descritos en la letra a) del mismo apartado—), cuando ésta —la citada Diputación Foral— así lo declare».

Esta materia ha sido objeto de regulación, dentro de la normativa estatal, por la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros, y por su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, que, en sus respectivos artículos 8 y 21, no prevén ni comprenden la posibilidad de eximir de la obligación de retener sobre los rendimientos derivados de los activos financieros representativos de Deuda Pública que se emitan por Entes ajenos al Tesoro Público o el «Banco de España».

La cuestión objeto de controversia se centra en determinar si el citado artículo 8.1 b) de la Norma Foral 3/1991 no infringe —como propugna la parte recurrente, las Juntas Generales de Guipúzcoa, en base al motivo casacional del artículo 95.1.4 de la Ley de esta Jurisdicción según la reforma introducida por la Ley 10/1992— lo dispuesto en los artículos 3 («El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios: 3. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco») y 4 («El sistema tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal: 3. Se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común») de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, sobre el Concierto Económico con el País Vasco.

SEGUNDO.—A la vista de todos los argumentos expuestos por las dos partes intervinientes en estos autos, hemos de llegar a la conclusión, de acuerdo con lo sentado por la sentencia de instancia, de que el mencionado artículo 8.1 b) de la Norma Foral 3/1991 es contrario al ordenamiento jurídico y nulo, por tanto, de pleno derecho.

Las Juntas Generales arguyen, al respecto, que dicho artículo se ajusta a Derecho, porque, al prever únicamente la emisión de unos títulos, por la Diputación Foral, que no están sometidos a retención en la fuente, tal previsión no contraviene —según su

criterio— la norma armonizadora del Concierto Económico, en tanto en cuanto —continúa diciendo— el precepto impugnado no emite títulos y, por ello, no los puede eximir de retención, sino que sólo previene su posible emisión, para lo que sí se tiene competencia, y, en consecuencia, será en el momento en que se emitan tales títulos cuando, en su caso, sería procedente la impugnación, si es que la emisión vulnera la norma armonizadora.

La sentencia objeto del presente recurso de casación declara, en síntesis, que:

A) Las Juntas Generales de Guipúzcoa oponen (frente al tenor de los artículos 4.3 de la Ley 12/1981 —antes transcrito— y 8 de la Ley 14/1985 —a cuyo contenido se ajusta, en la generalidad, la Norma Foral Autónoma—, aducidos, en la instancia, por el Abogado del Estado entonces recurrente) la exclusiva objeción de que sólo en el momento de aprobarse la emisión concreta de títulos y activos financieros por medio de acto administrativo ejecutivo de las Instituciones Forales podrá hacerse o exigirse, con fundamento, la precisión armonizadora dimanante de los dos preceptos mencionados.

B) Sin embargo, tal tesis carece de todo predicamento, porque, con independencia de que las autorizaciones concretas de emisiones de títulos puedan encontrarse incursas en la misma o semejante infracción de los dos citados artículos, ello no desvirtúa el hecho de que la norma de armonización del Concierto Económico tenga por objeto primero y primordial los «ordenamientos tributarios», y no así las normas ejecutivas, delegadas o de desarrollo y las prácticas administrativas singulares que de las mismas se deriven, pues las normas concretas de armonización del artículo 4 del Concierto obligan en el momento de ejercerse la potestad autónoma normativa por la que se origina el régimen o sistema tributario de cada Territorio Histórico en particular, y no ya sólo —aunque también, por pura coherencia con el principio de vinculación a la norma legal o reglamentaria preestablecida— en el momento de producirse el resultado aplicativo de tales normas.

C) Y, presupuesto lo anterior, tan susceptible de vulnerar el precepto legal armonizador es la norma que, por voluntad directa y no delegada de las Juntas Generales, como órgano deliberante y representativo del Territorio Foral, excluye de retención tributaria una categoría abstracta de activos financieros, como lo es la norma en que se autoriza «in genere» a la Institución Foral ejecutiva para hacerlo, pues, si carece la instancia político-foral de competencia concreta para regular libremente una determinada materia, sin cumplir los criterios de armonización, mal puede considerarse que se pueda delegar o apoderar para su ejercicio a una Institución normativamente subordinada en los términos de los artículos 8 de la Ley de Territorios Históricos de 25 de noviembre de 1983 y 6.1 f) de la Norma Foral de Organización Institucional de 12 y 13 de enero de ese mismo año, y, en uno y otro caso, se estará disponiendo de una competencia de la que se carece, y que determina la sanción de nulidad de pleno derecho prevista en el artículo 47.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958.

Y dicho criterio es el que, como hemos dicho, hacemos nuestro, pues, según puntualiza el Abogado del Estado, no se ha infringido por la sentencia de instancia el comentado artículo 4.3 del Concierto Económico (puntualizador del principio de armonización fiscal previsto en el artículo 3.4 y matizador, también, de la genérica competencia señalada en el artículo 2, ambos, del citado Texto Normativo), ya que en todo caso, por un lado, los artículos 8 de la Ley 14/1985 y 21 del Real Decreto 2027/1985 no prevén la posibilidad de excluir de retención los rendimientos derivados de los activos financieros representativos de Deuda Pública que se emitan por Entes ajenos al Tesoro Público, como es la Diputación Foral, y, por otro lado, si bien el artículo 11.2 del Real Decreto

505/1987, de 3 de abril, de creación de un sistema de anotaciones en cuenta para la Deuda del Estado, sí exime de retención los rendimientos de la Deuda emitida por el Tesoro, siempre que, representada por anotaciones en cuenta y con rendimiento exclusivamente implícito, sea utilizada como instrumento regulador de la intervención en los mercados monetarios, es obvio que tal función en ningún caso puede considerarse atribuida a los activos financieros o títulos que se emitan por la citada Diputación Foral de Guipúzcoa.

TERCERO.—Procede, por tanto, desestimar el presente recurso de casación ordinaria y confirmar la sentencia de instancia; con imposición a la parte recurrente de las costas causadas en las presentes actuaciones, a tenor de lo preceptuado, al efecto, en el artículo 102.3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (según la versión introducida por la Ley 10/1992).

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que no ha lugar al presente recurso de casación ordinaria interpuesto por la representación de las Juntas Generales de Guipúzcoa contra la Sentencia dictada, con fecha 8 de marzo de 1993, en el recurso contencioso-administrativo número 824/1991, por la Sección Primera de la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que, en consecuencia, ratificamos y declaramos firme.

Se imponen las costas de este recurso a la parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, firme, que se publicará en su caso en el Boletín Oficial del Estado, y se insertará en la Colección Legislativa, y, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-41

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 583/1997

Ponente: Manuel Campos Sánchez-Bordona.

Artículos del Concierto:

- Art. 50
- Art. 52

Voces:

- Cupo

En la Villa de Madrid, a veintiuno de junio de mil novecientos noventa y nueve.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Tercera por los Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo núm. 583/1997 interpuesto por el Gobierno Vasco, representado por el Procurador don Pedro Rodríguez Rodríguez, contra el acuerdo del Consejo de Ministros núm. 1104/1997 de 11 de abril, sobre la aplicación de los programas específicos del Plan Marco de Modernización del Comercio Interior; siendo parte recurrida la Administración del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El Gobierno Vasco interpuso ante esta Sala, con fecha 12 de septiembre de 1997, el recurso contencioso-administrativo núm. 583/1997 contra el Acuerdo del Consejo de Ministros núm. 1104, de 11 de abril de 1997, sobre la aplicación de los programas específicos del Plan Marco de Modernización del Comercio Interior. En su escrito de demanda, de 25 de noviembre siguiente, alegó los hechos y fundamentos de Derecho que consideró oportunos y suplicó se dictase sentencia «por la que declare no ajustada a derecho la resolución administrativa recurrida, la anule y declare el derecho de esta parte a ser incluida en la distribución de los fondos del Plan Marco de Modernización del Comercio Interior para 1997».

SEGUNDO.—El Abogado del Estado contestó a la demanda por escrito de 29 de diciembre del mismo año alegando los hechos y fundamentación jurídica que estimó pertinentes y suplicando a la Sala dictase sentencia «en su día, por la que acuerde su inadmisibilidad o subsidiariamente su desestimación, con expresa condena en costas de la parte recurrente».

TERCERO.—No habiéndose recibido el pleito a prueba y evacuado el trámite de conclusiones por las representaciones de ambas partes, por providencia de 9 de abril de

1999 se nombró Ponente al Excmo. Sr. Magistrado D. Manuel Campos Sánchez-Bordona y se señaló para su votación y fallo el día 9 de junio siguiente, en que ha tenido lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Campos Sánchez-Bordona, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El Gobierno de la Comunidad Autónoma del País Vasco impugna en este recurso el acuerdo del Consejo de Ministros de 11 de abril de 1997 por el que se formalizan, para el ejercicio de 1997, los criterios objetivos de distribución, así como la distribución resultante, de los créditos del Ministerio de Economía y Hacienda, en aplicación de los Programas Específicos del Plan Marco de Modernización del Comercio Interior (en lo sucesivo, «el Plan Marco»).

SEGUNDO.—El acuerdo impugnado fija, para el ejercicio de 1997, la asignación a las Comunidades Autónomas de las cantidades que pueden corresponder a los beneficiarios de los referidos programas del Plan Marco, plan que fue aprobado por el Consejo de Ministros el 12 de mayo de 1995 y que incorpora una serie de medidas para mejorar la competitividad del comercio minorista. Los programas se llevan a cabo mediante la colaboración entre la Administración General del Estado y las respectivas Comunidades Autónomas, concretada en convenios firmados por ambas partes. La asignación a las Comunidades Autónomas se efectúa con arreglo a ciertos criterios objetivos (población de derecho de los municipios; número de locales comerciales; número de empresas comerciales; número de locales de alimentación; número de parados, de más de tres años, del sector del comercio y población activa del citado sector) y de ella han sido excluidas las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra, en virtud de su sistema peculiar de financiación.

TERCERO.—La demanda del Gobierno Vasco se centra, lógicamente, en la exclusión de la que es objeto su Comunidad Autónoma, cuya no adecuación a derecho basa en los siguientes cinco fundamentos jurídicos, que sintéticamente transcribimos:

a) El Plan Marco no es un medio de financiación de las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas sino, por el contrario, un «Plan Nacional» con el que el Estado desarrolla en todo su territorio una competencia propia cual es la que le reserva el artículo 149.1.13 de la Constitución («bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica»).

b) Constituye un error afirmar, como hace el Consejo de Ministros, que la incorporación de la Comunidad Autónoma del País Vasco al Plan Marco supondría para ella una doble financiación: ello sólo sería así si con los fondos del Plan Marco se cubriera el coste de las cargas asumidas con la transferencia de los servicios en materia de comercio interior, pero no cuando dichos fondos corresponden a una política general estatal en materia de estructuras comerciales.

c) El Estado ostenta un título competencial genérico de intervención en la materia, distinto de la competencia de comercio interior que corresponde a las Comunidades Autónomas: aquel título competencial deriva del ya citado artículo 149.1.13 de la Constitución y, precisamente por ejercerse una competencia estatal propia, los

beneficios del Plan Marco deben alcanzar a todas las Comunidades Autónomas sin exclusión.

d) Los informes de la Administración estatal incorporados al expediente administrativo ponen de relieve no sólo que se trata de un «plan nacional», sino también la posibilidad —«si políticamente se considera conveniente»— de formalizar un convenio con la Comunidad Autónoma del País Vasco para la distribución de los fondos del Plan Marco.

e) El Plan Marco de Modernización del Comercio Interior es manifiestamente un instrumento planificador de un sector o subsector de la economía dictado por el Estado en ejercicio de una competencia a él reservada en exclusiva, cuyos fondos se nutren de algunos que provienen de la Unión Europea, por lo que en su reparto debiera darse entrada a la Comunidad Autónoma actora en igualdad de tratamiento que el resto de las Comunidades Autónomas, dado que en nada afecta al desarrollo de tal Plan el sistema de financiación peculiar del País Vasco.

En el trámite de conclusiones, y ante la objeción formulada por el Abogado del Estado de que en la demanda «(...) no se ha alegado que el Acuerdo del Consejo de Ministros infrinja norma alguna de nuestro ordenamiento», el Gobierno vasco se limitó a afirmar que «la actuación administrativa arbitraria que se combate está proscrita por el art. 9.3 CE, por lo que incurrir en arbitrariedad, como sucede en el caso de autos, supone incumplir lo prevenido en el art. 103.1 CE, incumplimiento que constituye una palmaria contravención de lo normado en el art. 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, transgresión que, cuando menos, conduciría a la anulabilidad del acto impugnado "ex" art. 63.1 de la Ley precitada».

CUARTO.—Como se puede deducir de la mera lectura de sus fundamentos jurídicos, la demanda pone el acento casi exclusivamente en la naturaleza jurídica del Plan Marco y en la base normativa o título competencial que legitima la actuación estatal para aprobarlo. A juicio del Gobierno Vasco, con él no se ejerce la competencia de comercio interior (asumida por todas las Comunidades Autónomas), sino la más general de «bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica».

QUINTO.—Aun cuando este planteamiento competencial quizás pueda presentar algunos aspectos paradójicos (a los que se refiere el informe de 23 de diciembre de 1996, de la Dirección General de Cooperación Territorial del Ministerio de Administraciones Públicas, subrayando que «la aceptación de la tesis vasca nos llevaría a un curioso planteamiento justificativo de la actuación estatal en diversas áreas materiales y no sólo en comercio»), la Sala estima que puede ser compartido en lo esencial.

En efecto, al lado de la competencia en materia de comercio interior, transferida a la Comunidad Autónoma y en cuya virtud los programas de gasto llevados a cabo en el ámbito territorial del País Vasco corresponden en exclusiva a esta Comunidad Autónoma, puede admitirse que el Estado conserva, precisamente por su capacidad para intervenir de manera decisiva en la ordenación general de la economía (o, en otros términos, por el ejercicio de su competencia en materia de bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, que le reconoce el artículo 149.1.13ª de la Constitución), un cierto margen de actuación en los sectores básicos de la economía nacional, uno de los cuales es, sin duda, el comercio interior.

SEXTO.—La incidencia de este título competencial en la capacidad de gasto del Estado tiene unos perfiles que, aun no estando trazados con precisión en las normas que integran el bloque de constitucionalidad, pueden considerarse suficientemente perfilados por la jurisprudencia constitucional. De manera especial, la Sentencia constitucional número 13/1992, de 6 de febrero (a la que se refiere en varias ocasiones la demanda), reiterando o desarrollando la doctrina sentada en otras precedentes, vino a reafirmar las siguientes conclusiones, de interés para el caso que ahora nos ocupa:

a) El poder de gastar no constituye un título atributivo de competencias, de modo que el ejercicio de competencias estatales anejo al gasto o a la subvención sólo se justifica en los casos en que, por razón de la materia sobre la que opera dicho gasto o subvención, la Constitución o los Estatutos de Autonomía hayan reservado al Estado la titularidad de las competencias. El Estado, pues, no dispone de un poder general para subvenciones (gasto público) entendido como poder libre o desvinculado del orden competencial.

b) Conviene distinguir entre las subvenciones que responden una finalidad o acción de fomento, y las llamadas «subvenciones-dotación» que encubren meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación de un determinado ente o servicio público y sólo impropiaamente pueden asimilarse a las subvenciones en sentido estricto. Cuando estas últimas se refieran a servicios públicos transferidos a las Comunidades Autónomas o formen parte del coste ordinario de los mismos, corresponden como un recurso propio a las Comunidades Autónomas debiendo transferirse globalmente por el Estado para ser integradas en los Presupuestos de la Hacienda autonómica.

c) Las transferencias financieras para subvenciones destinadas a acciones de fomento que el Estado disponga con cargo a sus propios recursos en materias cuya competencia haya sido asumida de manera exclusiva por las Comunidades Autónomas y en las que el Estado no invoque título competencial alguno, deben atribuirse directa e incondicionadamente a las Comunidades Autónomas nutriendo, como un recurso financiero más, la Hacienda autonómica.

d) En aquellas materias en que el Estado ostente algún título competencial y en la medida de su competencia podrá ejercitarla mediante acciones de fomento o subvenciones, fijando normativamente las condiciones de su empleo por las Comunidades Autónomas y respetando en todo caso las competencias ejecutivas o de gestión que puedan corresponder a éstas. Incluso en aquellas materias en que los Estatutos de Autonomía atribuyen a las Comunidades Autónomas competencias exclusivas, puede el Estado ejercitar aquellas acciones cuando ostente competencias concurrentes (por virtud de títulos reconocidos en el art. 149 CE y en los Estatutos de Autonomía) para desarrollar o establecer políticas económicas o sociales de ordenación sectorial o servicios, o su actuación se enmarque en las facultades estatales de dirección y coordinación de la política económica. Concretamente, dentro de esta competencia de dirección de la actividad económica general tienen cobijo también las normas estatales que fijen las líneas directrices y los criterios globales de ordenación de sectores económicos concretos, así como las previsiones de acciones o medidas singulares que sean necesarias para alcanzar los fines propuestos dentro de la ordenación de cada sector.

En síntesis, cuando la Comunidad Autónoma ostenta una competencia exclusiva sobre una determinada materia y el Estado no invoca título competencial alguno sobre ella, puede asignar parte de sus fondos presupuestarios a esa materia haciéndolo de manera genérica o global (por sectores o subsectores enteros de actividad) e integrando esos

fondos como un recurso que, por vía de transferencia corriente o de capital, nutre la Hacienda de las Comunidades Autónomas: se trata, pues, de una asignación de fondos plenamente territorializada. Por el contrario, cuando el Estado ostente un título competencial genérico de intervención que se superpone a la competencia de las Comunidades Autónomas sobre una materia, aun si ésta se califica de exclusiva, puede consignar subvenciones de fomento en sus Presupuestos Generales, especificando su destino y regulando sus condiciones esenciales de otorgamiento hasta donde lo permita su competencia genérica, básica o de coordinación, pero siempre que deje un margen a las Comunidades Autónomas para concretar con mayor detalle la afectación o destino y permita que su gestión corresponda a aquéllas.

SÉPTIMO.—Aplicando esta doctrina al caso de autos, la conclusión que se puede obtener es que, en efecto, el Estado, haciendo uso de sus competencias constitucionalmente reconocidas en orden a la ordenación general de la economía, estaba legitimado para adoptar un Plan Marco como el aquí analizado, cuyos programas específicos podían fijar su ámbito de actuación, beneficiarios e incentivos, a fin de mejorar la competitividad del comercio interior. En cuanto típica medida de fomento, aquel Plan Marco había de tener su concreción en partidas presupuestarias determinadas que, para cumplir las exigencias a que se refería la sentencia constitucional antes transcrita, debían territorializarse bien mediante la fijación de criterios objetivos de distribución (a los que nos hemos referido en el fundamento segundo de esta Sentencia) bien mediante convenios de colaboración con las Comunidades Autónomas (también previstos en el Plan).

OCTAVO.—Que ésta fuese la naturaleza y finalidad del Plan Marco no significa, sin embargo, que la Comunidad Autónoma del País Vasco tuviese por ello, automáticamente, derecho a ser beneficiaria de las ayudas en él previstas. Como a continuación analizaremos, el problema clave del recurso no es tanto la caracterización jurídica del Plan Marco y su adecuación a la doctrina constitucional sobre las relaciones entre el poder subvencional del Estado y el modelo de distribución de competencias, sino las peculiaridades del singular sistema de financiación de la Comunidad Autónoma Vasca y su incidencia en la participación en las subvenciones estatales, cuando nos encontramos ante programas que, aun basándose en títulos competenciales estatales, han tenido un determinado reflejo presupuestario y, por derivación, una determinada incidencia en la fijación del cupo con que aquella Comunidad contribuye a sostener las cargas generales del Estado.

NOVENO.—Es significativo que este aspecto del problema no haya sido prácticamente abordado por el Gobierno Vasco en su demanda pese a que el informe de la Dirección General de Cooperación Territorial que figura en el expediente y al que ya hemos hecho referencia (informe que fue determinante para la exclusión de las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra) centraba en él toda su argumentación. En realidad, bien puede decirse que el planteamiento de la demanda se detiene en un primer aspecto del problema pero no llega hasta el final, quizás porque las consecuencias de abordarlo en su integridad pondrían de relieve una cierta contradicción de la solución propuesta por el Gobierno vasco (su participación irrestricta en el Plan Marco) con la fijación misma del cupo. Para llegar a esta conclusión hemos de partir, por un lado, de ciertos datos de hecho sobre la caracterización presupuestaria del Plan Marco; por otro lado, del régimen jurídico que regula la contribución del País Vasco al sostenimiento de las cargas generales del Estado.

DÉCIMO.—A partir de los diversos informes que obran en el expediente, podemos dar por probados, a estos efectos, los siguientes hechos:

a) En los Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1997, el Programa 763.A «Ordenación y Modernización de las Estructuras Comerciales», en su Capítulo VII y concepto 751, cuenta con una dotación de 1.391.719.000 ptas, de las que el 75% será repartido entre las Comunidades Autónomas según criterios objetivos de distribución.

b) Los créditos presupuestarios correspondientes a la materia genéricamente denominada «comercio interior», incluidos en el programa presupuestario 622A (regulación del comercio interior), tienen la consideración de carga asumida al cien por cien a efectos del cálculo del cupo provisional para 1992, año base del quinquenio 1992-1996. Así lo reconoce expresamente el informe de la Dirección de Cupo y Aportaciones Financieras del Gobierno Vasco.

c) En la valoración de los traspasos de servicios a las Comunidades Autónomas de régimen común no se incluyeron los Capítulos IV y VII de los Presupuestos Generales del Estado (transferencias corrientes y de capital) que, por el contrario, se tienen en cuenta en los traspasos a las de régimen foral, respecto de las cuales la valoración de las cargas asumidas se hace referida al ámbito estatal y no al ámbito geográfico de la Comunidad Autónoma o, por decirlo en otros términos, incluyendo todos los créditos correspondientes a los servicios que se traspasan.

UNDÉCIMO.—Sentadas estas precisiones, es necesario ahora ponerlas en relación con el régimen especial de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco, derivado del artículo 41, apartado 2 d) de su Estatuto de Autonomía (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre) a tenor del cual aquélla contribuye al sostenimiento de las cargas generales del Estado mediante la aportación de un cupo global.

Este régimen viene desarrollado por un grupo normativo cuya norma inicial es la Ley 12/81, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Según su artículo 47, la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma Vasca, cupo de periodicidad quinquenal y cuya fijación se lleva a cabo mediante ley votada por las Cortes Generales en la que se determina la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio siguiente. En aplicación de esta regla, las Leyes 44/1988, de 28 de diciembre, 7/1993, de 16 de abril y 37/1997, de 4 de octubre han procedido a aprobar la metodología de determinación del Cupo del País Vasco para los respectivos quinquenios (1987-1991, 1992-1996 y 1997-2001).

DUODÉCIMO.—A los efectos que aquí interesan, es preciso recordar que, para la fijación del cupo, la noción clave es, precisamente, la de las cargas asumidas y no asumidas. Dado que el cupo líquido del año base de cada quinquenio se determina por la aplicación de un índice de imputación (hasta ahora el 6,24 por 100, porcentaje calculado básicamente en función de la renta relativa de los Territorios Históricos) al importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma —además de otros ajustes y compensaciones que no son ahora del caso—, el resultado final dependerá de cuáles sean aquéllas.

El artículo 50 de la Ley 12/1981, del Concierto, así como los artículos correlativos de las tres leyes antes citadas, por las que se establece la metodología para la determinación del cupo en los quinquenios respectivos, consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla. Para la determinación del

importe de dichas cargas se deducirá del total de gastos del Presupuesto del Estado, la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Reales Decretos.

El cupo, así fijado, puede ser objeto de una actualización anual con arreglo a un índice cuyas características no son ahora relevantes. Sí lo será, por contra, el hecho de que se produzca, durante el quinquenio, una variación en las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco: si ésta asumiese nuevas competencias cuyo coste anual a nivel estatal hubiese sido incluido dentro de las cargas del Estado que se computaron para la determinación del Cupo líquido del año base del quinquenio, procederá una reducción proporcional de éste, produciéndose el fenómeno inverso en el caso de que la Comunidad Autónoma dejase de ejercer competencias que tuviera asumidas.

DECIMOTERCERO.—Dentro de estas coordenadas normativas, la solución del litigio no puede prescindir de un hecho al que ya nos hemos referido: el programa presupuestario correspondiente al Plan Marco había sido tratado como carga asumida por la Comunidad Autónoma a efectos del cálculo del cupo provisional para 1992, año base del quinquenio 1992-1996. Este es el dato clave para resolver la controversia entre ambas partes, pues el Gobierno vasco no puede, en buena lógica, reivindicar la percepción de ayudas incluidas en un programa presupuestario que tiene la consideración de carga asumida y, simultáneamente, dejar inalterado el cupo. Aun admitiendo que el Plan Marco corresponda al ejercicio de competencias estatales, en los términos que ya hemos analizado, lo cierto es que su instrumentación presupuestaria lo fue en un concepto que implicaba su tratamiento como carga asumida por la Comunidad Autónoma. Si ello no era correcto (no consta, por lo demás, que el Gobierno Vasco haya impugnado la correspondiente partida de la Ley de Presupuestos Generales del Estado), la pretensión actora sólo tendría cabida cuando, a la vez, auspiciara el aumento del cupo líquido, derivada de contabilizar como carga no asumida —esto es, general del Estado— lo que de hecho ha sido contabilizado, a efectos de calcular el cupo, como carga asumida por la Comunidad Autónoma.

DECIMOCUARTO.—Otra solución provocaría, como acertadamente alegaba el Ministerio de Administraciones Públicas en el informe ya citado, una ruptura no sólo de la equidad financiera, sino del mecanismo hasta ahora seguido para el cálculo del cupo y, derivadamente, de la percepción por la Comunidad Autónoma de este tipo de subvenciones. En aquel informe se afirmaba que: «El fundamento de esta actuación reside en el acuerdo específico adoptado con esta finalidad en la 95ª reunión de la Comisión Delegada del Gobierno para Política Autonómica, de 20 de marzo de 1989, en el que expresamente se indicó que la Comunidad Autónoma del País Vasco "no se considera como posible perceptora de subvenciones gestionadas por las Comunidades Autónomas en aquellos supuestos en que las mismas se destinen a la financiación de actividades que hayan recibido el tratamiento de carga asumida en el cálculo del cupo del País Vasco". (...) El País Vasco y Navarra no reciben ninguna aportación del Estado para llevar a cabo actuaciones en régimen de colaboración en aquellos casos en que la materia correspondiente haya recibido tratamiento de carga asumida para el cálculo del cupo correspondiente». Por esa razón, termina el informe, aceptar la tesis ahora mantenida por el Gobierno Vasco tendría repercusiones financieras de gran trascendencia no ya sólo para esta Comunidad, sino también para el resto de Comunidades Autónomas, que verían reducida la aportación que reciben del Estado.

DECIMOQUINTO.—No es óbice a cuanto se lleva expuesto el hecho de que se trate de un Plan Marco que no existía en el año base de determinación del cupo inicial del quinquenio 1992-1996. Ya hemos hecho referencia al índice con arreglo al cual se produce la actualización anual del cupo en los años siguientes al año base del quinquenio: esta actualización no tiene en cuenta la variación de los créditos de los programas correspondientes a las materias que tuviese asumidas la Comunidad Autónoma en el año base. Tan sólo si se hubiera producido una nueva asunción —o, inversamente, retrocesión— de competencias, cuyo coste a nivel estatal hubiese sido incluido dentro de las cargas del Estado en la determinación del Cupo líquido del año base, se procedería a la minoración o aumento del cupo líquido, según ya hemos puntualizado.

DECIMOSEXTO.—Ocurre, además, que las referencias al quinquenio 1992-1996, si pudieron justificar su alegación en el curso del expediente administrativo —pues las vicisitudes de éste tuvieron lugar, básicamente, a lo largo del año 1996, último de aquel quinquenio, vigente aún la Ley 7/1993— resultan ya inapropiadas para juzgar acerca de unas subvenciones que se deciden en 1997, año base para la fijación del cupo del nuevo quinquenio 1997-2001, la metodología de cuya determinación fue aprobada por la Ley 37/1997. Es cierto que dicha Ley entró en vigor al día siguiente de su publicación (BOE del 5 de agosto de 1997), esto es, después del Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado, pero también lo es que surtió sus efectos desde el día 1 de enero de aquel año en virtud de su disposición final única y, sobre todo, que hubo de partir, necesariamente, de las disposiciones contenidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997, que incorporaron el programa de Ordenación y Modernización de las Estructuras Comerciales al Capítulo VII.

DECIMOSÉPTIMO.—Quiérese decir con ello que la fijación del cupo provisional que se lleva a cabo en el Anexo I de la Ley 37/1997 parte, necesariamente, de considerar como carga asumida por la Comunidad Autónoma del País Vasco la correspondiente a la dotación presupuestaria de aquel programa. Así se observa en los cálculos reflejados en aquel Anexo: del presupuesto de gastos del Estado (23.892.771,6 millones de pesetas) se resta la asignación íntegra, a nivel estatal, de los gastos de los ministerios y entes territoriales que corresponden a competencias asumidas por la Comunidad Autónoma (10.468.165,8 pesetas) más una cantidad por financiación de la Policía Autónoma. La cifra resultante es el total de cargas no asumidas, a la que se aplica el coeficiente del 6,24 por 100 —índice de imputación obtenido en función de la renta relativa de los Territorios Históricos, al que ya hemos hecho referencia— para determinar, previas otras compensaciones y ajustes que ahora no son del caso, el cupo líquido provisional del año base 1997. No puede afirmarse, pues, que se trate, en el supuesto de autos, de un «supuesto novedoso», esto es, de un programa aparecido con posterioridad al año base y no tomado en cuenta para la fijación del cupo provisional de dicho año pues, al margen de que esa argumentación tampoco sería suficiente para el éxito de la demanda, según ya hemos apreciado, la realidad es precisamente la contraria, coincidiendo el año base (1997) y el año al que se refiere la partida presupuestaria objeto de debate.

DECIMOCTAVO.—Hay, por último, un extremo de la pretensión actora en que podría llevar razón el Gobierno Vasco pero que, ante la falta de datos al respecto, no puede ser objeto de un pronunciamiento favorable, que lo sería de signo anulador parcial, por parte de esta Sala. Nos referimos al componente de Fondos Estructurales, procedentes de la Comunidad Económica Europea, que puedan incluir los programas específicos del Plan Marco. Si la financiación estatal de este Plan Marco incorporara aportaciones

procedentes de aquéllos u otros fondos comunitarios, el propio Ministerio de Administraciones Públicas admite que la Comunidad Autónoma del País Vasco podría acceder a parte de ellos.

Ocurre, sin embargo, que no hay certeza sobre este hecho: los informes de aquel Ministerio tanto afirman que «este dato no fue suficientemente clarificado en la información facilitada en 1995 por el Ministerio de Comercio», como que «parece suficientemente clarificado de la lectura del programa operativo correspondiente a la Iniciativa PYME, presentado por España», como que «se desconoce cómo juegan los Fondos estructurales en esta materia... pero normalmente actúan cofinanciando las aportaciones que realiza la Administración».

DECIMONOVENO.—A partir de esta relativa indeterminación, y aun aceptando, con la demanda, que quien debía aclararla era la Administración del Estado, es lo cierto que la parte demandante no ha solicitado el recibimiento a prueba con el fin de clarificar un hecho necesitado de precisiones, que sólo en el período probatorio pudieran haber sido facilitadas. Esta pasividad procesal, imputable al demandante —quien podía simplemente haber solicitado que se requiriera a la otra parte para que aportase la información necesaria— nos impide estimar, siquiera parcialmente, su pretensión anulatoria. Aun cuando ello no deba suponer, en virtud del principio de lealtad en la colaboración entre Administraciones, que la del Estado continúe rehusando la participación de la Administración autónoma en la parte del Plan Marco financiada con fondos comunitarios —si se llegara a demostrar efectivamente la cofinanciación comunitaria del programa—, la falta de prueba sobre tal hecho en el curso del proceso, unida al resto de consideraciones antes efectuadas, debe abocar a un fallo desestimatorio en su integridad de la pretensión actora.

VIGÉSIMO.—No apreciamos temeridad o mala fe, a los efectos de la imposición de costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso número 583/1997, interpuesto por el Gobierno de la Comunidad Autónoma del País Vasco contra el acuerdo del Consejo de Ministros de 11 de abril de 1997 por el que se formalizaron, para el ejercicio de 1997, los criterios objetivos de distribución, así como la distribución resultante, de los créditos del Ministerio de Economía y Hacienda, en aplicación de los Programas Específicos del Plan Marco de Modernización del Comercio Interior. Sin costas.

Así por esta nuestra Sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos: Fernando Ledesma.-Fernando Cid.-Oscar González.-Segundo Menéndez.-Manuel Campos.-Rubricados.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 582/1997

Ponente: Eladio Escusol Barra.

Artículos del Concierto:

- Art. 50
- Art. 52

Voces:

- Cupo

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El Consejo de Ministros, con fecha 13 de junio de 1997, tomó el acuerdo por el que se formalizan los compromisos financieros para 1997, resultantes de la aplicación de los criterios objetivos para la distribución territorial de las ayudas contempladas en el Real Decreto 2346/1996, de 8 de noviembre. Contra este acuerdo, el Gobierno Vasco interpuso el presente recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO.—La parte recurrente formuló su demanda, mediante escrito de fecha 27 de noviembre de 1997. La demanda contiene el siguiente Suplico: que se dicte sentencia por la que se declare no ajustada a derecho la resolución administrativa recurrida, la anule y declare el derecho del Gobierno Vasco a ser incluido en la distribución de los fondos del Plan Marco de Competitividad del Turismo español (1996-1997), para 1997.

TERCERO.—El Abogado del Estado contestó a la demanda, mediante escrito de fecha 29 de diciembre de 1997, por el que solicitó la desestimación del recurso y que se impongan las costas a la parte recurrente.

CUARTO.—Por auto de fecha 26 de enero de 1998, se recibió el pleito a prueba. Fue practicada la propuesta por la actora con el resultado que consta en autos.

QUINTO.—Primero.—La representación procesal de la parte recurrente formuló sus conclusiones, mediante escrito de fecha 1 de abril de 1998, por el que reiteró que se dicte una sentencia estimatoria del presente recurso, en relación con los extremos concretados en el escrito de formalización de la demanda.

Segundo.—El Abogado del Estado evacuó el trámite de conclusiones con fecha 30 de abril de 1998, reiterando su petición de su escrito de contestación a la demanda.

SEXTO.—Por providencia de fecha 9 de abril de 1999, se designó Ponente al Magistrado Excmo. Sr. D. Eladio Escusol Barra, y se señaló para votación y fallo el día 9 de junio de 1999, cuyos actos procesales tuvieron lugar en esta última fecha.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. ELADIO ESCUSOL BARRA, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La parte recurrente, como primer alegato de impugnación del acuerdo del Consejo de Ministros expresado en el encabezamiento de esta sentencia, invoca la falta de motivación del acuerdo recurrido, por entender que estamos ante un acto limitativo de derechos y que además se aparta del criterio seguido en actuaciones precedentes. Frente a este alegato, el Abogado del Estado afirma que no estamos ante un acto limitativo de derechos e invoca, en defensa del acto impugnado el art. 89.5 de la LRJAPC.

El alegato del GOBIERNO VASCO, debe ser desestimado por las siguientes consideraciones:

1ª. La motivación del acto administrativo, como instrumento que justifica lo que la Administración hace, tiene dos finalidades: la primera es que sirve para determinar la voluntad manifestada por el órgano administrativo del que emana el acto con la mayor certeza y exactitud posible; y la segunda, es que sirve de medio para realizar el control jurisdiccional del acto. Por otra parte, la motivación es una exigencia constitucional impuesta por los arts. 9 y 103 de la Constitución Española.

2ª. Deben ser motivados los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos y que aquellos que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes. Pues bien, examinado el acto impugnado resulta que está suficientemente razonado, puesto que en la exposición que contiene el acto se expresa que el mismo se dicta en cumplimiento de los compromisos alcanzados previamente entre la Conferencia sectorial de turismo, el Estado y las Comunidades Autónomas, que aprobaron conjuntamente los objetivos globales y líneas de actuación recogidas en el segundo Plan Marco de Competitividad del Turismo Español (1996-1999). Además, el acto impugnado, al reflejar los dictámenes y trámites preceptivos observados, expresa que la aprobación del acuerdo es en función de lo adoptado en las reuniones de la Mesa de Directores Generales de la Conferencia Sectorial de Turismo, celebradas el 19 de noviembre de 1996 y 3 de abril de 1997, por la que —con la participación del representante del País Vasco— se aprobaron los criterios objetivos de distribución de ayudas para el período 1996-1999 y la distribución territorial de las mismas para el año 1997.

SEGUNDO.—En la sentencia que con fecha de hoy dicta esta misma Sala y Sección en el recurso número 583 de 1997, interpuesto igualmente por el Gobierno de la Comunidad Autónoma del País Vasco contra otro acuerdo análogo del Consejo de Ministros (se trata del aprobado el día 11 de abril de 1997 por el que se formalizan, para el ejercicio de 1997, los criterios objetivos de distribución, así como la distribución resultante, de los créditos del Ministerio de Economía y Hacienda, en aplicación de los Programas Específicos del Plan Marco de Modernización del Comercio Interior) se hacen las siguientes consideraciones, aplicables también a este recurso:

«Segundo.—El Acuerdo impugnado fija, para el ejercicio de 1997, la asignación a las Comunidades Autónomas de las cantidades que pueden corresponder a los beneficiarios de los referidos programas del Plan Marco, plan que fue aprobado por el Consejo de Ministros el 12 de mayo de 1995 y que incorpora una serie de medidas para mejorar la competitividad del comercio minorista. Los programas se llevan a cabo mediante la

colaboración entre la Administración General del Estado y las respectivas Comunidades Autónomas, concretada en convenios firmados por ambas partes. La asignación a las Comunidades Autónomas se efectúa con arreglo a ciertos criterios objetivos (población de derecho de los municipios; número de locales comerciales; número de empresas comerciales; número de locales de alimentación; número de parados, de más de tres años, del sector del comercio y población activa del citado sector) y de ella han sido excluidas las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra, en virtud de su sistema peculiar de financiación.

Tercero.—La demanda del Gobierno Vasco se centra, lógicamente, en la exclusión de la que es objeto su Comunidad Autónoma, cuya no adecuación a derecho basa en los siguientes cinco fundamentos jurídicos, que sintéticamente transcribimos:

a) El Plan Marco no es un medio de financiación de las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas sino, por el contrario, un "Plan Nacional" con el que el Estado desarrolla en todo su territorio una competencia propia cual es la que le reserva el artículo 149.1.13 de la Constitución ("bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica").

b) Constituye un error afirmar, como hace el Consejo de Ministros, que la incorporación de la Comunidad Autónoma del País Vasco al Plan Marco supondría para ella una doble financiación: ello sólo sería así si con los fondos del Plan Marco se cubriera el coste de las cargas asumidas con la transferencia de los servicios en materia de comercio interior, pero no cuando dichos fondos corresponden a una política general estatal en materia de estructuras comerciales.

c) El Estado ostenta un título competencial genérico de intervención en la materia, distinto de la competencia de comercio interior que corresponde a las Comunidades Autónomas: aquel título competencial deriva del ya citado artículo 149.1.13 de la Constitución y, precisamente por ejercerse una competencia estatal propia, los beneficios del Plan Marco deben alcanzar a todas las Comunidades Autónomas sin exclusión.

d) Los informes de la Administración estatal incorporados al expediente administrativo ponen de relieve no sólo que se trata de un "plan nacional", sino también la posibilidad —"si políticamente se considera conveniente"— de formalizar un convenio con la Comunidad Autónoma del País Vasco para la distribución de los fondos del Plan Marco.

e) El Plan Marco de Modernización del Comercio Interior es manifiestamente un instrumento planificador de un sector o subsector de la economía dictado por el Estado en ejercicio de una competencia a él reservada en exclusiva, cuyos fondos se nutren de algunos que provienen de la Unión Europea, por lo que en su reparto debiera darse entrada a la Comunidad Autónoma actora en igualdad de tratamiento que el resto de las Comunidades Autónomas, dado que en nada afecta al desarrollo de tal Plan el sistema de financiación peculiar del País Vasco.

En el trámite de conclusiones, y ante la objeción formulada por el Abogado del Estado de que en la demanda "[...] no se ha alegado que el Acuerdo del Consejo de Ministros infrinja norma alguna de nuestro ordenamiento", el Gobierno vasco se limitó a afirmar que "la actuación administrativa arbitraria que se combate está proscrita por el art. 9.3 CE, por lo que incurrir en arbitrariedad, como sucede en el caso de autos, supone incumplir lo prevenido en el art. 103.1 CE, incumplimiento que constituye una palmaria contravención de lo normado en el art. 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de

Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, transgresión que, cuando menos, conduciría a la anulabilidad del acto impugnado ex art. 63.1 de la Ley precitada".

Cuarto.—Como se puede deducir de la mera lectura de sus fundamentos jurídicos, la demanda pone el acento casi exclusivamente en la naturaleza jurídica del Plan Marco y en la base normativa o título competencial que legitima la actuación estatal para aprobarlo. A juicio del Gobierno Vasco, con él no se ejerce la competencia de comercio interior (asumida por todas las Comunidades Autónomas), sino la más general de "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica".

Quinto.—Aun cuando este planteamiento competencial quizás pueda presentar algunos aspectos paradójicos (a los que se refiere el informe de 23 de diciembre de 1996, de la Dirección General de Cooperación Territorial del Ministerio de Administraciones Públicas, subrayando que "la aceptación de la tesis vasca nos llevaría a un curioso planteamiento justificativo de la actuación estatal en diversas áreas materiales y no sólo en comercio"), la Sala estima que puede ser compartido en lo esencial.

En efecto, al lado de la competencia en materia de comercio interior, transferida a la Comunidad Autónoma y en cuya virtud los programas de gasto llevados a cabo en el ámbito territorial del País Vasco corresponden en exclusiva a esta Comunidad Autónoma, puede admitirse que el Estado conserva, precisamente por su capacidad para intervenir de manera decisiva en la ordenación general de la economía (o, en otros términos, por el ejercicio de su competencia en materia de bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, que le reconoce el artículo 149.1.13ª de la Constitución), un cierto margen de actuación en los sectores básicos de la economía nacional, uno de los cuales es, sin duda, el comercio interior.

Sexto.—La incidencia de este título competencial en la capacidad de gasto del Estado tiene unos perfiles que, aun no estando trazados con precisión en las normas que integran el bloque de constitucionalidad, pueden considerarse suficientemente perfilados por la jurisprudencia constitucional. De manera especial, la sentencia constitucional número 13/1992, de 6 de febrero (a la que se refiere en varias ocasiones la demanda), reiterando o desarrollando la doctrina sentada en otras precedentes, vino a reafirmar las siguientes conclusiones, de interés para el caso que ahora nos ocupa:

a) El poder de gastar no constituye un título atributivo de competencias, de modo que el ejercicio de competencias estatales anejo al gasto o a la subvención sólo se justifica en los casos en que, por razón de la materia sobre la que opera dicho gasto o subvención, la Constitución o los Estatutos de Autonomía hayan reservado al Estado la titularidad de las competencias. El Estado, pues, no dispone de un poder general para subvenciones (gasto público) entendido como poder libre o desvinculado del orden competencial.

b) Conviene distinguir entre las subvenciones que responden una finalidad o acción de fomento, y las llamadas "subvenciones-dotación" que encubren meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación de un determinado ente o servicio público y sólo impropiaamente pueden asimilarse a las subvenciones en sentido estricto. Cuando estas últimas se refieran a servicios públicos transferidos a las Comunidades Autónomas o formen parte del coste ordinario de los mismos, corresponden como un recurso propio a las Comunidades Autónomas debiendo transferirse globalmente por el Estado para ser integradas en los Presupuestos de la Hacienda autonómica.

c) Las transferencias financieras para subvenciones destinadas a acciones de fomento que el Estado disponga con cargo a sus propios recursos en materias cuya competencia haya sido asumida de manera exclusiva por las Comunidades Autónomas y en las que el Estado no invoque título competencial alguno, deben atribuirse directa e incondicionadamente a las Comunidades Autónomas nutriendo, como un recurso financiero más, la Hacienda autonómica.

d) En aquellas materias en que el Estado ostente algún título competencial y en la medida de su competencia podrá ejercitarla mediante acciones de fomento o subvenciones, fijando normativamente las condiciones de su empleo por las Comunidades Autónomas y respetando en todo caso las competencias ejecutivas o de gestión que puedan corresponder a éstas. Incluso en aquellas materias en que los Estatutos de Autonomía atribuyen a las Comunidades Autónomas competencias exclusivas, puede el Estado ejercitar aquellas acciones cuando ostente competencias concurrentes (por virtud de títulos reconocidos en el art. 149 CE y en los Estatutos de Autonomía) para desarrollar o establecer políticas económicas o sociales de ordenación sectorial o servicios, o su actuación se enmarque en las facultades estatales de dirección y coordinación de la política económica. Concretamente, dentro de esta competencia de dirección de la actividad económica general tienen cobijo también las normas estatales que fijen las líneas directrices y los criterios globales de ordenación de sectores económicos concretos, así como las previsiones de acciones o medidas singulares que sean necesarias para alcanzar los fines propuestos dentro de la ordenación de cada sector.

En síntesis, cuando la Comunidad Autónoma ostenta una competencia exclusiva sobre una determinada materia y el Estado no invoca título competencial alguno sobre ella, puede asignar parte de sus fondos presupuestarios a esa materia haciéndolo de manera genérica o global (por sectores o subsectores enteros de actividad) e integrando esos fondos como un recurso que, por vía de transferencia corriente o de capital, nutre la Hacienda de las Comunidades Autónomas: se trata, pues, de una asignación de fondos plenamente territorializada. Por el contrario, cuando el Estado ostente un título competencial genérico de intervención que se superpone a la competencia de las Comunidades Autónomas sobre una materia, aun si ésta se califica de exclusiva, puede consignar subvenciones de fomento en sus Presupuestos Generales, especificando su destino y regulando sus condiciones esenciales de otorgamiento hasta donde lo permita su competencia genérica, básica o de coordinación, pero siempre que deje un margen a las Comunidades Autónomas para concretar con mayor detalle la afectación o destino y permita que su gestión corresponda a aquéllas.

Séptimo.—Aplicando esta doctrina al caso de autos, la conclusión que se puede obtener es que, en efecto, el Estado, haciendo uso de sus competencias constitucionalmente reconocidas en orden a la ordenación general de la economía, estaba legitimado para adoptar un Plan Marco como el aquí analizado, cuyos programas específicos podían fijar su ámbito de actuación, beneficiarios e incentivos, a fin de mejorar la competitividad del comercio interior. En cuanto típica medida de fomento, aquel Plan Marco había de tener su concreción en partidas presupuestarias determinadas que, para cumplir las exigencias a que se refería la sentencia constitucional antes transcrita, debían territorializarse bien mediante la fijación de criterios objetivos de distribución (a los que nos hemos referido en el fundamento segundo de esta sentencia) bien mediante convenios de colaboración con las Comunidades Autónomas (también previstos en el Plan).

Octavo.—Que esta fuese la naturaleza y finalidad del Plan Marco no significa, sin embargo, que la Comunidad Autónoma del País Vasco tuviese por ello, automáticamente, derecho a ser beneficiaria de las ayudas en él previstas. Como a continuación analizaremos, el problema clave del recurso no es tanto la caracterización jurídica del Plan Marco y su adecuación a la doctrina constitucional sobre las relaciones entre el poder subvencional del Estado y el modelo de distribución de competencias, sino las peculiaridades del singular sistema de financiación de la Comunidad Autónoma Vasca y su incidencia en la participación en las subvenciones estatales, cuando nos encontramos ante programas que, aun basándose en títulos competenciales estatales, han tenido un determinado reflejo presupuestario y, por derivación, una determinada incidencia en la fijación del cupo con que aquella Comunidad contribuye a sostener las cargas generales del Estado.

Noveno.—Es significativo que este aspecto del problema no haya sido prácticamente abordado por el Gobierno Vasco en su demanda pese a que el informe de la Dirección General de Cooperación Territorial que figura en el expediente y al que ya hemos hecho referencia (informe que fue determinante para la exclusión de las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra) centraba en él toda su argumentación. En realidad, bien puede decirse que el planteamiento de la demanda se detiene en un primer aspecto del problema pero no llega hasta el final, quizás porque las consecuencias de abordarlo en su integridad pondrían de relieve una cierta contradicción de la solución propuesta por el Gobierno vasco (su participación irrestricta en el Plan Marco) con la fijación misma del cupo. Para llegar a esta conclusión hemos de partir, por un lado, de ciertos datos de hecho sobre la caracterización presupuestaria del Plan Marco; por otro lado, del régimen jurídico que regula la contribución del País Vasco al sostenimiento de las cargas generales del Estado.

Décimo.—A partir de los diversos informes que obran en el expediente, podemos dar por probados, a estos efectos, los siguientes hechos:

a) En los Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1997, el Programa 763.A 'Ordenación y Modernización de las Estructuras Comerciales', en su Capítulo VII y concepto 751, cuenta con una dotación de 1391.719.000. ptas., de las que el 75% será repartido entre las Comunidades Autónomas según criterios objetivos de distribución.

b) Los créditos presupuestarios correspondientes a la materia genéricamente denominada "comercio interior", incluidos en el programa presupuestario 622A (regulación del comercio interior), tienen la consideración de carga asumida al cien por cien a efectos del cálculo del cupo provisional para 1992, año base del quinquenio 1992-1996. Así lo reconoce expresamente el informe de la Dirección de Cupo y Aportaciones Financieras del Gobierno Vasco.

c) En la valoración de los traspasos de servicios a las Comunidades Autónomas de régimen común no se incluyeron los capítulos IV y VII de los Presupuestos Generales del Estado (transferencias corrientes y de capital) que, por el contrario, se tienen en cuenta en los traspasos a las de régimen foral, respecto de las cuales la valoración de las cargas asumidas se hace referida al ámbito estatal y no al ámbito geográfico de la Comunidad Autónoma o, por decirlo en otros términos, incluyendo todos los créditos correspondientes a los servicios que se traspasan.

Undécimo.—Sentadas estas precisiones, es necesario ahora ponerlas en relación con el régimen especial de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco, derivado del artículo 41, apartado 2.d) de su Estatuto de Autonomía (Ley Orgánica 3/1979, de 18

de diciembre) a tenor del cual aquélla contribuye al sostenimiento de las cargas generales del Estado mediante la aportación de un cupo global.

Este régimen viene desarrollado por un grupo normativo cuya norma inicial es la Ley 12/81, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Según su artículo 47, la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma Vasca, cupo de periodicidad quinquenal y cuya fijación se lleva a cabo mediante ley votada por las Cortes Generales en la que se determina la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio siguiente. En aplicación de esta regla, las leyes 44/1988, de 28 de diciembre, 37/1993, de 16 de abril y 37/1997, de 4 de octubre han procedido a aprobar la metodología de determinación del Cupo del País Vasco para los respectivos quinquenios (1987-1991, 1992-1996 y 1997-2001).

Duodécimo.—A los efectos que aquí interesan, es preciso recordar que, para la fijación del cupo, la noción clave es, precisamente, la de las cargas asumidas y no asumidas. Dado que el cupo líquido del año base de cada quinquenio se determina por la aplicación de un índice de imputación (hasta ahora el 6,24 por ciento, porcentaje calculado básicamente en función de la renta relativa de los Territorios Históricos) al importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma —además de otros ajustes y compensaciones que no son ahora del caso—, el resultado final dependerá de cuáles sean aquéllas.

El artículo 50 de la Ley 12/81, del Concierto, así como los artículos correlativos de las tres leyes antes citadas, por las que se establece la metodología para la determinación del cupo en los quinquenios respectivos, consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla. Para la determinación del importe de dichas cargas se deducirá del total de gastos del Presupuesto del Estado, la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Reales Decretos.

El cupo, así fijado, puede ser objeto de una actualización anual con arreglo a un índice cuyas características no son ahora relevantes. Sí lo será, por contra, el hecho de que se produzca, durante el quinquenio, una variación en las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco: si ésta asumiese nuevas competencias cuyo coste anual a nivel estatal hubiese sido incluido dentro de las cargas del Estado que se computaron para la determinación del Cupo líquido del año base del quinquenio, procederá una reducción proporcional de éste, produciéndose el fenómeno inverso en el caso de que la Comunidad Autónoma dejase de ejercer competencias que tuviera asumidas.

Decimotercero.—Dentro de estas coordenadas normativas, la solución del litigio no puede prescindir de un hecho al que ya nos hemos referido: el programa presupuestario correspondiente al Plan Marco había sido tratado como carga asumida por la Comunidad Autónoma a efectos del cálculo del cupo provisional para 1992, año base del quinquenio 1992-1996. Este es el dato clave para resolver la controversia entre ambas partes, pues el Gobierno vasco no puede, en buena lógica, reivindicar la percepción de ayudas incluidas en un programa presupuestario que tiene la consideración de carga asumida y, simultáneamente, dejar inalterado el cupo. Aun

admitiendo que el Plan Marco corresponda al ejercicio de competencias estatales, en los términos que ya hemos analizado, lo cierto es que su instrumentación presupuestaria lo fue en un concepto que implicaba su tratamiento como carga asumida por la Comunidad Autónoma. Si ello no era correcto (no consta, por lo demás, que el Gobierno Vasco haya impugnado la correspondiente partida de la Ley de Presupuestos Generales del Estado), la pretensión actora sólo tendría cabida cuando, a la vez, auspiciara el aumento del cupo líquido, derivada de contabilizar como carga no asumida —esto es, general del Estado— lo que de hecho ha sido contabilizado, a efectos de calcular el cupo, como carga asumida por la Comunidad Autónoma.

Decimocuarto.—Otra solución provocaría, como acertadamente alegaba el Ministerio de Administraciones Públicas en el informe ya citado, una ruptura no sólo de la equidad financiera, sino del mecanismo hasta ahora seguido para el cálculo del cupo y, derivadamente, de la percepción por la Comunidad Autónoma de este tipo de subvenciones. En aquel informe se afirmaba que: "El fundamento de esta actuación reside en el Acuerdo específico adoptado con esta finalidad en la 95ª reunión de la Comisión Delegada del Gobierno para Política Autonómica, de 20 de marzo de 1989, en el que expresamente se indicó que la Comunidad Autónoma del País Vasco 'no se considera como posible perceptora de subvenciones gestionadas por las Comunidades Autónomas en aquellos supuestos en que las mismas se destinen a la financiación de actividades que hayan recibido el tratamiento de carga asumida en el cálculo del cupo del País Vasco'. [...] El País Vasco y Navarra no reciben ninguna aportación del Estado para llevar a cabo actuaciones en régimen de colaboración en aquellos casos en que la materia correspondiente haya recibido tratamiento de carga asumida para el cálculo del cupo correspondiente". Por esa razón, termina el informe, aceptar la tesis ahora mantenida por el Gobierno Vasco tendría repercusiones financieras de gran trascendencia no ya sólo para esta Comunidad, sino también para el resto de Comunidades Autónomas, que verían reducida la aportación que reciben del Estado.

Decimoquinto.—No es óbice a cuanto se lleva expuesto el hecho de que se trate de un Plan Marco que no existía en el año base de determinación del cupo inicial del quinquenio 1992-1996. Ya hemos hecho referencia al índice con arreglo al cual se produce la actualización anual del cupo en los años siguientes al año base del quinquenio: esta actualización no tiene en cuenta la variación de los créditos de los programas correspondientes a las materias que tuviese asumidas la Comunidad Autónoma en el año base. Tan sólo si se hubiera producido una nueva asunción —o, inversamente, retrocesión— de competencias, cuyo coste a nivel estatal hubiese sido incluido dentro de las cargas del Estado en la determinación del Cupo líquido del año base, se procedería a la minoración o aumento del cupo líquido, según ya hemos puntualizado.

Decimosexto.—Ocurre, además, que las referencias al quinquenio 1992-1996, si pudieron justificar su alegación en el curso del expediente administrativo —pues las vicisitudes de éste tuvieron lugar, básicamente, a lo largo del año 1996, último de aquel quinquenio, vigente aún la Ley 7/1993— resultan ya inapropiadas para juzgar acerca de unas subvenciones que se deciden en 1997, año base para la fijación del cupo del nuevo quinquenio 1997-2001, la metodología de cuya determinación fue aprobada por la Ley 37/1997. Es cierto que dicha ley entró en vigor al día siguiente de su publicación (BOE del 5 de agosto de 1997), esto es, después del Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado, pero también lo es que surtió sus efectos desde el día 1 de enero de aquel año en virtud de su Disposición Final Única y, sobre todo, que hubo de partir, necesariamente, de las disposiciones contenidas en la Ley de Presupuestos Generales

del Estado para 1997, que incorporaron el programa de Ordenación y Modernización de las Estructuras Comerciales al capítulo VII.

Decimoséptimo.—Quiérese decir con ello que la fijación del cupo provisional que se lleva a cabo en el Anexo I de la Ley 37/1997 parte, necesariamente, de considerar como carga asumida por la Comunidad Autónoma del País Vasco la correspondiente a la dotación presupuestaria de aquel programa. Así se observa en los cálculos reflejados en aquel Anexo: del presupuesto de gastos del Estado (23.892.771,6 millones de pesetas) se resta la asignación íntegra, a nivel estatal, de los gastos de los ministerios y entes territoriales que corresponden a competencias asumidas por la Comunidad Autónoma (10.468.165,8 pesetas) más una cantidad por financiación de la Policía Autónoma. La cifra resultante es el total de cargas no asumidas, a la que se aplica el coeficiente del 6,24 por ciento —índice de imputación obtenido en función de la renta relativa de los Territorios Históricos, al que ya hemos hecho referencia— para determinar, previos otras compensaciones y ajustes que ahora no son del caso, el cupo líquido provisional del año base 1997. No puede afirmarse, pues, que se trate, en el supuesto de autos, de un "supuesto novedoso", esto es, de un programa aparecido con posterioridad al año base y no tomado en cuenta para la fijación del cupo provisional de dicho año pues, al margen de que esa argumentación tampoco sería suficiente para el éxito de la demanda, según ya hemos apreciado, la realidad es precisamente la contraria, coincidiendo el año base (1997) y el año al que se refiere la partida presupuestaria objeto de debate.

Decimooctavo.—Hay, por último, un extremo de la pretensión actora en que podría llevar razón el Gobierno Vasco pero que, ante la falta de datos al respecto, no puede ser objeto de un pronunciamiento favorable, que lo sería de signo anulador parcial, por parte de esta Sala. Nos referimos al componente de Fondos Estructurales, procedentes de la Comunidad Económica Europea, que puedan incluir los programas específicos del Plan Marco. Si la financiación estatal de este Plan Marco incorporara aportaciones procedentes de aquellos u otros fondos comunitarios, el propio Ministerio de Administraciones Públicas admite que la Comunidad Autónoma del País Vasco podría acceder a parte de ellos.

Ocurre, sin embargo, que no hay certeza sobre este hecho: los informes de aquel Ministerio tanto afirman que "este dato no fue suficientemente clarificado en la información facilitada en 1995 por el Ministerio de Comercio", como que "parece suficientemente clarificado de la lectura del programa operativo correspondiente a la Iniciativa PYME, presentado por España", como que "se desconoce cómo juegan los Fondos estructurales en esta materia... pero normalmente actúan cofinanciando las aportaciones que realiza la Administración".

Decimonoveno.—A partir de esta relativa indeterminación, y aun aceptando, con la demanda, que quien debía aclararla era la Administración del Estado, es lo cierto que la parte demandante no ha solicitado el recibimiento a prueba con el fin de clarificar un hecho necesitado de precisiones, que sólo en el período probatorio pudieran haber sido facilitadas. Esta pasividad procesal, imputable al demandante —quien podía simplemente haber solicitado que se requiriera a la otra parte para que aportase la información necesaria— nos impide estimar, siquiera parcialmente, su pretensión anuladora. Aun cuando ello no deba suponer, en virtud del principio de lealtad en la colaboración entre Administraciones, que la del Estado continúe rehusando la participación de la Administración autónoma en la parte del Plan Marco financiada con fondos comunitarios —si se llegara a demostrar efectivamente la cofinanciación comunitaria del programa—, la falta de prueba sobre tal hecho en el curso del proceso,

unida al resto de consideraciones antes efectuadas, debe abocar a un fallo desestimatorio en su integridad de la pretensión actora».

TERCERO.—Aun cuando en el expediente administrativo de este recurso no se contienen los mismos documentos e informes a los que hace referencia la sentencia cuyos fundamentos jurídicos hemos transcrito, es lo cierto que las circunstancias concurrentes en ambos Planes Marco son análogas, como lo son las pretensiones y motivos impugnatorios aducidos por el Gobierno Vasco y la contestación a la demanda formulada por el Abogado del Estado. Por ello, y reiterando todo lo anteriormente razonado, procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por el GOBIERNO VASCO, contra el acuerdo de 13 de junio de 1997, del Consejo de Ministros por el que se formalizan los compromisos financieros para 1997, resultantes de la aplicación de los criterios objetivos para la distribución territorial de las ayudas contempladas en el Real Decreto 2346/1996, de 8 de noviembre.

CUARTO.—Dado lo dispuesto en el artículo 131 de la Ley Jurisdiccional, la Sala no aprecia temeridad ni mala fe en el recurrente, lo que comporta la no imposición de las costas.

Por todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey, y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos, íntegramente, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el GOBIERNO VASCO, contra el acuerdo de 13 de junio de 1997, del Consejo de Ministros por el que se formalizan los compromisos financieros para 1997, resultantes de la aplicación de los criterios objetivos para la distribución territorial de las ayudas contempladas en el Real Decreto 2346/1996, de 8 de noviembre.

DECLARAMOS QUE EL ACUERDO DEL CONSEJO DE MINISTROS IMPUGNADO NO INFRINGE EL ORDENAMIENTO JURÍDICO.

Sin condena en costas.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Fernando Ledesma Bartret.- Eladio Escusol Barra.- Fernando Cid Fontán.- Oscar González González.- Segundo Menéndez Pérez.- Manuel Campos Sánchez-Bordona.

Ref. TS-43

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 1999

Recurso: Casación nº 1238/1995

Ponente: Ramón Rodríguez Arribas.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 48

Voces:

- Tutela financiera de los Entes locales
- Competencias financieras de los Territorios Históricos
- Presupuestos de los Entes locales

En la Villa de Madrid, a veinticinco de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Visto ante esta Sección Segunda de la Sala Tercera el recurso de casación núm. 1238/1995 interpuesto por las Juntas Generales de Guipúzcoa, y por la Excm. Diputación Foral de Guipúzcoa, representadas por la procuradora señora Julia Corujo, asistida de Letrado, contra la Sentencia dictada, en fecha 15 de julio de 1994, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso núm. 937/1991 interpuesto por el Ministerio de Economía y Hacienda —Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales— que impugna la Norma Foral 4/1991, de 26 de febrero, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, Presupuestaria de las Entidades Locales.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, defendida y representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El Abogado del Estado, en la representación que ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo y formalizada la demanda, en la que alegó los hechos e invocó los fundamentos de derecho que estimo del caso, pidió «se dicte sentencia en la que, estimando el recurso, declare la nulidad de pleno derecho de la Norma Foral 4/1991, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, y especialmente, la nulidad de los artículos 15.4, 23.4, y 34.3, de la Norma Foral citada».

Conferido traslado de aquélla a la representación procesal de las Juntas Generales de Guipúzcoa y de la Diputación Foral de Guipúzcoa, evacuaron el trámite de contestación pidiendo que «se dicte sentencia por la que desestimando la demanda, declare la Norma

Foral 4/1991, de 26 de febrero, Presupuestaria de las Entidades Locales, ajustada a derecho, con la imposición de las costas a la actora».

SEGUNDO.—En fecha 15 de julio de 1994 la Sala de instancia dictó Sentencia, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

FALLO:

«Que estimando el presente recurso contencioso-administrativo núm. 937/1991, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta, contra la Norma Foral 4/1991, presupuestaria de las entidades locales del Territorio Histórico de Guipúzcoa, debemos declarar y declaramos que la Norma Foral impugnada es nula de pleno derecho por falta de competencia, por lo que la debemos anular y anulamos, sin hacer imposición expresa de las costas».

TERCERO.—Contra dicha Sentencia, las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Diputación Foral de Guipúzcoa, prepararon recurso de casación al amparo del art. 96 de la Ley Reguladora de este Orden Jurisdiccional, en la redacción que le dio la Ley 10/1992, de 30 de abril e interpuesto éste compareció como parte recurrida el abogado del Estado, que se opuso al mismo pidiendo la confirmación de la Sentencia dictada en la instancia, tras lo cual quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo, señalado para el 20 de octubre de 1999, fecha en que tuvo lugar dicha actuación procesal.

Siendo ponente el Excmo. Sr. D. Ramón Rodríguez Arribas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Diputación Foral de Guipúzcoa impugnan la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que, estimando la demanda, en su día interpuesta por el Abogado del Estado, declaró la nulidad de pleno derecho de la Norma Foral 4/1991, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Guipúzcoa.

Entendió la Sala de instancia que la Norma Foral referenciada, no está constituida por instrucciones contables y presupuestarias, sino que tiene un carácter normativo, para el que carecen de competencia los Territorios Históricos.

SEGUNDO.—Tanto una como otra parte recurrente, en escritos idénticos en lo sustancial, al amparo del art. 95.1.4º, de la Ley de la Jurisdicción, según la redacción de la Ley 10/1992, de 30 de abril, invocan como único motivo de casación, la infracción, por errónea interpretación, de la disposición adicional 6ª de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local y el art. 45 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, según la redacción dada por la Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Económico a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos.

En síntesis alegan ambas partes recurrentes lo siguiente:

- a) Que la expresión «régimen económico financiero» que emplea la disposición adicional que acabamos de citar, de la Ley 7/1985, no puede reducirse al «ámbito tributario» que es el que venía recogido en el Concierto Económico de 1981.
- b) Que el legislador pretendió aplicar al régimen económico-financiero las facultades y competencias previstas por el Concierto Económico en materia tributaria, estableciendo un marco legal en el que las competencias en materia tributaria se recogieran en el

Concierto y los referentes al régimen económico-financiero de las Entidades Locales en la Ley 7/1985.

c) Que esas competencias en materia económico-financiera deberían ser «en los mismos términos de la Ley del Concierto Económico», según la ya citada disposición adicional, sin que en la Ley 7/1985 se regulen los mismos.

d) Que en materia económico-financiera municipal, incluido el ámbito presupuestario y contable, las competencias son de las instituciones forales, en los mismos términos que los previstos en el Concierto Económico en materia tributaria de donde concluyen que, contra lo declarado en la Sentencia impugnada, la Norma Foral 4/1991, fue aprobada por el órgano competente.

TERCERO.—La tesis sostenida por los recurrentes en casación, se asienta sobre una forzada interpretación de los preceptos que se invocan infringidos por la Sentencia impugnada, como si fueran normas completamente aisladas, únicamente relacionadas entre sí, ignorando su inserción en el ordenamiento jurídico y sobre todo su subordinación a la Constitución.

El art. 149.1.18º de la Constitución, en norma expresamente dejada a salvo —como no podía ser de otro modo— por el art. 10 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, consagra la competencia exclusiva del Estado en materia de bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y por ende del que afecta a los ayuntamientos, formando parte importante de dicho régimen el económico-financiero.

El art. 148.1.2º permite que las comunidades autónomas asuman las funciones que corresponden a la Administración del Estado sobre las Corporaciones Locales y cuya transferencia autorice la Legislación sobre Régimen Local.

La Ley 7/1985 de Bases de Régimen Local, de 3 de abril, no podía contradecir esos principios y así lo expresa incluso su «Preámbulo», cuando afirma que «la autonomía local no puede definirse de forma unidimensional desde el puro objetivismo localista, sino que requiere ser situada en el marco del ordenamiento integral del Estado» y más adelante que de otro lado, el hecho de que las Entidades Locales, no obstante su inequívoca sustancia política, desplieguen su capacidad en la esfera de lo administrativo, justifica tanto esta última condición del marco definidor de su autonomía, como la identificación del título constitucional para su establecimiento en el art. 149.1. apartado 18, en relación con el 148.1, apartado 2º, del Texto Fundamental.

Por otra parte la disposición adicional 6ª de dicha Ley de Bases de Régimen Local, por su naturaleza y contenido, no hace otra cosa que recordar que «Los Territorios Históricos del País Vasco continuarán conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico...», luego si «continuarán conservando», no puede sostenerse que se introduzca ninguna innovación sobre la situación anterior, regida por el expresamente aludido Concierto Económico, en cuya Ley de aprobación se regulaban sólo los aspectos tributarios pero no se recogían normas sobre otras materias económico-financieras de las Entidades Locales (así las de índole presupuestario y contable), como reconocen las mismas partes recurrentes y en consecuencia, no resulta admisible sostener, por contrario, que la Ley de Bases de Régimen Local, sin regularlas, confiara las competencias normativas en dicha materia económico-financiera en sentido amplio (es decir las de naturaleza presupuestaria y contable además de las tributarias) a las Instituciones Forales, en los mismos términos que los previstos en el Concierto Económico en materia tributaria, por mor de la citada disposición adicional de la Ley de

Bases y del art. 45 de aquel concierto, porque ello supondría presumir como implícito en normas que patentemente no tenían dicha finalidad, un propósito legislativo que, por su trascendencia, sólo formulado expresamente cabría introducir en el ordenamiento jurídico.

En consecuencia, la Norma Foral impugnada fue dictada por un órgano (el Territorio Histórico de Guipúzcoa) que carecía de competencia normativa en materia presupuestaria y contable de las Entidades locales, como declaró la Sentencia de instancia que interpretó y aplicó correctamente los preceptos legales referidos, haciendo además un complejo y detallado estudio histórico-jurídico y constitucional de los problemas planteados.

CUARTO.—Habiendo de rechazar el único motivo de casación esgrimido, en cuanto a costas ha de estarse a lo establecido en el art. 102.3 de la Ley de la Jurisdicción, en la versión de 1992, ya citada e imponerse aquéllas a las partes recurrentes.

Por lo expuesto en nombre de Su Majestad el Rey y la potestad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos la casación interpuesta por Las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Diputación Foral de Guipúzcoa, contra la Sentencia dictada, en fecha 15 de julio de 1994, por la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso contencioso-administrativo núm. 937/1991, con imposición de las costas a los recurrentes.

Así por esta nuestra Sentencia, que se publicará en el Boletín Oficial del Estado y se insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-44

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1999

Recurso: Casación nº 670/1995

Ponente: Pascual Sala Sánchez.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 3

Voces:

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Prohibición de privilegios fiscales
- Terminología y conceptos de la LGT

En la Villa de Madrid, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 16 de mayo de 1994, Sección Primera, recaída en el recurso contencioso-administrativo 620/1992, sobre impugnación de la Norma Foral de Álava 30/1991, de 19 de diciembre, de Presupuestos Generales de dicho Territorio para 1992, artículos 33 y 36, en el que aparecen, como partes recurridas, las Juntas Generales de Álava y la Diputación Foral de Álava, respectivamente representadas por los procuradores señores Deleito García y Guinea Gauna, y ambas bajo dirección Letrada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, con fecha 16 de mayo de 1994 y en el recurso anteriormente referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva:

FALLAMOS:

«Que desestimando, como así desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración del Estado, contra la Norma Foral del Territorio Histórico de Álava 30/1991, de 19 de diciembre, de presupuestos generales de dicho territorio para 1992, en sus artículos 33 y 36, debemos declarar y declaramos la

conformidad a Derecho de los preceptos impugnados que, por tanto, confirmamos. Sin condena en las costas procesales devengadas».

SEGUNDO.—Contra la anterior Sentencia, la representación del Estado preparó recurso de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, la citada representación formuló escrito de interposición, que articuló sobre la base de dos motivos de casación, amparados ambos en el art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, por infracción de las normas de armonización 1ª, 8ª y 11ª del art. 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico Vasco, infracción en la que incurre, a su juicio, el art. 33 de la norma impugnada en cuanto a conceptos, aunque no respecto de sistemática y terminología, y éste y el 36 de la propia norma en relación con las de armonización 8ª y 11ª por establecer un privilegio fiscal en favor de quienes se les aplica y en contra del resto de las Comunidades Autónomas —motivo primero—, y por infracción del art. 31.1 de la Constitución en relación con los arts. 1, 9, 14, 139.1 y 149.1 de la misma y regla 8ª del art. 4 de la precitada Ley del Concierto por no haber respetado las limitaciones a la autonomía tributaria del País Vasco que derivan de los preceptos mencionados. Interesó la casación de la Sentencia impugnada y la anulación de la Norma Foral de referencia. Conferido traslado a las Administraciones recurridas, se opusieron al recurso y solicitaron la confirmación de la Sentencia.

TERCERO.—Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 19 de los corrientes, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo ponente el Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Invoca la Administración estatal recurrente, como primer motivo de casación y al amparo del art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —hoy art. 88.1 d) de la vigente—, la infracción de las Normas de Amortización 1ª, 8ª y 11ª del art. 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por entender que el art. 33 de la Norma Foral impugnada contradice lo dispuesto en la Ley General Tributaria, no en cuanto a sistemática y terminología, pero sí en cuanto a conceptos, y por entender, asimismo, que este art. 33, y también el 36 de la citada Norma Foral, vulneran las Normas de Armonización 8ª y 11ª, «ya que establecen un privilegio fiscal para los ciudadanos a quienes resulte de aplicación la norma impugnada y pueden implicar menoscabo y distorsión de la competencia y del movimiento de capitales entre las distintas Comunidades Autónomas del Estado Español».

Aun cuando en la exposición de este motivo no se contenga una cumplida argumentación de la forma y medida en que la Sentencia impugnada haya podido incurrir en las denunciadas vulneraciones, puesto que lo único que en realidad se hace en la fundamentación son una serie de afirmaciones que hubieran necesitado del adecuado contraste y análisis —y más aún en un recurso, como el de casación, dirigido a la protección de la norma y de su correcto entendimiento y a la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del Ordenamiento—, es lo cierto, sin embargo, que la Sala no puede compartir la conclusión que se deriva de esas unilaterales afirmaciones.

En efecto; el art. 33 de la Norma Foral 30/1991, de 19 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Álava para 1992, dio una nueva redacción al art. 59.2 de la Norma Foral General Tributaria de dicho territorio, estableciendo que «los

ingresos realizados fuera de plazo comportarán el abono del recargo por aplazamiento o prórroga o de intereses de demora, según corresponda, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas» y, en su párrafo 2º, que «cuando dichos ingresos se realicen sin mediar requerimiento previo no se aplicarán las sanciones que pudieran corresponder a las infracciones cometidas».

Aunque este precepto, sin excluir la imposición de sanciones cuando resultara procedente (menos en el caso de ingresos realizados sin mediar requerimiento previo), no sustituyó los intereses de demora, de claro carácter compensatorio, y las sanciones pertinentes por un recargo único del 10%, 50% o 100%, según los casos, como hizo el art. 61.2 de la Ley General Tributaria en la redacción introducida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no por ello incurrió en infracción de las normas de armonización fiscal contenidas en la Ley Reguladora del Concierto Económico del País Vasco —Ley 12/1981, de 13 de mayo— que se denuncian en el motivo de casación, habida cuenta que esta norma no impone identidad mimética de regulación en el País Vasco y en Territorio Común de la totalidad de las materias recogidas en la Ley General Tributaria, sino sólo «en cuanto a sistemática, terminología y conceptos», y habida cuenta, igualmente, que, como resaltó correctamente la Sentencia impugnada, la regulación hecha en el art. 33 de la Norma Foral aquí considerada difícilmente podía incluirse en alguna de las áreas a que hace referencia la norma primera de armonización que se contiene en el art. 4 de la mencionada Ley del Concierto, pues ni afecta a concepto tributario alguno, ni a la terminología propia de la materia ni a lo que imprecisamente se llama sistemática del régimen tributario, ya que «no es dable —dice la Sentencia— admitir que la supresión de ciertos recargos por ingreso extemporáneo de la deuda tributaria, en determinadas condiciones, signifique una alteración del sistema impositivo o del orden general común para todos los tributos que pretende la Ley General Tributaria».

Además, no deja de ser significativo que el sistema de ingresos instaurado por la precitada Ley 18/1991 en el art. 61.2 de la LGT, haya sido objeto de nueva regulación por la Ley 25/1995, de 20 de julio, fundamentalmente debido a lo insatisfactorio de la redacción hasta entonces vigente, y significativo también que este nuevo régimen pueda no ser más riguroso que el de la Norma Foral modificada si se tiene presente que los recargos por intereses de demora o apremio pueden también resultar más gravosos que los recargos únicos del 5, 10 ó 15 por 100 si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario correspondiente.

SEGUNDO.—Respecto de la infracción que en este primer motivo se atribuye al art. 36 de la Norma Foral, en el sentido de que también este precepto, como el antecitado art. 33, vulneraban (por establecer un privilegio en favor de los ciudadanos a que resultara aplicable respecto de los del Territorio común), las normas de armonización 8ª y 11ª del art. 4 de la Ley del Concierto Económico, es preciso partir —aunque tampoco lo razone la parte recurrente— de que este cuestionado precepto dio nueva redacción al art. 5 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reconociendo que gozarían de exención por tal Impuesto «c) Las adquisiciones de bienes y derechos, incluidas las de beneficiarios de contratos de seguros de vida para el caso de fallecimiento, por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, así como las adquisiciones de bienes o derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos», a favor del cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados plenamente».

Pues bien; si, con arreglo a la tan aludida Ley del Concierto, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones constituye un tributo convenido en régimen de «normativa autónoma», cuya regulación y exacción corresponde a los Órganos Forales, en «las sucesiones, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco», «en las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco, y en las de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en dicho territorio» —art. 26, apartados a) y b) — y, si, cuando el causante o donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de diez años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto, la Administración Foral debe aplicar a la transmisión «las normas del territorio común», resulta clara la imposibilidad de atribuir carácter privilegiado a dicho régimen si se tiene en cuenta: a), que el beneficio fiscal reúne los requisitos que la Ley General Tributaria o, como dice la Sentencia, que la Norma Foral General Tributaria para Álava exige para el establecimiento de exenciones; b), que la nota de generalidad de toda disposición excluye, por sí misma, la posibilidad de privilegios individuales, y los mecanismos institucionales —Fondo de Compensación Interterritorial y Cupo—, la de privilegios económicos o sociales que supongan desequilibrios interterritoriales; y c), que la exigencia de que el causante o donatario hubiese adquirido la residencia en el País Vasco con una antelación a la fecha del devengo de, al menos, diez años —art. 26.2 de la Ley del Concierto—, hace completamente improbable que la medida fiscal impugnada pueda suponer, como concluye asimismo la Sentencia, «menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra que la parte actora se limita a enunciar con ausencia total de razonamientos o indicios probatorios que fundamenten el riesgo advertido».

El motivo, consecuentemente, debe ser desestimado.

TERCERO.—El segundo motivo de casación, también al amparo del ordinal 4 del art. 95.1 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, denuncia la infracción del art. 31.1 de la Constitución, en relación con sus arts. 1, 9, 14, 139.1 y 149.1 y la regla 8ª del art. 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico del País Vasco.

En este motivo, la representación del Estado, tras exponer que la autonomía tributaria del País Vasco, reconocida en la disposición adicional primera de la Constitución, art. 42.2 d) de su Estatuto de Autonomía y art. 2 de la Ley de Concierto Económico, no es absoluta, viene a sacar la conclusión de que la Norma impugnada —recuérdese, los arts. 33 y 36 de la Norma Foral del Territorio Histórico de Álava de Presupuestos Generales para el ejercicio de 1992— no respeta el principio de igualdad que recogen los preceptos constitucionales apuntados y singularmente el de igualdad tributaria enunciado en el mencionado art. 31.1 de la Norma Fundamental.

Para rechazar este motivo, sin embargo, basta tener en cuenta, por un lado, las facultades normativas reconocidas a las Instituciones Competentes de los Territorios Históricos según el art. 2 de la tan repetida Ley del Concierto Económico Vasco, con arreglo al cual aquéllas «podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos que actualmente se recauden mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido», y tener en cuenta, asimismo y por otra parte, que este Tribunal tiene declarado —Sentencias de 20 de abril de 1988— que «... el principio de igualdad no implica en todos los casos un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica, pues llevado a su última consecuencia sería incompatible con el de autonomía

de la imposición de exacciones y la intensidad de las cargas tributarias, y como dice el Tribunal Constitucional en Sentencia 37/1981, de 16 de noviembre, la igualdad no puede ser entendida como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento, pues en virtud de las competencias legislativas de las Comunidades Autónomas nuestro ordenamiento tiene una estructura por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales», con doctrina también ratificada por el Tribunal Constitucional en las Sentencias, entre otras, 37/1987, de 20 de marzo y 150/1990, de 4 de octubre, y asimismo en Sentencia de esta propia Sala Tercera de 19 de julio de 1991 que, a su vez, declaró que «no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría... convertir al legislador fiscal en un mero amanuense —mejor en un mero copista...— con lo que la autonomía proclamada desaparece y se incumple el permiso contenido en el artículo 41.2 citado (se refiere a la Ley de aprobación del Convenio Económico Estado-Navarra) que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de establecerlo y de regularlo, lo que es distinto del mero mantenimiento e implica, desde luego, innovación (establecer) o modificación (regular)».

CUARTO.—Por las razones expuestas, que evidencian que la supresión de ciertos recargos por ingreso extemporáneo y el establecimiento de una exención en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones que efectuaron los arts. 33 y 36 de la Norma Foral de Presupuestos Generales para 1992 en el Territorio Histórico de Álava no vulneraron ningún orden general común a todos los tributos, ni tampoco establecieron un privilegio ilegal para los ciudadanos con domicilio fiscal en el País Vasco, ni desconocieron principio de igualdad tributaria alguno, se está en el caso de desestimar el recurso, con la obligada imposición de costas que deriva de la aplicación del art. 102.3 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 16 de mayo de 1994, recaída en el recurso al principio referenciado, con expresa imposición de las costas de este recurso a la parte recurrente.

Así por esta nuestra Sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-45

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1999

Recurso: Apelación nº 4264/1992

Ponente: Manuel Campos Sánchez-Bordona.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 48
- DA 3ª

Voces:

- Emisión de Deuda Pública
- Competencias financieras de los Territorios Históricos

En la Villa de Madrid, a diez de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Tercera por los Magistrados indicados al margen, el recurso de apelación núm. 4264/1992 interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador don Julián O. P., contra la sentencia dictada con fecha 21 de octubre de 1991 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso núm. 1243/1988, sobre emisión de deuda pública por la Administración; siendo parte apelada la Administración del Estado, representada por Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El Abogado del Estado interpuso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco el recurso contencioso-administrativo núm. 1243/1988 contra el Decreto Foral núm. 63/1988, de 18 de mayo, que disponía la emisión de deuda por la Diputación Foral de Vizcaya. En su escrito de demanda, de 13 de diciembre de 1988, alegó los hechos y fundamentos de Derecho que consideró oportunos y suplicó se dictase sentencia «por la que estime el recurso en su integridad y declare la nulidad de pleno derecho o, subsidiariamente, anule el Decreto Foral núm. 63, de 18 de mayo de 1988, por el que se dispone la emisión de Deuda por la Diputación Foral de Vizcaya, con las demás consecuencias que a su derecho procedan y con expresa condena en las costas a quien se opongá a estas pretensiones».

SEGUNDO.—El Letrado de la Excma. Diputación de Vizcaya contestó a la demanda el 11 de enero de 1989 alegando los hechos y fundamentación jurídica que estimó pertinentes y suplicó a la Sala dictase sentencia «por la que se desestime dicho recurso y

se confirme la resolución impugnada, esto es, el Decreto Foral 63/1988, de 18 de mayo, de la Diputación Foral de Bizkaia, y en todo caso se impongan las costas a la Administración demandante».

TERCERO.—No habiéndose recibido el recibimiento a prueba y evacuado el trámite de conclusiones por las representaciones de ambas partes, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó sentencia con fecha 21 de octubre de 1991, cuya parte dispositiva es como sigue: «Fallamos: Que estimamos el recurso contencioso-administrativo sostenido por el Letrado del Estado, en representación de la Administración del Estado, en la parte no desistida y subsistente, seguida contra el Decreto 63/1988, de 18 de mayo, de la Diputación Foral de Vizcaya, cuyo artículo cuarto declaramos nulo de pleno derecho y anulamos, sin expresa imposición de costas».

CUARTO.—Contra dicha sentencia se interpuso por la representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya el presente recurso de apelación, seguido ante esta Sala con el núm. 4264/1992, solicitando en su escrito de alegaciones se declare la conformidad a Derecho del artículo 4 del Decreto Foral impugnado.

QUINTO.—El Abogado del Estado solicitó en su respectivo escrito de alegaciones la confirmación de la sentencia apelada.

SEXTO.—Por Providencia de 2 de julio de 1999 se nombró Ponente al Excmo. Sr. Magistrado D. Manuel Campos Sánchez-Bordona y se señaló para su Votación y Fallo el día 28 de octubre siguiente, en que ha tenido lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Campos Sánchez-Bordona, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La Diputación Foral de Vizcaya recurre en apelación la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 21 de octubre de 1991 que, al estimar en la parte no desistida el recurso contencioso-administrativo número 1243/1998, interpuesto por la Administración del Estado, anuló el artículo 4 del Decreto Foral 63/1988, de 18 de mayo, de la Diputación Foral de Vizcaya, sobre emisión y puesta en circulación de deuda de dicha Diputación Foral, interior y amortizable por un importe máximo de 850 millones de pesetas, formalizada en bonos forales.

SEGUNDO.—La síntesis de la argumentación desarrollada en el recurso de apelación es la siguiente, tal como la propia Administración apelante la expresa:

«1º.—El Texto Refundido (de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril) en cuanto a las "relaciones Territorios Históricos-Estado en materia de Hacienda" no es aplicable, pues lo es la Ley de Concierto Económico con el País Vasco (Ley 12/1981, de 13 de mayo). El Texto Refundido exige autorización para endeudarse en relación con las Haciendas Locales, pero no lo hace con relación a las Forales.

2º.—La Ley de Concierto: a) regula esas relaciones en términos no limitativos, ya que se establecen en términos de igualdad y en ningún caso exige autorización para endeudarse por parte de las Haciendas Forales; b) además, en esa regulación es

aplicable su Disposición Adicional 3ª y en ese régimen de facultades económico-administrativas subsistentes, la autorización no era precisa, salvo que se comprometieran recursos que afectaran a obligaciones del Estado, y en el presente supuesto no se produce esa afección.

3º.—Y así, el Concierto Económico, que es la Ley específica a la que deben ajustarse las "relaciones Estado-Territorios Históricos en materia de Hacienda" regula esas relaciones en términos de igualdad, y lo hace de forma que no supone necesidad de autorización, al existir facultades que la excluían, y por ello no puede acudir para exigirla a Leyes como la LOFCA, que no son de aplicación a los Territorios Históricos, ni a ninguna otra como las Leyes de Régimen Local, al ser la del Concierto la específica según esas mismas leyes».

TERCERO.—Hay que reseñar, desde un principio, que la cuestión objeto de debate fue ya tratada por el Tribunal Constitucional al resolver, mediante su sentencia número 11/1984, de 2 de febrero (BOE de 18 de febrero de 1984), el conflicto positivo de competencia planteado por el Gobierno Vasco frente al Gobierno del Estado, por entender que el acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de noviembre de 1981, por el que se autorizó a la Comunidad Autónoma del País Vasco para emitir deuda pública por un importe de 5.250.000.000 de pesetas, no respetaba el ámbito de competencia establecido para dicha Comunidad Autónoma por la Constitución Española, el Estatuto de Autonomía y la Ley del Concierto Económico. Aun cuando el objeto de aquel conflicto no era idéntico al de este litigio, es necesario traer a colación dicha sentencia porque la alegación principal del Gobierno Vasco para reivindicar la titularidad de la competencia debatida era, precisamente, que los Territorios Históricos la tenían para emitir deuda pública sin la previa autorización del Estado.

El Tribunal Constitucional, pese a reconocer que esta cuestión desbordaba los límites estrictos del conflicto planteado, hizo una serie de consideraciones al respecto que hemos de recordar en este momento, por su relevancia para el litigio presente, y que son las siguientes:

«(...) Si fuera lícito, como pretende el representante del Gobierno Vasco, deducir el contenido y límites de las competencias de la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de emisión de la deuda pública a partir de las atribuciones que en tal materia corresponden a sus territorios históricos, sería preciso que este Tribunal Constitucional se pronunciase sobre las segundas, a efectos de resolver sobre los primeros. La delimitación de las competencias de los territorios históricos en dicha materia constituiría una cuestión prejudicial con respecto al conflicto de competencia, por lo que el Tribunal Constitucional sería competente para conocer de ella a tenor del artículo 3 de su Ley Orgánica.

Pero, como se verá más adelante, no existe la pretendida conexión lógica entre las competencias de los territorios históricos en materia de endeudamiento público y las que puedan corresponder a la Comunidad Autónoma Vasca en lo referente a la emisión de su propia deuda pública. Por lo que no corresponde al Tribunal Constitucional en el presente conflicto de competencia pronunciarse sobre la pretendida exoneración de autorización estatal de los territorios históricos para emitir deuda pública. A tenor de los artículos 161.1.c) CE y 59 y siguientes de la LOTC, el Tribunal Constitucional debe entender de conflictos de competencia que puedan suscitarse entre el Estado y las Comunidades Autónomas, pero en modo alguno de los que puedan surgir entre el Estado y territorios históricos del País Vasco o cualesquiera otras entidades locales.

Por ello, no puede ser objeto del presente proceso resolver sobre si le son aplicables a los territorios históricos las normas sobre operaciones de crédito contenidas en el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, o sobre si sus emisiones de deuda pública están sujetas a las autorizaciones de fechas de lanzamiento y folletos de emisión reguladas por el Real Decreto 1851/1978, de 10 de julio, y por la Orden Ministerial de 27 de noviembre de 1978. Tampoco puede ser objeto del presente proceso determinar la extensión de las facultades reconocidas a las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya por el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, ni si entre tales facultades se incluían las referentes a su endeudamiento, ni tampoco si el contenido del régimen de concierto económico se extiende, en relación con los territorios históricos, a aspectos financieros no tributarios o a la materia concreta de endeudamiento. Son todas ellas cuestiones de mera legalidad, cuyo conocimiento corresponde a la jurisdicción ordinaria.

Baste señalar aquí, en atención al significado que atribuye la representación del Gobierno Vasco a tal cuestión en el esquema argumental tendente a demostrar la exoneración de autorización estatal de las emisiones de deuda pública de la Comunidad Autónoma del País Vasco que la prueba practicada, toda ella referente a emisiones de deudas posteriores a 1906, no ha podido demostrar cualquiera que sea la eficacia probatoria que pueda concedérsele, que entre las facultades reconocidas por el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 a las Diputaciones Forales se incluyesen las relativas a emisión de deuda pública. Y tampoco se ha podido indicar por la representación del Gobierno Vasco precepto alguno que exprese que el contenido del concierto económico se extienda a las competencias de los territorios históricos en materia de endeudamiento.

(...) Ante tan escasos y dudosos resultados de la prueba practicada y de la argumentación efectuada sobre las competencias de los territorios históricos en materia de deuda pública, carecería de sentido intentar inferir de ellos una doctrina sobre las competencias de la Comunidad Autónoma Vasca en tal materia».

CUARTO.—El argumento inicial de los que contiene la apelación, tras admitir que la legislación común de régimen local somete, con carácter general, este tipo de emisiones de deuda pública a autorización estatal, se basa en la remisión que la Ley 7/1985 y el Real Decreto Legislativo 781/1986 hacen a la Ley del Concierto Económico. A juicio de la Diputación Foral de Vizcaya esta remisión, en el punto específico de las relaciones en materia de Hacienda entre el Estado y los Territorios Históricos, implicaría que éstos sólo están sujetos a aquella Ley (del Concierto), y no a otras, en cuanto a su capacidad para emitir deuda pública, pues la «materia» de Hacienda abarca tanto lo relativo al crédito como al endeudamiento.

Este planteamiento no puede tener la eficacia impugnatoria que pretende. Aun cuando se admitiera que la Ley del Concierto Económico no es una ley de carácter exclusivamente tributario, en la medida en que su Capítulo II (referido al Cupo) regula una parte del régimen financiero, esto es, la relativa a la aportación que los Territorios Históricos han de hacer al Estado, ello no bastaría para estimar la pretensión actora. Aquel planteamiento, por lo demás, tampoco tiene suficientemente en cuenta que el preámbulo del Decreto Foral impugnado afirma que éste se dicta «en uso de las competencias que en materia tributaria reconoce la Ley del Concierto económico (...)».

En efecto, ningún precepto de la Ley del Concierto atribuye o reconoce a los Territorios Históricos competencias en materia de deuda pública que hicieran innecesaria la autorización estatal. En términos análogos se pronunciaba aquella sentencia

constitucional respecto de la Comunidad Autónoma: «(...) aunque llegásemos a admitir que el régimen de concierto económico se extendiese a aspectos no tributarios y, en concreto, a los referentes a la emisión de deuda pública —lo cual no se desprende en absoluto del tenor del artículo 41 del Estatuto Vasco, ni tampoco de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, reguladora del vigente concierto—, y aunque admitiésemos también que dicho régimen regulase las relaciones entre la Comunidad Autónoma Vasca y el Estado, y no sólo las existentes entre éste y los territorios históricos, seguiríamos sin encontrar precepto alguno constitutivo de tal régimen de concierto que se refiera a las competencias de dicha Comunidad Autónoma en materia de emisión de deuda pública». Estas mismas consideraciones son extrapolables a los Territorios Históricos, de modo que el silencio de la Ley del Concierto a este respecto supone la imposibilidad de que aquéllos utilicen o invoquen dicho instrumento legal como norma de cobertura para el ejercicio de la competencia objeto de litigio.

Por ello, aun cuando se aceptara dialécticamente la premisa en que se funda la parte apelante (la Ley del Concierto regula todas las atribuciones de los Territorios Históricos en materia de «hacienda» y no sólo las tributarias), la ausencia en esta Ley de habilitaciones normativas a dichos Territorios para emitir deuda pública sin autorización estatal implica, simplemente, que éstos no pueden ejercer, por sí mismos, aquella atribución con apoyo en la tan citada Ley.

QUINTO.—Esta conclusión descansa, a su vez, sobre un presupuesto que el escrito de apelación no siempre tiene suficientemente en cuenta: las Administraciones territoriales necesitan de expresas habilitaciones —constitucionales o legales— para ser titulares de poderes jurídicos, de modo que carecen de competencias fuera del marco normativo en que se ha de desenvolver su actividad. En la medida en que la Ley del Concierto —a la que se remite la de Régimen Local— no ha reconocido a los Territorios Históricos potestades en materia de emisión de deuda pública (y, menos aún, al margen de la autorización del Estado) la defensa de la existencia de dichas potestades habrá de encontrar otro título legal para justificarla.

En este punto del debate podría tener importancia la apelación a la Disposición Adicional Tercera de la Ley del Concierto que, según es bien sabido, deja en vigor las facultades que en el orden económico y administrativo reconoció a los Territorios Históricos el artículo 13 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906. Si se demostrara que, efectivamente, aquellos Territorios habían venido ejerciendo la atribución de emitir deuda pública sin la autorización estatal, podría analizarse si esta atribución se integraba entre las que formaban parte de sus «derechos históricos». Habría aun que analizar, en ese caso, si aquella norma, que se dicta en virtud de la actualización general del régimen foral prevista en la Disposición Adicional primera de la Constitución, al declarar subsistentes las facultades reconocidas a las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa, y del Señorío de Vizcaya en el orden económico y administrativo, consiente que la competencia debatida se ejercite con independencia de la intervención estatal, para lo cual sería necesario interpretar el añadido y condicionante «sin perjuicio de las bases a que hace referencia el artículo 149.1.19 de la Constitución» que acompaña a la referida actualización.

SEXTO.—Ocurre, sin embargo, que no se ha llegado a acreditar que la competencia para emitir deuda pública en el sentido ya expresado formara parte de los derechos históricos del Señorío de Vizcaya comprendidos entre las atribuciones que la Diputación Foral venía ejerciendo en 1906. En el conflicto constitucional a que hemos hecho referencia manifestaba el propio representante del Gobierno Vasco, respecto a la

extensión del contenido del artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, que «la escasez de bibliografía sobre emisiones de deuda u otro tipo de endeudamiento y sobre la autonomía financiera de las Diputaciones Vascas con anterioridad a 1906 dejan sin la necesaria respuesta las cuestiones referentes a cuáles eran las facultades reconocidas en el indicado artículo 15 y si incluían también las referentes a aspectos financieros y de endeudamiento (...)». De ahí que, ante la falta de prueba al respecto, el Tribunal Constitucional llegara a la conclusión de que no constaba que entre las facultades reconocidas por el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 a las Diputaciones Forales se incluyesen las relativas a emisión de deuda pública.

No es distinta la situación en este litigio. Si es cierto que los territorios forales pueden ejercitar sus competencias en tanto que titulares de «derechos históricos» sujetos a actualización foral en el marco de la Constitución y de los Estatutos de autonomía, también lo es que este proceso de delimitación de las competencias —que, en ocasiones, puede «exigir una investigación histórica acerca de cuáles sean tales derechos», según afirmaba la sentencia constitucional antes citada— requiere algo más que menciones imprecisas o citas fragmentarias. Sólo a partir de bases sólidas, que en este caso no se han aportado, podríamos dar una respuesta afirmativa a la pretensión de incluir entre los derechos históricos que conformaban el haz de atribuciones subsistentes en 1906 la competencia que es objeto de este debate, como paso previo para decidir a continuación si resultaba afectada, y en qué medida, por el proceso de actualización del régimen foral al que se refiere la citada Disposición Adicional tercera de la Constitución.

SÉPTIMO.—En suma, el escueto planteamiento impugnatorio en que se basa el recurso de apelación resulta insuficiente para rebatir la conclusión a que llegó la sentencia de instancia. Al igual que en el caso de la Comunidad Autónoma en que se integran los Territorios Históricos (si bien, en aquél, por aplicación de los artículos 42.3 y 45 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y de la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas) también en éste las exigencias constitucionales de una política económica —y monetaria— unitaria y la coordinación de la actividad financiera del resto de las Administraciones Públicas legitiman al Estado para intervenir, por vía autorizatoria, en las emisiones de deuda pública que las Diputaciones Forales pretendan realizar. Estas estarán afectadas de un vicio de nulidad cuando se acuerden fuera de la preceptiva autorización del Estado, sin perjuicio de que, además, se vean sometidas a otras prescripciones derivadas de la aplicación de la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de Territorios Históricos, a las que también hace referencia la sentencia recurrida. Procede, pues, la confirmación de ésta con la consiguiente desestimación del presente recurso.

OCTAVO.—No ha lugar a imponer la condena en costas, al no concurrir temeridad o mala fe en la conducta de las partes litigantes.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de apelación número 4264/1992, interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 21 de octubre de 1991 que, al estimar en la parte no desistida el recurso contencioso-administrativo número 1243/1998, interpuesto por la Administración del Estado, anuló el artículo 4 del Decreto Foral 63/1988, de 18 de mayo, de la Diputación

Foral de Vizcaya, sobre emisión y puesta en circulación de deuda de dicha Diputación Foral, interior y amortizable por un importe máximo de 850 millones de pesetas, formalizada en bonos forales. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos: Fernando Ledesma.-Eladio Escusol.-Sr. González.-Sr. Campos.-Sr. Delgado-Iribarren.-Rubricados.

Ref. TS-46

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 1999

Recurso: Casación nº 1791/1995

Ponente: José Mateo Díaz.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 24

Voces:

- Impuesto sobre el Patrimonio
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Entidades de Previsión Social Voluntaria

En la Villa de Madrid, a veinte de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, ha visto el recurso de casación 1791/1995, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la Sentencia dictada el día 22 de abril de 1994, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su recurso 621/1992, siendo partes recurridas las Juntas Generales de Vizcaya, representadas por el procurador don Santos G. C., bajo la dirección de Letrado, y la Excm. Diputación Foral de Vizcaya, representada por el procurador don Julián O. R., asimismo bajo la dirección de Letrado, relativo a Impuesto sobre el Patrimonio.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El abogado del Estado formuló recurso directo contra el art. 4, apartado 7º de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, publicada en el «Boletín Oficial de Vizcaya» correspondiente al 15 de enero de 1992, que se tramitó ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, siendo partes recurridas las Juntas Generales de Vizcaya y la Diputación Foral de Vizcaya y que finalizó por Sentencia de 22 de abril de 1994, desestimatoria del recurso.

SEGUNDO.—Contra dicha Sentencia se preparó el presente recurso de casación por el abogado del Estado, en el que una vez interpuesto, recibidos los autos y formalizadas sus alegaciones por las Administraciones recurridas, se señaló el día 16 de noviembre de 1999 para votación y fallo, en que tuvo lugar.

Siendo ponente el Excmo. Sr. D. José Mateo Díaz, magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El abogado del Estado opone un único motivo de casación, con cita del art. 95.1.4 de la Ley de la Jurisdicción de 1956, consistente en la infracción del art. 16, párrafo 2º, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del concierto económico del Estado con el País Vasco.

El citado precepto, que constituye la Sección 3ª, dedicada al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, es del siguiente tenor literal:

«Artículo 16. Normativa aplicable y puntos de conexión.

El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, se exigirá por la Diputación Foral competente de los Territorios Históricos o por el Estado, según que el contribuyente del mismo esté sujeto por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a una u otra Administración, con independencia del territorio donde radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación».

«No obstante, las Diputaciones Forales exigirán este Impuesto, durante la vigencia del presente concierto, aplicando las normas reguladoras del mismo vigentes en territorio común, excepto en lo relativo a los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio».

Sostiene la Administración recurrente que el precepto transcrito ha sido infringido por la Sentencia impugnada, al rechazar el recurso directo interpuesto por la misma contra el artículo 4, apartado 7º, de la Norma Foral 11/1991, de la Diputación Foral de Vizcaya, aprobado en sesión plenaria por las Juntas Generales de dicho territorio, el cual textualmente dispone que gozarán de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio «los derechos consolidados de los partícipes en un Plan de Pensiones y de los socios de número u ordinarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria».

Razona que el precepto que estima infringido establece con claridad que la Diputación Foral está obligada a aplicar, en la exigencia de este impuesto, las normas reguladoras del mismo vigentes en el territorio común y que el apartado 7º incurre en extralimitación competencial, al establecer un beneficio fiscal no previsto en la Ley estatal 19/1991, de 6 de junio, Reguladora de dicho impuesto, dado que el art. 4, apartado 5º de esta última declara exentos «los derechos consolidados de los partícipes en un Plan de Pensiones», pero no «los derechos consolidados de los socios de número u ordinarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria», que aparecen asimismo exentos en la Norma Foral impugnada.

SEGUNDO.—La Sentencia recurrida, en su fundamento tercero, razonó que las Entidades de Previsión Social Voluntaria (EPSV) fueron creadas por la Ley del Parlamento Vasco 25/1983, de 27 de octubre, a la que siguió el Reglamento 87/1984, de 20 de febrero, en base al art. 10.23 del Estatuto de Autonomía, que concedió competencia exclusiva a la Comunidad Autónoma en materia de mutualidades no integradas en la Seguridad Social.

Señala que las numerosas diferencias que existen entre las prestaciones de las EPSV y los Planes de Pensiones no trascienden en materia impositiva, pues en ésta, el tratamiento fiscal es sustancialmente idéntico, iniciándose las coincidencias en el ámbito objetivo de aplicación, puesto que el régimen tributario establecido por la Norma Foral sólo es aplicable a las prestaciones comprendidas en el art. 5, apartados 1 y

2 del Reglamento de las EPSV, en adecuación con las contingencias previstas en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones (artículo 8.6).

Las distinciones están motivadas por el sistema de gestión y por la circunstancia de que las EPSV tengan personalidad jurídica, concluyendo el texto judicial recurrido, tras enumerar las que considera adaptaciones efectuadas por la Norma Foral que existe identidad esencial en la finalidad y tratamiento fiscal previo de los Fondos de Pensiones con las Entidades de Previsión Social Voluntaria, propias del derecho de la comunidad autónoma y, que por ello, no fueron contempladas por el legislador estatal.

TERCERO.—En sus alegaciones, la Diputación Foral rechaza el recurso, sosteniendo que la idea central de la Sentencia objeto del mismo es la de que no se trata, como entiende la Administración del Estado, de establecer una exención no regulada en la normativa estatal, sino de la misma exención aplicada a un instituto económico regulado por la legislación autónoma, de la misma naturaleza jurídico-tributaria que el regulado en la legislación estatal.

Y como segundo argumento indica que en cualquier caso, en la Ley estatal 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados, se equiparan en tratamiento fiscal los Fondos y Planes de Pensiones con las denominadas Mutualidades de Previsión Social. Y en el art. 68 de esa Ley se deja a la regulación de las comunidades autónomas sus Entidades de Previsión Social, que en el País Vasco ya se regularon y a las que se les dio igual trato fiscal que a los fondos y planes, tal y como ahora hace el Estado para las entidades de su ámbito.

CUARTO.—Una vez más resulta obligado hacer referencia al marco legal en que se desarrollan las potestades tributarias reconocidas por la Constitución y por el Estatuto del País Vasco a los órganos normativos de dicha comunidad.

La primera referencia es, por supuesto, a la disposición adicional primera de la Constitución Española, a cuyo tenor «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».

El artículo 41, apartado 1, del Estatuto establece, a continuación, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco «vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenio» y el apartado 2 añade que «el contenido del régimen de concierto económico respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases: a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio concierto, y a las que se dicte en el Parlamento Vasco».

Vemos, por tanto, que tras este principio general el resto del precepto define el contenido del concierto y precisa sus condicionamientos y límites, tendentes a lograr, como ha destacado la doctrina, que no obstante la autonomía tributaria del País Vasco, su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.

Nacen de ahí las siguientes reglas, correspondientes a las distintas instituciones forales:

a) Los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para regular el régimen tributario, siempre que tengan en cuenta la estructura general impositiva del Estado y las

normas que se fijen en la Ley del Concierto, además de las que apruebe el Parlamento Vasco.

b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la exacción gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la renta de aduanas y los que correspondieron a los monopolios fiscales.

c) Las Juntas Generales tendrán competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciendo igual período de vigencia que el señalado para éstas.

Estos principios o reglas son los que inspiran la Ley del Concierto, aprobado por la Ley de 13 de mayo de 1981, y modificado posteriormente con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

La Ley del Concierto claramente reconoce a los Territorios Históricos mantener, establecer y regular sus propios tributos, diferenciándose claramente de las análogas instituciones de la Administración Local del Derecho Común del Estado, que sólo tienen autonomía en principio en orden a los gastos.

Mas ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el contrario, tales condicionamientos están fijados en la Ley, de naturaleza paccionada, del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Sería un error, como tantas veces se ha señalado, pensar que tales potestades se ejercen con plenitud y con total separación del ordenamiento estatal, pues al contrario lo hacen con arreglo a unos principios en cuya formulación participa el Estado.

No es aventurado afirmar, con la doctrina más cualificada, que lo que sustancialmente se reconoce al País Vasco es el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el art. 156.2 CE), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra la Constitución (vid. art. 158).

Por lo demás, el art. 4 de la Ley del Concierto desarrolla las previsiones precisas para lograr esa efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

QUINTO.—En este contexto la jurisprudencia de esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en variadas ocasiones:

—La Sentencia de 11 de febrero 1994 (de la Sección 7ª), afirmó que las disposiciones generales emanadas de las Juntas están sometidas al control de legalidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

—La Sentencia de 28 de octubre de 1995 resalta que la competencia tributaria, ejercida en los términos que propicia la Ley del Concierto constituye un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral y que resulta ser el mínimo sin el que desaparecería la imagen misma de la foralidad, tal y como señala el fundamento 6º de la STC 76/1988, de 26 de abril, recaída en el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco, conocida como Ley de Territorios Históricos.

—La Sentencia de 12 de septiembre de 1996 (impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas), destaca que este tributo se rige por la normativa común, excepto en lo relativo a los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio, por disposición del art. 16, párrafo segundo de la Ley del Concierto.

En esta Sentencia se destaca que las normas forales no son meras disposiciones de naturaleza meramente instrumental o gestora, pues sus reglas constituyen normas sustantivas con rango y trascendencia igual a las correspondientes del Estado que no correspondan a su Parlamento.

—La Sentencia de 23 de diciembre de 1996 (dictada a propósito del impuesto sobre sociedades) destaca la importancia de la Ley del Concierto en orden a los límites que introduce al poder tributario de las Haciendas Forales y destaca la armonización fiscal como un claro objetivo de la ley.

—La Sentencia de 26 de marzo de 1997 (impuesto general sobre el tráfico de las empresas) diferencia, a la luz de la Ley del Concierto, dos clases muy distintas de normas forales: 1) Tributos concertados de normativa autónoma; y 2) Tributos concertados de normativa común.

Los primeros son aquellos que pueden ser regulados, en principio, libremente por los Territorios Históricos, aunque con numerosas limitaciones, nacidas del Estatuto de Autonomía [art. 41.2 a), 41.2 b) y 41.2 c)] y de la Ley del Concierto (arts. 3, 4 y 5).

Los segundos son aquellos que regulándose por normas dictadas por instituciones competentes de los Territorios Históricos (las Juntas Generales), tienen, sin embargo, que ser idénticos a los del Estado, es decir, sujetos a la normativa común.

Entre los primeros se encuentran los impuestos sobre el patrimonio extraordinario de las personas físicas y sobre la renta de las mismas, a tenor de los artículos 7.1 y 16, párrafo 2º de la Ley del Concierto.

—La Sentencia de 7 de febrero 1998 relativa a la Norma foral 8/1988, de 19 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, sobre incentivos fiscales a la inversión, contiene la doctrina de que la norma estableció beneficios fiscales inexistentes en el territorio común, que configuraron una diferencia efectiva de la presión tributaria global, y que así lo reconoció la Decisión 93/137, de 10 de mayo, de la Comunidad Económica Europea, por lo que debe ser declarada nula.

SEXTO.—A la luz de cuanto hemos expuesto resulta indiscutible que el precepto impugnado transgrede la normativa común, en la que no se encuentra la exención que establece la Norma Foral.

Se han quebrantado los principios de legalidad en materia tributaria, recogido en el artículo 10 b) de la Ley General Tributaria y el principio de armonización fiscal que hemos visto está sancionado por el art. 4 de la Ley del Concierto y, específicamente para el impuesto extraordinario sobre el patrimonio, por el artículo 16 de esta última.

El argumento que utiliza la Sentencia impugnada, para buscar apoyo en la justificación de la evidente transgresión producida por la norma foral, consiste en que la exención se refiere a las EPSV, creadas por el Parlamento Vasco y desconocidas, según la Sentencia, en el territorio común del Estado.

A esto añade la Diputación Foral que la propia legislación del Estado, representada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros

Privados, ha terminado por reconocer este tipo de entidades con análogos beneficios fiscales.

Tales argumentos son absolutamente inconsistentes, por dos razones:

a) En primer término porque como señala el abogado del Estado dichas entidades ya existían en el territorio común con mucha antelación a la Norma Foral. Basta para demostrarlo recordar la existencia de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, y el Real Decreto 2615/1985, que aprobó el Reglamento de las Entidades de Previsión Social, desarrollando el Capítulo IV de la Ley.

En el Preámbulo del Real Decreto se afirma que «La Ley 33/1984, de 2 de agosto, sobre Ordenación del Seguro Privado, en su disposición final sexta, núm. 2, establece que el Gobierno, en el plazo de un año a partir de la publicación de esta Ley, a propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda, y en el ámbito de su competencia, desarrollará reglamentariamente los preceptos contenidos en esta Ley sobre Mutualidades de Previsión Social».

«Las Entidades de Previsión Social estaban reguladas tradicionalmente por una normativa sectorial diferente del Régimen Jurídico de las entidades aseguradoras, como eran la Ley de 6 de diciembre de 1941 y Reglamento de 26 de mayo de 1943. Por primera vez desde la Ley de Ordenación del Seguro Privado estas entidades se someten a la normativa general de las entidades aseguradoras y al control financiero del Ministerio de Economía y Hacienda, acabando con la tradicional competencia del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social».

b) En consecuencia, no puede acogerse la tesis de la Sentencia de instancia, relativa a que, de haberlas conocido, el legislador estatal les hubiera concedido las exenciones y beneficios impugnados, pues lejos de ello, al regularlas, no les reconoció los mismos.

Ni la remisión a las normas del tributo en el territorio común, que expresamente recoge la Ley del Concierto, ni la armonización fiscal, suprema aspiración de ésta, se cumplirían de aceptarse la tesis de la Sentencia impugnada.

SÉPTIMO.—En consecuencia, procede estimar el recurso, sin declaración de condena en las costas del recurso, a los efectos del art. 102.2 de la Ley de la Jurisdicción.

Por todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey, y por la potestad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Que estimando el recurso de casación interpuesto por el señor abogado del Estado, contra la Sentencia dictada el día 22 de abril de 1994 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del País Vasco, en su recurso 621/1992, en el que son partes recurridas la Excm. Diputación Foral de Vizcaya y las Juntas Generales del mismo territorio, la casamos y declaramos no ser conforme a derecho y anulamos el apartado 7º del artículo 4 de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre (LPV 1992, 30), del Impuesto sobre Patrimonio, en el inciso «y de los socios de número u ordinarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria», quedando subsistente el resto del apartado.

Sin condena en las costas del recurso ni en las de la instancia.

Ref. TS-47

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 1999

Recurso: Casación nº 208/1995

Ponente: Pascual Sala Sánchez.

Artículos del Concierto:

- Art. 9

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Pagos a cuenta

En la Villa de Madrid, a veintidós de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, representada por el señor Abogado del Estado, contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 19 de octubre de 1993, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 753/1991, sobre competencia para liquidar en el Territorio Histórico de Vizcaya, las retenciones de capital mobiliario correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios de 1986, 1987, y 1988, a cargo de la Entidad «Euroseguros, SA» y por una deuda tributaria, en lo que respecta a la liquidación de la Hacienda Foral de 617.980.090 ptas., apareciendo, como partes recurridas, la Diputación Foral de Bizkaia, representada por el procurador señor Del Olmo Pastor y bajo dirección letrada, y la entidad «Euroseguros, SA», representada por el procurador señor Torrecilla Jiménez y también bajo dirección letrada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sala de esta Jurisdicción en el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 19 de octubre de 1993 y en el recurso anteriormente referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva:

FALLAMOS:

«Que, rechazando los motivos de inadmisibilidad opuestos por la administración demandada respecto de incompetencia del Tribunal, falta de legitimación activa y ausencia de agotamiento de la vía administrativa, desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Letrado del Estado en la representación que le es propia contra liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, retenciones de capital mobiliario, aprobada por Resolución del Subdirector de

Gestión Tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia de 18 de febrero de 1991, en virtud de acta inspectora de disconformidad núm. 22487 levantada a la entidad "Euroseguros, SA", con deuda tributaria a ingresar de 617.980.090 pesetas, y que en consecuencia confirmamos, dejando imprejuzgadas cuantas cuestiones distintas a la de competencia que aquí se resuelve puedan en su caso suscitarse en proceso diverso; sin hacer expresa imposición de costas».

SEGUNDO.—Contra la anterior sentencia, la representación del Estado preparó recurso de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, la parte recurrente mencionada formuló escrito de interposición, que articuló sobre la base de un único motivo, amparado en el art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, por infracción del art. 12 apartado 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, sobre Concierto Económico del Estado con el País Vasco, en cuanto en su criterio y según este precepto, la Hacienda competente para practicar la liquidación no era la Foral sino la del Estado, ya que el establecimiento en que se concertaron las operaciones de depósito (o seguro) a prima única estaba situado en territorio común. Interesó la casación de la sentencia. Conferido traslado a las partes recurridas, se opusieron al recurso y solicitaron la confirmación de la Sentencia.

TERCERO.—Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 10 de los corrientes, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo ponente el Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Invoca la Administración estatal recurrente, como único motivo de casación y al amparo del art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, hoy art. 88.1 d) de la vigente, la infracción del art. 12.4º de la Ley del Concierto Económico del Estado con el País Vasco —Ley 12/1981, de 13 de mayo—, en cuanto éste dispone, en lo que aquí interesa, que «cuando se trate de intereses de préstamos simples, del precio aplazado en la compra-venta y de otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, la retención se exigirá por la Administración del territorio donde se halle situado el establecimiento o tenga su residencia habitual la entidad o persona obligada a retener», y en cuanto la Sentencia impugnada, en su criterio, había desconocido este precepto al entender competente a la Hacienda Foral de Vizcaya para liquidar las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios de 1986, 1987 y 1988, en las operaciones a prima única concertadas por «Euroseguros, SA» en el mencionado Territorio Histórico, puesto que esta entidad, aún domiciliada en Bilbao, carecía de «establecimientos» en el ámbito territorial de referencia y había realizado toda su actividad mercantil mediante la red de oficinas del «Banco de Bilbao» —hoy de «Bilbao-Vizcaya»—, las cuales, en su sentir, nunca podían merecer la condición de establecimientos de la «entidad obligada a retener», puesto que, igualmente en su criterio, no cabía una interpretación extensiva en este punto, ya que la Ley del Concierto mencionada quiso fijar un concepto objetivo, como «punto de conexión», para deslindar las competencias tributarias en materia de retenciones procedentes del capital mobiliario entre la Administración del Estado y las correspondientes Diputaciones Forales.

Al objeto de centrar adecuadamente el examen de este único motivo de impugnación, importa destacar que el recurso contencioso-administrativo formulado en la instancia

por la misma Administración General del Estado tuvo su origen en que, durante los años 1986 a 1988, inclusive, «Euroseguros, SA» concertó con diversos clientes operaciones que calificó de seguros y que, en sentido vulgar, fueron conocidas como «seguros a prima única», por la razón de que el pago de la prestación fundamental a que se obligaba al que se denominaba asegurado o tomador del seguro se realizaba de una sola vez. Con fundamento en que estas operaciones constituían contratos carentes de naturaleza aseguradora y que, por tanto, los beneficios derivados de la misma debían calificarse, a efectos del IRPF, como rendimientos del capital mobiliario y no como incrementos del patrimonio, tal y como preveía la Ley expresamente para las operaciones de seguro de vida, la Hacienda estatal —Inspección de Madrid— incoó a «Euroseguros, SA» actas de disconformidad en que la liquidación propuesta, y después confirmada, ascendió a 17.294.759.007 ptas., comprensiva de todas y cada una de las operaciones realizadas en territorio español, incluyendo, por tanto, las efectuadas en territorios de régimen foral.

Por su parte, y de manera paralela a las actuaciones anteriores, la Diputación Foral de Vizcaya, considerando que tenía competencia para liquidar las operaciones concertadas en su territorio histórico, procedió a levantar acta el 21 de diciembre de 1990 por el mismo concepto tributario y motivos que la Administración del Estado y a aprobar una liquidación ascendente a 617.980.090 ptas. referida, exclusivamente, a las operaciones de Vizcaya. Ambas liquidaciones fueron oportunamente recurridas y se encuentran pendientes de resolución. Por consiguiente, el único problema que en este recurso ha de dilucidarse es el referente a la competencia para practicar la liquidación respecto de las operaciones llevadas a cabo en el Territorio de Vizcaya, ya que el Estado la entiende propia y la Hacienda Foral, con la Sentencia aquí impugnada, considera, por el contrario, le pertenece.

SEGUNDO.—Planteado así el problema, la Sala no puede compartir el escueto razonamiento que para defender la competencia de la Hacienda estatal ha expresado su representación procesal. Es cierto que el punto de conexión contenido en el apartado 4º del art. 12 de la Ley del Concierdo, que defiende la competencia para «retener» en rendimientos derivados de la colocación de capitales en favor de la Administración en que se «halle situado el establecimiento» mediante el que se hayan efectuado las operaciones cuestionadas, implica profesar un concepto objetivo de tales «establecimientos» que lo distingue del domicilio fiscal y de la «instalación», a que se refería, v. gr., el art. 18 de la misma norma a efectos de determinar la Administración competente para exigir el Impuesto sobre Sociedades hasta la modificación aprobada por Ley 27/1990, y cierto también que las referidas operaciones fueron canalizadas por la red de oficinas del «Banco de Bilbao» —hoy «Banco de Bilbao-Vizcaya»— que, en rigor, no podían ser considerados «establecimientos» de la entidad obligada a retener, esto es, de «Euroseguros, SA», pero no menos cierto que esa red de oficinas de ese Banco, dada la particular instrumentación de la operación (un seguro colectivo en el cual el tomador es el Banco que comercializa entre sus clientes el producto y en que estos clientes se adhieren al contrato como asegurados) fue la que había contratado la totalidad de las operaciones realizadas en el Territorio foral de referencia. En cierto sentido, pues, y para las tan repetidas operaciones, la red de oficinas bancarias mencionada funcionó como «establecimiento» de la entidad aseguradora a quien se imputaba la obligación de retener, cuyo domicilio fiscal, por cierto, es el de Bilbao. Frente al criterio de interpretar que, como la gestión y dirección de sus negocios —de los de «Euroseguros, SA», se entiende— se encuentra centralizada en Madrid y que es en esta capital donde se han emitido los certificados o pólizas y recibos de prima, el

«establecimiento» se encontraba también en «territorio común» —argumento éste hecho en la instancia y ni siquiera reproducido en esta casación—, se alzan la realidad de que dichas emisiones habían sido efectuadas en ese territorio común, pero también por la red de oficinas del banco comercializador, y la necesidad de que los criterios de conexión utilizados por el Concierto no queden desvinculados de los lugares en que se producen las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen, y ello tanto para discernir la competencia en favor de la Hacienda estatal, como para hacerlo en el de la Foral correspondiente. En definitiva, si la competencia para la exacción de las deudas tributarias del IRPF corresponde, con normalidad, a las Diputaciones Forales, parece lógico que deban ser éstas competentes también para la exacción de las retenciones a cuenta correspondientes. Téngase presente, asimismo, que esas retenciones, en su caso, habrían de ser devueltas a sujetos pasivos residentes en territorio foral.

TERCERO.—Por las razones expuestas, se está en el caso de desestimar el recurso, con la obligada imposición de costas que deriva del art. 102.3 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 19 de octubre de 1993, recaída en el recurso contencioso-administrativo al principio reseñado, con la legalmente obligada imposición de costas a la parte recurrente.

Así por esta nuestra Sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-48

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1999

Recurso: Apelación nº 5593/1992

Ponente: Oscar González González.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 48
- DA 3ª

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Emisión de Deuda Pública
- Competencias financieras de los Territorios Históricos

En la Villa de Madrid, a veinticuatro de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1353/1988, ha sido interpuesta apelación por la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el procurador don Julián del O. P., con la asistencia de letrado, contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 4 de noviembre de 1991, sobre autorización de emisión de bonos forales; habiendo comparecido como parte apelada la Administración General del Estado, representada y defendida por el señor abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Orden núm. 1349/1988, de 14 de junio, del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de Vizcaya, dispone la emisión de bonos de la Diputación Foral durante 1988.

SEGUNDO.—Contra la anterior Orden se interpuso por la Administración General del Estado recurso contencioso-administrativo, que fue tramitado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Vizcaya y en el que recayó Sentencia de fecha 4 de noviembre de 1991, cuya parte dispositiva dice:

FALLAMOS:

«Que estimamos el recurso contencioso-administrativo sostenido por el letrado del Estado, en representación de la Administración General de aquél, seguido contra Orden Foral de Vizcaya 1349/1988 del Diputado de Hacienda y Finanzas, que declaramos ser nula de pleno derecho y anulamos, sin expresa imposición de costas».

TERCERO.—Frente a la anterior sentencia se ha interpuesto el presente recurso de apelación núm. 5593/1992, en el que las partes se han instruido de lo actuado y presentado los correspondientes escritos de alegaciones; habiéndose señalado para la votación y fallo el día 17 de noviembre de 1999, fecha en la que se ha llevado a cabo el acto.

Siendo ponente el Excmo. Sr. D. Oscar González González, magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya formula recurso de apelación contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en virtud de la cual se anula la Orden Foral núm. 1349/1988, de 14 de junio, del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, por la que se dispone la emisión de bonos de la Diputación Foral durante 1988, con la finalidad de financiar parcialmente las inversiones y transferencias de capital autorizadas por la Norma Foral 1/1988. La Sentencia considera que tal emisión de bonos forales necesita autorización estatal y, al haberse omitido, se incurre en infracción de un trámite que deriva en nulidad de pleno derecho.

SEGUNDO.—Como se indica en la Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1984, de 2 de febrero «los territorios forales son titulares de derechos históricos respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, en virtud de lo dispuesto por la disposición adicional 1ª CE». Esa actualización que, según la Sentencia del propio Tribunal 76/1988, de 26 de abril, «resulta consecuencia obligada del mismo carácter de norma suprema de la Constitución», «imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aun con una probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales». «En este sentido y, desde luego, la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento, de aquellos que contradigan los principios constitucionales. Pues será de la misma disposición adicional 1ª CE y no de su legitimidad histórica de donde los derechos históricos obtendrán o conservarán su validez y vigencia», de tal forma que «el amparo y respeto por parte de la Constitución de los derechos históricos de los territorios forales no puede estimarse como una garantía de toda competencia que pueda legítimamente calificarse de histórica», pues, «la idea de derechos históricos no puede considerarse como un título autónomo del que puedan deducirse específicas competencias». «Lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente, en forma de derechos subjetivos de corporaciones territoriales, susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la Historia. Como resulta de la misma dicción del párrafo 2º, disposición adicional 1ª CE, lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su "foralidad", pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado».

Desde estas consideraciones, extraídas sintéticamente de las mencionadas sentencias constitucionales, el tema primordial que debe resolverse es si el endeudamiento de los territorios forales sin autorización estatal contraría los mandatos y principios constitucionales. De llegarse a solución afirmativa, no tendría razón de ser entrar a investigar si tal derecho de endeudamiento sin cortapisas venía o no atribuido

históricamente a la Diputación Foral, pues, aunque así fuera, su mantenimiento postconstitucional sería imposible, al quedar extramuros del marco constitucional y estatutario a que se refiere la disposición adicional 1ª Constitución Española.

TERCERO.—Siguiendo los criterios sentados por la Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1984 que, aunque referida al endeudamiento del País Vasco, conviene aquí tener en cuenta, «las competencias en materia de emisión de deuda pública deben ser enmarcadas en los principios básicos del orden económico constitutivos o resultantes de la denominada constitución económica».

Uno de estos principios es el de coordinación entre las distintas Haciendas Territoriales con la Estatal, principio al que no pueden sustraerse las Haciendas forales, por encontrarse inmersas en «la coordinación de la planificación general de la actividad económica» que, como competencia de carácter exclusivo, atribuye al Estado el artículo 149.1.13ª de la Constitución. Acudiendo a una definición ya acuñada en la doctrina constitucional, con la coordinación se trata de fijar los medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta, de tal modo que se logre la integración de los actos parciales en la globalidad del sistema.

Este sistema coordinado se cumple, en relación con la emisión de deuda pública, a través del mecanismo de la autorización. Como dice el Tribunal Constitucional en su Sentencia 11/1984, «la integración de la diversidad de las partes en un conjunto unitario, perseguida por la actividad de coordinación, exige la adopción de medidas necesarias y suficientes para asegurar la integración. De ahí que puedan ser consideradas las autorizaciones de emisión de deuda pública... como medios al servicio de la coordinación indicada. Por otra parte, tales autorizaciones pueden ser consideradas además como decisiones de especial relevancia al servicio de una única política monetaria, cuya adopción corresponde exclusivamente al Estado, en virtud del artículo 149.1.11 Constitución Española».

En este sentido, los territorios históricos no pueden por menos de quedar sujetos al régimen de autorización que, para su endeudamiento, se preveía en el Texto Refundido de Disposiciones Legales Vigentes en Materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto 781/1986, de 15 de abril. Pretender otra cosa sería romper el sistema coordinado de planificación económica del Estado, que irradia su acción a todo el ámbito de su territorio y del que no pueden desgajarse las Diputaciones Forales, so pretexto de las singularidades de su régimen foral.

CUARTO.—Frente a esta conclusión, no pueden ser acogidos los motivos de impugnación esgrimidos por la parte apelante. En la Sentencia de esta Sala de 10 de noviembre de 1999 se rebaten los mismos, cuando ya fueron planteados en relación con el recurso entablado contra el artículo 4 del Decreto Foral 63/1988, de 18 de mayo, que sirvió de cobertura a la Orden de emisión objeto de este litigio. Se dijo en ella, lo siguiente:

«El argumento inicial de los que contiene la apelación, tras admitir que la legislación común de régimen local somete, con carácter general, este tipo de emisiones de deuda pública a autorización estatal, se basa en la remisión que la Ley 7/1985 y el Real Decreto Legislativo 781/1986 hacen a la Ley del Concierto Económico. A juicio de la Diputación Foral de Vizcaya esta remisión, en el punto específico de las relaciones en materia de Hacienda entre el Estado y los Territorios Históricos, implicaría que éstos sólo están sujetos a aquella Ley (del Concierto) y no a otras, en cuanto a su capacidad

para emitir deuda pública, pues la "materia" de Hacienda abarca tanto lo relativo al crédito como al endeudamiento.

Este planteamiento no puede tener la eficacia impugnatoria que pretende. Aun cuando se admitiera que la Ley del Concierto Económico no es una ley de carácter exclusivamente tributario, en la medida en que su Capítulo II (referido al Cupo) regula una parte del régimen financiero, esto es, la relativa a la aportación que los Territorios Históricos han de hacer al Estado, ello no bastaría para estimar la pretensión actora. Aquel planteamiento, por lo demás, tampoco tiene suficientemente en cuenta que el preámbulo del Decreto Foral impugnado afirma que éste se dicta "en uso de las competencias que en materia tributaria reconoce la Ley del Concierto Económico (...)".

En efecto, ningún precepto de la Ley del Concierto atribuye o reconoce a los Territorios Históricos competencias en materia de deuda pública que hicieran innecesaria la autorización estatal. En términos análogos se pronunciaba aquella Sentencia constitucional respecto de la Comunidad Autónoma: "(...) aunque llegásemos a admitir que el régimen de concierto económico se extendiese a aspectos no tributarios y, en concreto, a los referentes a la emisión de deuda pública —lo cual no se desprende en absoluto del tenor del artículo 41 del Estatuto Vasco, ni tampoco de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, Reguladora del Vigente Concierto—, y aunque admitiésemos también que dicho régimen regulase las relaciones entre la Comunidad Autónoma Vasca y el Estado, y no sólo las existentes entre éste y los territorios históricos, seguiríamos sin encontrar precepto alguno constitutivo de tal régimen de concierto que se refiera a las competencias de dicha Comunidad Autónoma en materia de emisión de deuda pública". Estas mismas consideraciones son extrapolables a los Territorios Históricos, de modo que el silencio de la Ley del Concierto a este respecto supone la imposibilidad de que aquéllos utilicen o invoquen dicho instrumento legal como norma de cobertura para el ejercicio de la competencia objeto de litigio.

Por ello, aun cuando se aceptara dialécticamente la premisa en que se funda la parte apelante (la Ley del Concierto regula todas las atribuciones de los Territorios Históricos en materia de "hacienda" y no sólo las tributarias), la ausencia en esta Ley de habilitaciones normativas a dichos Territorios para emitir deuda pública sin autorización estatal implica, simplemente, que éstos no pueden ejercer, por sí mismos, aquella atribución con apoyo en la tan citada Ley.

Esta conclusión descansa, a su vez, sobre un presupuesto que el escrito de apelación no siempre tiene suficientemente en cuenta: las Administraciones territoriales necesitan de expresas habilitaciones —constitucionales o legales— para ser titulares de poderes jurídicos, de modo que carecen de competencias fuera del marco normativo en que se ha de desenvolver su actividad. En la medida en que la Ley del Concierto —a la que se remite la de Régimen Local— no ha reconocido a los Territorios Históricos potestades en materia de emisión de deuda pública (y, menos aún, al margen de la autorización del Estado) la defensa de la existencia de dichas potestades habrá de encontrar otro título legal para justificarla.

En este punto del debate podría tener importancia la apelación a la Disposición Adicional Tercera de la Ley del Concierto que, según es bien sabido, deja en vigor las facultades que en el orden económico y administrativo reconoció a los Territorios Históricos el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906. Si se demostrara que, efectivamente, aquellos Territorios habían venido ejerciendo la atribución de emitir deuda pública sin la autorización estatal, podría analizarse si esta atribución se integraba entre las que formaban parte de sus "derechos históricos". Habría aún que analizar, en

ese caso, si aquella norma, que se dicta en virtud de la actualización general del régimen foral prevista en la disposición adicional primera de la Constitución, al declarar subsistentes las facultades reconocidas a las Diputaciones Forales de Alava, Guipúzcoa y del Señorío de Vizcaya en el orden económico y administrativo, consiente que la competencia debatida se ejercite con independencia de la intervención estatal, para lo cual sería necesario interpretar el añadido y condicionante "sin perjuicio de las bases a que hace referencia el artículo 149.1.18 de la Constitución" que acompaña a la referida actualización.

Ocurre, sin embargo, que no se ha llegado a acreditar que la competencia para emitir deuda pública, en el sentido ya expresado, formara parte de los derechos históricos del Señorío de Vizcaya comprendidos entre las atribuciones que la Diputación Foral venía ejerciendo en 1906. En el conflicto constitucional a que hemos hecho referencia manifestaba el propio representante del Gobierno Vasco, respecto a la extensión del contenido del artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, que "la escasez de bibliografía sobre emisiones de deuda u otro tipo de endeudamiento y sobre la autonomía financiera de las Diputaciones Vascas con anterioridad a 1906 dejan sin la necesaria respuesta las cuestiones referentes a cuáles eran las facultades reconocidas en el indicado artículo 15 y si incluían también las referentes a aspectos financieros y de endeudamiento (...)". De ahí que, ante la falta de prueba al respecto, el Tribunal Constitucional llegara a la conclusión de que no constaba que entre las facultades reconocidas por el artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 a las Diputaciones Forales se incluyesen las relativas a emisión de deuda pública.

No es distinta la situación en este litigio. Sí es cierto que los territorios forales pueden ejercitar sus competencias en tanto que titulares de "derechos históricos" sujetos a actualización foral en el marco de la Constitución y de los Estatutos de autonomía, también lo es que este proceso de delimitación de las competencias —que, en ocasiones, puede "exigir una investigación histórica acerca de cuáles sean tales derechos", según afirmaba la Sentencia constitucional antes citada— requiere algo más que menciones imprecisas o citas fragmentarias».

Sólo a partir de bases sólidas, que en este caso no se han aportado, podríamos dar una respuesta afirmativa a la pretensión de incluir, entre los derechos históricos que conformaban el haz de atribuciones subsistentes en 1906, la competencia que es objeto de este debate; pero aun en este caso, su proceso de actualización, conforme a la Constitución y al Estatuto, requeriría, como anteriormente se dijo, someterse al sistema de coordinación de la actividad económica del Estado.

QUINTO.—No se dan las circunstancias del artículo 131 de la Ley Jurisdiccional de 1956 a los efectos de una expresa condena en costas.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de apelación, interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 4 de noviembre de 1991, dictada en el recurso núm. 1353/1988; debemos confirmar dicha Sentencia; sin expresa condena en costas.

Así por esta nuestra Sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-49

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 1999

Recurso: Casación nº 2281/1995

Ponente: José Mateo Díaz.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 6

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Entidades de Previsión Social Voluntaria
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos

En la Villa de Madrid, a veintisiete de noviembre de mil novecientos noventa y nueve. La Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, ha visto el recurso de casación 2281/1995, interpuesto por la Administración General del Estado y por las Juntas Generales de Guipúzcoa, representadas éstas por la Procuradora doña Isabel J. C., bajo la dirección de Letrado, contra la sentencia dictada el día 9 de mayo de 1994 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su recurso 605/1992, siendo parte recurrida la Excm. Diputación Foral de Guipúzcoa, que no compareció en el recurso, relativo éste a impugnación de determinados preceptos de la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre, publicada en el BO de Guipúzcoa de 14 de enero de 1992.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El Abogado del Estado formalizó recurso contencioso-administrativo directo contra los artículos 9 a), 25 k), 26 f), 28.2, 71, apartado 1, 78, apartado 4, letra a), y Disposición Transitoria Sexta, apartado 2, de la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, que se tramitó ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, siendo partes recurridas las Juntas Generales y la Diputación Foral de Guipúzcoa y que finalizó con sentencia de 9 de mayo de 1994, cuya parte dispositiva es como sigue: «Fallamos: Que estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, contra los artículos 9 B), 25 K), 26 F), 28.2, 71.1, 78.4 A) y apartado 2 de la Disposición Transitoria Sexta de la Norma Foral de 27 de diciembre de 1991 (13/1991, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, sobre la Renta de las Personas Físicas; y anulamos por contrarios a Derecho, los artículos 9 B) y apartado 2 de la

Disposición Transitoria Sexta, manteniendo los restantes impugnados. Sin hacer expresa imposición de costas».

SEGUNDO.—Contra dicha sentencia prepararon recurso de casación la Administración General del Estado, las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Diputación Foral. Esta última entidad no lo interpuso dentro del término del emplazamiento, haciéndolo las otras dos partes recurrentes. Una vez recibidos los autos y evacuadas las respectivas alegaciones de las dos entidades recurrentes, se señaló el día 24 de noviembre de 1999 para votación y fallo, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. José Mateo Díaz, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Las Juntas Generales de Guipúzcoa oponen recurso de casación, por el cauce del art. 95.1.4 de la Ley de la Jurisdicción, limitando el objeto del recurso a que se declare la legalidad del art. 9 b) y la Disposición Transitoria Sexta, párrafo 2 de la Norma Foral 13/1991.

Con relación al art. 9 b) se señalan como infringidas las siguientes normas:

—Ley 12/1981, de 13 de mayo del Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco (obviamente en la redacción anterior a la Ley 37/1997, de 4 de agosto).

—Ley 3/1987, de 2 de abril, Disposición Adicional Cuarta, en cuanto no incluyó entre las prestaciones de protección social la relativa al desempleo.

—Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, que contiene el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, art. 10, letra g), que regula, dentro de los Regímenes Especiales existentes en la Seguridad Social el de «los socios trabajadores de cooperativas de producción», así como el art. 83 que establece la acción protectora del Régimen General de la Seguridad Social, remitiendo al art. 20 del mismo texto, entre cuyas contingencias está la de la letra c), referente a las prestaciones económicas por desempleo.

Y con relación a la Disposición Transitoria Sexta, párrafo segundo:

—Arts. 4 y 6 de la Ley del Concierto.

Finalmente, se cita como infringida la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991.

SEGUNDO.—A su vez, el Abogado del Estado opone los siguientes motivos de casación, al amparo del art. 95.1.4 de la misma Ley de la Jurisdicción.

«I.—Infracción del art. 7.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto, que preceptúa que las Diputaciones forales exigirán el IRPF durante la vigencia del Concierto aplicando las normas reguladoras del mismo vigentes en territorio común, salvo en los puntos señalados en el número 5, excepción que permite a las Instituciones de los Territorios Históricos regular, sin tales limitaciones: (a) las materias relativas a regularización o actualización de valores de los activos fijos, (b) los planes especiales y los coeficientes máximos y mínimos de amortización de los referidos activos, (c) la determinación y valoración de los signos, índices y módulos utilizados para la evaluación de los rendimientos sometidos a régimen de estimación objetiva singular, (d) la deducción por inversiones en activos fijos materiales por sujetos pasivos residentes

en el País Vasco y (e) los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso durante el ejercicio.

II.—Infracción del art. 31.1 CE, en relación con los artículos 1, 9, 14, 139.1.1 de la propia Norma fundamental y la regla 8ª del art. 4 de la Ley del Concierto».

TERCERO.—Una vez más resulta obligado hacer referencia al marco legal en que se desarrollan las potestades tributarias reconocidas por nuestra Constitución y por el Estatuto del País Vasco a los órganos normativos de dicha Comunidad, utilizando a tal fin la exposición que hicimos en nuestra reciente sentencia de 20 de noviembre de 1999.

La primera referencia es, por supuesto, a la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española, a cuyo tenor «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».

El artículo 41, apartado 1, del Estatuto establece, a continuación, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco «vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenio» y el apartado 2 añade que «el contenido del régimen de Concierto Económico respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases: a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que se dicte en el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley».

Por tanto, tras un principio general —la reafirmación del sistema foral tradicional—, la norma estatutaria, define el contenido del Concierto y precisa sus condicionamientos y límites, tendentes a lograr, como destacó la doctrina, que no obstante la autonomía tributaria del País Vasco, su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.

Nacen de ahí las siguientes reglas, correspondientes a las distintas instituciones forales:

a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario, salvo los tributos que al promulgarse la Ley del Concierto se recaudaban mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 2.1 de la Ley del Concierto, que contiene el denominado fuero tributario del País Vasco).

b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos (art. 2.2).

c) Las Juntas Generales tienen las competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común.

d) En todo caso, las normas vigentes en el territorio de régimen común, tienen el carácter de Derecho supletorio (Disposición Adicional Primera de la Ley del Concierto).

Estos principios o reglas son los que inspiran la Ley del Concierto, aprobado por la Ley de 13 de mayo de 1981, con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

Las instituciones autonómicas vascas se diferencian así claramente de las análogas instituciones de la Administración Local del Derecho común del Estado, que sólo tienen autonomía en orden a los gastos.

Más ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el contrario, tales condicionamientos están fijados en la misma Ley, de naturaleza paccionada, del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Sería un error, como tantas veces se ha señalado, pensar que tales potestades se ejercen con plenitud y con total separación del ordenamiento estatal, pues al contrario lo hacen con arreglo a unos principios en cuya formulación participa el Estado.

Sustancialmente se reconoce al País Vasco el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el art. 156.2 CE), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra Constitución (vid. art. 158). Y se reconocen asimismo facultades normativas propias, conforme hemos visto.

Por lo demás, el art. 4 de la Ley del Concierto desarrolla las previsiones precisas para lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

El régimen de la Ley del Concierto permite distinguir dos grupos diferentes de tributos:

a) Tributos concertados de normativa autónoma.

Entre ellos, la Ley del Concierto incluye expresamente el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre el patrimonio.

El impuesto sobre sociedades, a tenor del art. 17 de la Ley del Concierto, ofrece un carácter mixto, pues es definido como tributo concertado de normativa autónoma para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, y concertado de normativa común en los demás casos.

b) Tributos concertados de normativa común.

En los impuestos indirectos la regla general, según el art. 27.Uno, es que se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado, sin perjuicio de lo dispuesto expresamente en los números siguientes de dicho artículo en cuanto a los Impuestos sobre el Valor Añadido, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre las Primas de Seguros y los Impuestos Especiales.

CUARTO.—En este contexto la jurisprudencia de esta Sala y Sección ha tenido ocasión de pronunciarse en variadas ocasiones:

—La sentencia de 28 de octubre de 1995 resalta que la competencia tributaria, ejercida en los términos que propicia la Ley del Concierto, constituye un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral y resulta ser el mínimo sin el que desaparecería la imagen misma de la foralidad, tal y como señala el fundamento 6º de la STC 76/1988, de 26 de abril, recaída en el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco, conocida como ley de Territorios Históricos.

—La sentencia de 12 de septiembre de 1996 (impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas), destaca que este tributo se rige por la normativa común, excepto en lo relativo a los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio, por disposición del art. 16, párrafo segundo de la Ley del Concierto.

En esta sentencia se destaca que las Normas forales no son meras disposiciones de naturaleza meramente instrumental o gestora, pues sus reglas constituyen normas sustantivas con rango y trascendencia igual a las del Estado que no correspondan a su Parlamento.

—La sentencia de 23 de diciembre de 1996 (dictada a propósito del impuesto sobre sociedades) destaca la importancia de la Ley del Concierto en orden a los límites que introduce al poder tributario de las Haciendas Forales y subraya la armonización fiscal como un claro objetivo de la Ley.

—La sentencia de 8 de marzo de 1997 declaró la nulidad de la Norma Foral 68/1987, de 22 de diciembre, por el que se creó la tarifa aplicable a las Sociedades de Información, a los efectos de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, por falta de audiencia de las entidades representativas de los intereses afectados por la Norma.

—La sentencia de 26 de marzo de 1997 (impuesto general sobre el tráfico de las empresas) analizó el impuesto general sobre el tráfico de las empresas como impuesto indirecto de normativa común y recordó que, hasta tanto se dictaran las disposiciones forales precisas para la aplicación de la Ley del Concierto se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales, en todo caso tendrán carácter de Derecho supletorio, todo ello en virtud de la Disposición Adicional Primera de la Ley del Concierto 12/1981, de 13 de mayo.

—La sentencia de 13 de octubre de 1998, en un recurso directo interpuesto también por la Abogacía del Estado contra la Norma Foral 14/1987 (LPV 1987, 1979) de las Juntas Generales de Guipúzcoa, proclamó que el régimen fiscal del País Vasco es diferente al del resto del Estado, al igual que ocurre con otras Comunidades Autónomas, tales como Canarias y Navarra, y que en el caso del País Vasco y Navarra, tales peculiaridades tienen reflejo en el sistema de conciertos o convenios. Sin perjuicio de lo cual estimó que se habían producido en dicha Norma violaciones del principio de legalidad que afectaban a los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales, Sociedades, Renta de las Personas Físicas, Actividades Comerciales e Industriales, Contribución Territorial Urbana y restantes tributos de las Corporaciones Locales, que además hubieran supuesto una infracción del art. 52 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea, de no haber mediado una obligación de reembolso por el Estado a las empresas que se establecieran en otros Estados de la Unión Europea para compensar las diferencias existentes entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común y el importe derivado de la aplicación de los regímenes fiscales existentes en los territorios forales vascos.

—La sentencia de 28 de mayo de 1998 recordó, en materia del impuesto sobre actos jurídicos documentados, la importancia de los llamados «puntos de conexión», para decidir cuándo correspondía a las Diputaciones Forales la exacción del tributo, y que se desarrollan en el art. 31 de la Ley del Concierto.

—La sentencia de 14 de mayo de 1998 destaca que las Diputaciones Forales son una Institución de régimen especial privativo, que impide considerarlas, obviamente como una Institución de régimen local, como reconoce la propia Ley de Bases de Régimen

Local 7/1985, de 2 de abril, en su Disposición Adicional Segunda y también el Real Decreto Legislativo 781/1986, cuyos artículos 273 y 292, al regular las licencias fiscales excepcionan expresamente los regímenes tributarios del País Vasco y de Navarra, sin que ello quiera decir que los órganos forales estén exceptuados de los principios comunes en la materia del procedimiento de elaboración de disposiciones generales, tales como el principio de audiencia, y en general los que se recogían en los artículos 129 y 130 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, vigentes aún a la sazón en virtud de la Disposición Derogatoria de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

—La sentencia de 20 de noviembre de 1999, en la que se examinó la legalidad de una norma relativa, como también ocurre en el presente caso, a las Entidades de Previsión Social Voluntaria, declaró la nulidad del art. 4, apartado 7, de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, de las Juntas Generales de Vizcaya, en cuanto estableció una exención, en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio, en favor de los derechos consolidados de los socios de número u ordinarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria.

QUINTO.—Manifiestamente, tras lo expuesto, y como puede observarse en toda la jurisprudencia expuesta, y destaca también en la sentencia impugnada, la Ley del Concierto representa la referencia obligada de cualquier examen que quiera hacerse de la legalidad de un tributo regulado por una Norma Foral.

Examinando el recurso de casación interpuesto por las Juntas Generales, nos encontramos con que la sentencia impugnada declaró la nulidad del art. 9 b) de la Norma en cuestión razonando que la equiparación, a efectos de exención, del IRPF, de las prestaciones reconocidas por la Seguridad Social o por las entidades que las sustituyan, con las prestaciones reconocidas a los socios cooperativistas por las Entidades de Previsión Social Voluntaria (EPSV), creadas por la legislación autonómica, referentes a los mismos supuestos de incapacidad permanente y desempleo, resulta insostenible desde la perspectiva de que las prestaciones introducidas por la Norma Foral Guipuzcoana derivan de un sistema de previsión social sostenido o cofinanciado por la empleadora y sus trabajadores, constituyendo prestaciones de seguro privado, frente al carácter público de las prestaciones contempladas por la Ley 18/1991, del IRPF.

Tales razonamientos han de ser mantenidos en el presente recurso, máxime cuando la sentencia de 20 de noviembre de 1999 marcó también un criterio similar, negando que tales entidades pudieran generar exenciones en el impuesto sobre el patrimonio, precisamente por su abierta disparidad con las entidades de la Seguridad Social.

SEXTO.—En cuanto a la Disposición Final Sexta, su número 2, anulado por la sentencia, dispone textualmente: «No obstante, en tanto no se proceda a la revisión o modificación mencionada en el número 1 anterior y considerando que, en aplicación de la Disposición Transitoria Primera de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se actualizaron todos los valores catastrales, mediante la aplicación de un coeficiente del 1,7, se establece para el ejercicio de 1992 y siguientes una reducción, aplicable a los bienes inmuebles urbanos situados en Guipuzkoa, en concepto de mínimo exento, del 0,75 por 100 del valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del impuesto sobre el Patrimonio con un máximo de exención de 50.000 pesetas por inmueble urbano no arrendado o subarrendado».

Tales módulos fueron considerados ilegales por la sentencia de instancia, basándose sobre todo en que resulta vinculante para el Territorio de Guipúzcoa la Disposición

Transitoria Sexta de la Ley 18/1991, del IRPF y también ha de mantenerse el criterio del texto recurrido.

La Ley mencionada contiene una Disposición Adicional Sexta que fue reproducida en sus propios términos por la Norma Foral, en su Disposición Adicional del mismo ordinal.

En dicha Disposición, tanto la ley del territorio común como la del territorio histórico indican, en síntesis, que tan pronto se lleve a cabo la revisión o modificación de los valores catastrales se fijarán los nuevos tipos que tengan en cuenta tales modificaciones o revisiones.

Mas, en el párrafo segundo, anticipándose a tal momento, la Norma Foral dispuso una actualización de valores, mediante el método de aplicar el coeficiente del 1,7, estableciendo también mínimos y máximos exentos, lo que ciertamente se evade de sus competencias, a tenor del art. 7.6 de la Ley del Concierto, que obligaba a las Juntas Generales a aplicar las normas reguladoras del impuesto en territorio común, por lo que, correctamente, la sentencia impugnada declaró la nulidad del precepto.

SÉPTIMO.—En definitiva, en cuanto art. 9 b), éste sólo es nulo en cuanto incluye a las EPSV, mas no en cuanto al resto del precepto, que se ajusta a Derecho.

En cambio resulta totalmente nulo el contenido de la Disposición Adicional, párrafo segundo.

Por ello, el recurso de casación de las Juntas Generales de Guipúzcoa ha de ser estimado, debiendo resolverse las pretensiones de la instancia sólo parcialmente en favor de lo interesado, de acuerdo con lo que se acaba de exponer.

La estimación de este recurso se hará sin condena en costas, a los efectos del artículo 102.3 de la Ley de la Jurisdicción de 1956.

Finalmente, debe quedar constancia de que la sentencia de esta Sala de 19 de julio de 1991, citada por las Juntas Generales en apoyo de su tesis, no contradice en modo alguno la doctrina que estamos aplicando. En primer lugar, porque el reconocimiento expreso de las potestades normativas de las Juntas Generales, que se afirma en dicha sentencia, no ha dejado de ser constante en nuestra jurisprudencia, pues forma parte del principio de legalidad más elemental en las materias que nos ocupan. Y en segundo lugar, porque dicha sentencia, que rechazó un recurso de apelación del Abogado del Estado, en materia tributaria foral, versaba sobre incentivos fiscales a la inversión, tema muy diferente al del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el que el art. 7.5 de la Ley del Concierto, ciñe estrictamente, como ahora veremos, la normativa foral a la normativa común.

OCTAVO.—En cuanto al recurso interpuesto por el Abogado del Estado, la impugnación que éste hace de la sentencia de instancia gravita sobre una serie de preceptos [arts. 9 b), 25 k), 26 f), 28.2, 71.1, 78 apartado 4, letra a) y Disposición Transitoria Sexta, apartado 2 de la Norma Foral] que tienen un denominador común: referirse todos ellos a especificidades introducidas por la Norma con respecto a la legislación común, a fin de extender a las Entidades de Previsión Social Voluntaria, Montepíos, Mutualidades laborales y otros entes análogos los beneficios fiscales existentes en la normativa común para las entidades de la Seguridad Social y los Planes de Pensiones.

Advirtamos, ante todo, que aunque el Abogado del Estado mantiene en su escrito de interposición del recurso la impugnación del artículo 9 b) y de la Disposición

Transitoria Sexta, apartado Dos, el recurso de casación carece de objeto en cuanto a ellos, al haber sido declarados nulos por la sentencia de instancia.

El art. 25 k) declara rentas exentas las prestaciones percibidas por los beneficiarios de las EPSV, en tanto que la norma correspondiente estatal sólo lo hace para los de Planes de Pensiones y de los sistemas alternativos regulados por la Ley 8/1987, de 8 de junio.

El art. 26 f) incluye las contribuciones de los socios protectores de las EPSV entre las retribuciones en especie, igualándolas a las de los promotores de Planes de Pensiones.

El art. 28.2 les asigna el carácter de gastos deducibles, con igual equiparación.

El art. 71.1 establece que la parte regular de la base imponible se reducirá, entre otras partidas, con el importe de las aportaciones realizadas por los socios de las EPSV, extendiendo a éstas los beneficios que la norma correlativa estatal prevé para las cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos Laborales y Mutualidades, o las aportaciones efectuadas por los partícipes en Planes de Pensiones.

Finalmente, el art. 78.4 contiene una deducción, en la cuota tributaria, del 10% de las primas satisfechas por razón de contratos de seguro de vida, muerte o invalidez, conjunta o separadamente, celebrados con entidades legalmente autorizadas para operar en el Estado español, cuando el beneficiario sea el sujeto pasivo, o en su caso, su cónyuge, ascendientes o descendientes, así como de las cantidades abonadas a Montepíos Laborales, Mutualidades y Entidades de Previsión Social Voluntaria, cuando amparen, entre otros riesgos, el de muerte o invalidez, que no puedan ser deducidas a efectos de las determinadas de la base imponible o liquidable.

NOVENO.—En forma que contradice, en alguna medida, su propio análisis conducente a declarar la nulidad del art. 9 b), la sentencia de instancia mantuvo la legalidad de los anteriores preceptos, haciendo hincapié en la institución de las EPSV como instituciones propias de la Comunidad autónoma, lo que justificaría su introducción entre las entidades que generan los beneficios indicados.

Esta cuestión ya fue examinada y resuelta en contra de dicha tesis por la sentencia de esta Sala de 20 de noviembre pasado, cuyos argumentos hay que reproducir.

Dijimos entonces que dicha justificación carece de consistencia porque dichas entidades ya existían en el territorio común con mucha antelación a la Norma Foral. Basta para demostrarlo recordar la existencia de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado y el Real Decreto 2615/1985, que aprobó el Reglamento de las Entidades de Previsión Social, desarrollando el Capítulo IV de la Ley.

En el Preámbulo del Real Decreto se afirma que «La Ley 33/1984, de 2 de agosto, sobre Ordenación del Seguro Privado, en su disposición final sexta, número 2, establece que el Gobierno, en el plazo de un año a partir de la publicación de esta Ley, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y en el ámbito de su competencia, desarrollará reglamentariamente los preceptos contenidos en esta Ley sobre Mutualidades de Previsión Social».

Recuerda el Preámbulo que «las Entidades de Previsión Social estaban reguladas tradicionalmente por una normativa sectorial diferente del Régimen Jurídico de las Entidades Aseguradoras, como eran la Ley de 6 de diciembre de 1941 y Reglamento de 26 de mayo de 1943. Por primera vez desde la Ley de Ordenación del Seguro Privado estas Entidades se someten a la normativa general de las Entidades Aseguradoras y al control financiero del Ministerio de Economía y Hacienda, acabando con la tradicional competencia del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social».

Por ello no puede acogerse el argumento, latente en la sentencia de instancia, relativo a que, de haberlas conocido, el legislador estatal les hubiera concedido las exenciones y beneficios impugnados, pues lejos de ello, al regularlas, no les reconoció los mismos.

Procede por ello declarar que los preceptos impugnados transgreden la normativa común, en la que no se encuentran los beneficios indicados.

Se quebrantan de esa manera los principios de legalidad en materia tributaria, recogidos en el art. 10 b) de la Ley General Tributaria, incorporado después al art. 31 CE y el principio de armonización fiscal sancionado por el art. 4 de la Ley del Concierto y, específicamente, para el IRPF, por el apartado 6 del art. 7 de la misma —redacción anterior a la reforma introducida en el Concierto por la Ley 38/1997, de 4 de agosto—, que estableció, como antes vimos, que el impuesto sobre la renta se regiría por las normas vigentes en el territorio común.

DÉCIMO.—Ha quedado por tanto demostrada la procedencia del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado.

Entrando, por ello, a conocer de las pretensiones de este recurrente, es evidente que no puede declararse la nulidad, por completo, de las disposiciones impugnadas, sino sólo en cuanto incluyeron en su regulación a las EPSV.

UNDÉCIMO.—Procede la condena en costas de las Juntas Generales de Guipúzcoa en lo relativo a las causadas por su recurso, en virtud de lo dispuesto en el art. 102.3, y no procede condena en las costas del recurso interpuesto por la Abogacía del Estado a ninguna de las partes, como tampoco se hace ninguna condena en las costas de la instancia, a los efectos del art. 102.2 de la Ley de la Jurisdicción de 1956.

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por la potestad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

PRIMERO.—Estimamos el recurso de casación interpuesto por las Juntas Generales de Guipúzcoa, contra la sentencia dictada el día 9 de mayo de 1994 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su recurso 605/1992, en el que son partes recurridas la Administración General del Estado y la Diputación Foral de Guipúzcoa, recurso en el que se impugnaba la declaración de nulidad del artículo 9 b) y Disposición Transitoria Sexta, apartado 2, de la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre, y declaramos que dichos preceptos son nulos sólo en cuanto incluyen a las Entidades de Previsión Social Voluntaria entre las que generan los beneficios fiscales a que se refieren dichos preceptos.

SEGUNDO.—Estimamos el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia referida, la que casamos y anulamos, declarando que además de los preceptos antes indicados, cuya nulidad parcial ha sido establecida, son nulos los artículos 25 k), 26 F), 28.2, 71.1, y 78.4, letra a) de la misma Norma Foral, también sólo en cuanto incluyen a las Entidades de Previsión Social Voluntaria entre las que dan lugar a los beneficios recogidos en los preceptos citados.

Sin condena en costas.

En ejecución de sentencia por la Sala de instancia, se publicará este fallo en el «Boletín Oficial del Estado» a los efectos previstos en el artículo 72.2 de la Ley 29/1998, de 13

de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, así como en el «Boletín Oficial del Territorio Histórico de Vizcaya».

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-50

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1999

Recurso: Casación nº 2301/1995

Ponente: José Mateo Díaz.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado

En la Villa de Madrid, a cuatro de diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, ha visto el recurso de casación 2301/1995, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la Sentencia dictada el día 11 de mayo de 1994 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su recurso 2508/1992, siendo partes recurridas las Juntas Generales de Vizcaya, representadas por el procurador don Samuel M. L. R., bajo la dirección de Letrado, y la Excma. Diputación Foral de Vizcaya, representada por el procurador don Julián O. P., asimismo bajo la dirección de Letrado, relativo a la impugnación de los arts. 17.2 y 18.1 de la Norma Foral del Territorio Histórico de Vizcaya 4/1992, de 26 de junio, sobre adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Administración General del Estado interpuso recurso contencioso-administrativo contra los artículos 17.2 y 18.1 de la Norma Foral del Territorio Histórico de Vizcaya 4/1992, de 26 de junio, sobre «Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas», que se publicó en el «Boletín Oficial de Vizcaya» de 9 de julio de 1992.

SEGUNDO.—El recurso se tramitó ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con el número 2508/1992, que lo finalizó por Sentencia de 11 de mayo de 1994, que fue desestimatoria.

TERCERO.—La referida Sentencia fue objeto de recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, en el que una vez preparado, recibidos los autos, interpuesto y efectuadas sus alegaciones por la Diputación Foral de Vizcaya, sin que lo hicieran las

Juntas Generales, Administración que no utilizó el trámite, se señaló el día 1 de diciembre de 1999 para votación y fallo, en que tuvo lugar.

Siendo ponente el Excmo. Sr. D. José Mateo Díaz, magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Frente a la Sentencia de instancia, el abogado del Estado, por el cauce del art. 95.1.4 de la Ley de la Jurisdicción, ha fundado su recurso atribuyendo a la Sentencia de instancia la infracción de los siguientes preceptos:

1. El art. 4.11 de la Ley 12/1981, del Concierto, a cuyo tenor «las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Al dictar sus Normas Fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general».

2. El art. 4.3 de la misma Ley, que dispone que «Se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común».

Los preceptos de la Norma Foral 4/1992, de 26 de junio, que se impugnan por el abogado del Estado son los siguientes:

—Art. 17.2. Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos, el 10 por 100. Esta última entidad tendrá la consideración de sociedad filial.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya.

—Art. 18.1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad matriz, los beneficios percibidos de la sociedad filial a título de socio.

Además, debe tenerse en cuenta que en el Preámbulo de la Norma Foral cuyos preceptos se impugnan se señala que la misma tiene como finalidad adaptar la normativa vizcaína a lo dispuesto respectivamente en las Directivas 90/434/CEE y 90/435/CEE, de 23 de julio, del Consejo, tanto en relación con el régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, como en el relativo a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Asimismo debe tenerse en cuenta que, sirviendo a los intereses de la Hacienda general - concepto bien diferente al de Hacienda pública-, el Estado procedió a adaptar el derecho interno a las Directivas mencionadas a través de la Ley 29/1991.

SEGUNDO.—En este tipo de litigios resulta obligado hacer referencia al marco legal en que se desarrollan las potestades tributarias reconocidas por nuestra Constitución y por el Estatuto del Vasco a los órganos normativos de dicha comunidad.

La primera referencia es, por supuesto, a la disposición adicional primera de la Constitución Española, a cuyo tenor «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».

El artículo 41, apartado 1, del Estatuto establece, a continuación, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco «vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenio» y el apartado 2 añade que «el contenido del régimen de Concierto Económico respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases: a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que se dicte en el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la comunidad autónoma. El Concierto se aprobará por ley».

Vemos, por tanto, que tras este principio general el resto del precepto define el contenido del concierto y precisa sus condicionamientos y límites, tendentes a lograr, como destacó la doctrina ya entonces, que no obstante la autonomía tributaria del País Vasco, su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.

Nacen de ahí las siguientes reglas, correspondientes a las distintas instituciones forales:

- a) Los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para regular el régimen tributario, siempre que tengan en cuenta la estructura general impositiva del Estado y las normas que se fijen en la Ley del Concierto, además de las que apruebe el Parlamento Vasco.
- b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la exacción gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la renta de Aduanas y los que correspondieron a los monopolios fiscales.
- c) Las Juntas Generales tendrán competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciendo igual período vigencia que el señalado para éstas.

Estos principios o reglas son los que inspiran la Ley del Concierto, aprobado por la Ley de 13 de mayo de 1981, con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

La Ley del Concierto claramente reconoce a los Territorios Históricos mantener, establecer y regular sus propios tributos, mas ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el contrario, tales condicionamientos están fijados en la Ley, de naturaleza paccionada, del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Sería un error, como tantas veces se ha señalado, pensar que tales potestades se ejercen con plenitud y con total separación del ordenamiento estatal, pues al contrario lo hacen con arreglo a unos principios en cuya formulación participa el Estado.

No es aventurado afirmar, con la doctrina más cualificada, que lo que sustancialmente se reconoce al País Vasco es el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el art. 156.2 CE), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra Constitución (vid. art. 158).

Por lo demás, el art. 4 de la Ley del Concierto desarrolla las previsiones precisas para lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País

Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

TERCERO.—En este contexto la Jurisprudencia de esta Sala y Sección ha tenido ocasión de pronunciarse en variadas ocasiones:

—La Sentencia de 28 de octubre de 1995 resalta que la competencia tributaria, ejercida en los términos que propicia la Ley del Concierto, constituye un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral y que resulta ser el mínimo sin el que desaparecería la imagen misma de la foralidad, tal y como señala el fundamento 6º de la STC 76/1988, de 26 de abril, recaída en el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco, conocida como Ley de Territorios Históricos.

—La Sentencia de 23 de diciembre de 1996 (dictada a propósito del impuesto sobre sociedades) destaca la importancia de la Ley del Concierto en orden a los límites que introduce al poder tributario de las Haciendas Forales y subraya que la armonización fiscal es un claro objetivo de la Ley.

—La Sentencia de 26 de marzo de 1997 (impuesto general sobre el tráfico de las empresas) diferencia, a la luz de la Ley del Concierto, dos clases muy distintas de normas forales: 1) Tributos concertados de normativa autónoma; y 2) Tributos concertados de normativa común.

Los primeros son aquellos que pueden ser regulados, en principio, libremente por los Territorios Históricos, aunque con numerosas limitaciones, nacidas del Estatuto de Autonomía [arts. 41.2 a), b) y c)] y de la Ley del Concierto (arts. 3, 4 y 5).

Los segundos son aquellos que regulándose por normas dictadas por Instituciones competentes de los Territorios Históricos (las Juntas Generales), tienen, sin embargo, que ser idénticos a los del Estado, es decir, sujetos a la normativa común.

Entre éstos se encuentran el impuesto sobre el patrimonio extraordinario de las personas físicas, el de la renta y el de sociedades.

—La Sentencia de 13 de octubre de 1998, en un recurso directo interpuesto asimismo por la Abogacía del Estado contra la Norma Foral 14/1987 de las Juntas Generales de Guipúzcoa, proclamó que el régimen fiscal del País Vasco es diferente al del resto del Estado, al igual que ocurre con otras Comunidades Autónomas, tales como Canarias y Navarra, y que en el caso del País Vasco y Navarra, tales peculiaridades tienen reflejo en el sistema de conciertos o convenios. Sin perjuicio de lo cual se estimó que se habían producido en dicha Norma violaciones del principio de legalidad que afectaban a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales, Sociedades, Renta de las Personas Físicas, Actividades Comerciales e Industriales, Contribución Territorial Urbana y restantes tributos de las Corporaciones Locales, que además hubieran supuesto una infracción del art. 52 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea, de no haber mediado una obligación de reembolso por el Estado a las empresas que se establecieran en otros Estados de la Unión Europea para compensar las diferencias existentes entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común y el importe derivado de la aplicación de los regímenes fiscales existentes en los territorios forales vascos.

CUARTO.—La tesis de la Sentencia impugnada, apoyando la legalidad de la Norma Foral impugnada, utiliza los siguientes argumentos:

a) Las Juntas Generales de los Territorios Históricos pueden ejercitar sus competencias normativas para trasponer al ordenamiento jurídico interno la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros, diferente a la adoptada por el Estado para el territorio común.

A tal efecto cita la STC 79/1992, de 28 de mayo, según la cual «la traslación de la normativa comunitaria derivada al derecho interno ha de seguir necesariamente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas...», pues «la cesión del ejercicio de competencias en favor de organismos comunitarios no implica que las autoridades nacionales dejen de estar sometidas, en cuanto poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, como establece el art. 9.1 de la Norma Fundamental», «... las comunidades autónomas pueden adoptar las disposiciones necesarias para complementar esa normativa europea y regular las operaciones de gestión que les correspondan, en el marco del derecho europeo y de las normas estatales de carácter básico de coordinación». «... las disposiciones del Estado que establezcan reglas destinadas a permitir la ejecución de las normas básicas o de coordinación, tienen carácter supletorio de las que pueden dictar las comunidades autónomas para los mismos fines en el ámbito de sus competencias».

b) Los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen que ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o con los del Estado, ni aun en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado, que es consecuencia del de unidad del orden económico; y por ello, las incidencias en el mercado no son un obstáculo, salvo que intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero no sólo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculo que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen, según la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de noviembre de 1981.

Cita igualmente la STC de 1 de julio de 1986, según la cual la unidad del mercado no supone uniformidad.

La competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico, está indirectamente confirmada por el principio de coordinación (arts. 3.3 y 4.1 de la Ley del Concierto), que presupone la diversidad y el contraste de todas aquellas reglas armonizadoras que exijan estricta igualdad (art. 4, apartados 3, 4, 5 y 6 de la Ley referida).

c) Si bien la norma tercera del art. 4 de la Ley del Concierto dispone la exigencia de iguales tipos de retención del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre Sociedades (IS) que en territorio común, ello no puede llevar a la errónea interpretación de que queden vacías de contenido las competencias de los Territorios Históricos para recibir las normas del ordenamiento jurídico comunitario que sean de obligado cumplimiento, como ocurre con la Directiva del Consejo 90/435, de 23 de julio.

QUINTO.—La Diputación Foral de Vizcaya, única de las Administraciones recurridas que utilizó el trámite de alegaciones para impugnar el recurso que nos ocupa razona en síntesis lo siguiente:

a) La cuestión central que plantea el recurso es la relativa a la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio, sobre el

régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros.

De la misma manera que el Estado optó en su Ley 12/1991, para cumplir con esa Directiva, por el método de la imputación, la Norma Foral impugnada eligió el de la exención.

b) Está en el orden competencial foral, como afirma la Sentencia impugnada, ejercitar una acción normativa para trasponer esa Directiva en forma diferente a la adoptada por el Estado para el territorio común.

Basta citar la STC 79/1992, de 28 de mayo, en que se apoya la Sentencia recurrida.

c) No existe vulneración de la regla 11ª del art. 4 de la Ley del Concierto, ya que es la propia Directiva la que permite elegir entre el método de la exención o de la imputación, por lo que la elección no puede afectar a la competencia.

d) Tampoco se viola la regla 3ª, puesto que la Norma impugnada sólo pretende equiparar los porcentajes de retención, cuando ésta proceda, respecto de los previstos en el territorio común.

SEXTO.—En definitiva, la tesis que se mantiene por el texto judicial recurrido es la de que es competencia foral la adaptación al sistema tributario de las Directivas de la Unión Europea, pudiendo elegir la Norma Foral correspondiente opciones distintas a las escogidas por el Estado, tesis que lleva a la Sentencia en cuestión a afirmar incluso que la Norma Foral permite a un Territorio Histórico optar por soluciones distintas a las del resto de la comunidad del País Vasco.

En otros términos, lo que se discute son las competencias para la adaptación y aplicación del Derecho Comunitario al Derecho interno.

Existe una abundante doctrina de nuestro Tribunal Constitucional en torno a esta cuestión, según la cual, en esta materia, la delimitación ha de seguir necesariamente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas, criterios que no resultaron alterados ni por el ingreso de España en la Comunidad Económica Europea ni por la promulgación de normas comunitarias: la ejecución del Derecho Comunitario corresponde a quien materialmente ostente la competencia según las reglas del Derecho interno: no existe una competencia específica para la ejecución del Derecho Comunitario.

Como más reciente puede verse la STC 146/1996, de 19 de septiembre, dictada en el recurso de inconstitucionalidad 308/1999, promovido por el Gobierno Vasco, en relación con la Ley 34/1988, de 11 noviembre, General de Publicidad, tuvo ocasión de pronunciarse en torno a la delimitación de estas competencias entre el Estado y las comunidades autónomas.

En su fundamento jurídico 2 se reitera la afirmación que acabamos de hacer y se recuerda que es doctrina reiterada la de que «la cesión del ejercicio de competencias en favor de organismos comunitarios no implica que las autoridades nacionales dejen de estar sometidas, en cuanto poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico como establece el art. 9.1 de la Norma fundamental» [SSTC 252/1988, fundamento jurídico 2º; 64/1991, fundamento jurídico 4º b); 76/1991, fundamento jurídico 3º; 115/1991, fundamento jurídico 1º; 236/1991, fundamento jurídico 9º; 79/1992, fundamento jurídico 1º; 117/1992, fundamento jurídico 2º; 80/1993, fundamento jurídico 3º; 141/1993, fundamento jurídico 2º y 112/1995, fundamento jurídico 4º]. En consecuencia, son las reglas internas de delimitación

competencial las que, en todo caso, han de fundamentar la respuesta a las controversias competenciales suscitadas entre el Estado y las Comunidades Autónomas (SSTC 252/1988, fundamento jurídico 2º y 76/1991, fundamento jurídico 3º) y por consiguiente, la ejecución del Derecho Comunitario corresponde a quien materialmente ostente la competencia según las reglas del Derecho interno, puesto que «no existe una competencia específica para la ejecución del Derecho Comunitario» (SSTC 236/1991, fundamento jurídico 9º y 79/1992, fundamento jurídico 1º). Quiere ello decir, en definitiva, que la presente controversia ha de ser resuelta exclusivamente conforme a las reglas internas de delimitación competencial entre el Estado y la Comunidad Autónoma actora.

En materia tributaria tales reglas internas son, en el caso presente, inequívocamente las que arrancan de la Ley del Concierto de 13 de mayo de 1981, que ha sido objeto de varias modificaciones posteriores y con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001, en cuyo texto legal se contienen en su artículo 4 una serie de reglas de armonización fiscal.

Tales reglas y principios tienen como objetivo evitar en los impuestos sometidos a normativa común la existencia de diferencias, entre el régimen foral y el común, que afecten a los principios de libre competencia empresarial, la asignación de recursos y el movimiento de capitales, señalados por el abogado del Estado, y que figuran entre las siguientes reglas del art. 4:

—Regla 3ª: se exigirán iguales tipos de retención del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades que en territorio común.

—Regla 11ª: las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Al dictar sus normas fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general.

Tras cuanto llevamos expuesto dos conclusiones se decantan por sí solas, en sentido favorable a la tesis del recurso:

a) En principio cuya regla general es al Estado a quien corresponde adaptar el Derecho interno al Derecho Comunitario. Las Comunidades Autónomas no tienen competencias propias en esta materia. Sólo los Estados fueron parte en el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, y sólo los Estados tienen competencias de ejecución de lo dispuesto en él.

b) Cuando en ejercicio de sus propias competencias, los Territorios Históricos del País Vasco dicten normas en esta materia, han de respetar las reglas de armonización contenidas en el art. 4 de la Ley del Concierto.

c) Finalmente, no será ocioso recordar que la armonización es también objetivo primordial de las Directivas Comunitarias.

En orden a la primera conclusión conviene recordar que el Estado ejerció sus competencias por medio de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, en cuya Exposición de Motivos se afirma explícitamente que la Ley nace en virtud del Tratado de Adhesión de España a las Comunidades Europeas, que obliga a adaptar nuestra legislación fiscal a las normas comunitarias y a las modificaciones que de las mismas se vayan produciendo en el tiempo.

A tal fin, la Ley 29/1991 regula un conjunto de materias cuyo lazo de unión es, precisamente, la necesidad de adecuar nuestra normativa tributaria a las normas de armonización emanadas de la Comunidad Económica Europea.

El Título I tiene como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. A través de estos negocios jurídicos se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de empresas; de ahí su relevancia fiscal.

En la Exposición de Motivos se contiene una clara alusión a la problemática de las comunidades autónomas en el Derecho interno español, al afirmarse que «si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español. Por este motivo, se establece un régimen tributario único para unas y otras».

Este régimen tributario, se afirma a continuación, responde a un principio básico: La neutralidad. La regulación contenida en la presente norma no estimula la realización de las operaciones antedichas, pero tampoco las obstaculiza, porque su ejecución no origina carga tributaria alguna, ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de aquélla.

La neutralidad se alcanza a través de dos técnicas tributarias:

- a) No integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que grava a las entidades transmitentes, de los incrementos y disminuciones de patrimonio correspondientes a los bienes transmitidos.
- b) Las entidades adquirentes deben valorar los elementos recibidos, a efectos fiscales, por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión. Técnicas similares se utilizan respecto de los socios de las entidades transmitentes, ya que éstos no están obligados a integrar en su base imponible los incrementos y disminuciones de patrimonio que se produzcan con ocasión del canje de valores, pero los recibidos se valoran, a efectos fiscales, por el valor de adquisición de los entregados.

Sigue diciendo la Exposición de Motivos que «el régimen contenido en la presente Ley difiere sensiblemente del actualmente vigente, establecido en la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas, a cuyo amparo se puede conceder una bonificación de hasta el 99 por 100 de los incrementos de patrimonio manifestados en los procesos de fusión y escisión. Por consiguiente, la nueva normativa ha de suponer una importante economía de recursos fiscales, sin que ello vaya en mengua de las operaciones de concentración y reestructuración empresarial, que podrán realizarse sin condicionamientos fiscales inmediatos».

El Título II realiza la incorporación a la normativa española de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Dicha Directiva se refiere a las distribuciones de beneficios entre sociedades matrices y filiales residentes en diferentes Estados miembros de la CEE, siempre que reúnan diversos requisitos entre los que se encuentra la circunstancia de que la participación de la sociedad matriz en la filial sea, al menos, del 25 por 100.

El principio general que recoge este Título II, de acuerdo con la Directiva Comunitaria, es que los beneficios distribuidos por la sociedad filial a su sociedad matriz quedan exentos de retención en origen.

En aplicación de este principio, la sociedad matriz española que reciba dividendos de una sociedad filial de otro Estado comunitario integrará, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, los beneficios líquidos recibidos y el impuesto correspondiente a tales beneficios efectivamente pagado por la sociedad filial deduciendo, de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, las cantidades ya satisfechas por la filial con el límite resultante de aplicar el tipo de gravamen del Impuesto a la parte de la base imponible que corresponda a tales beneficios recibidos.

Asimismo, los beneficios distribuidos por una sociedad filial española a su sociedad matriz de otro Estado comunitario no estarán sujetos a retención.

Desarrollando las previsiones indicadas, la Ley citada contiene las siguientes normas, paralelas pero no idénticas a las que posteriormente promulgó la Norma Foral:

Art. 17. Finalidad y definiciones.

1. El presente Título tiene por objeto regular la tributación de las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades residentes en España de sus sociedades filiales residentes en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, así como de las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, cuando concurren los siguientes requisitos:

a) Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, mencionados en el artículo 2 c) de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

b) Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

c) Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

2. Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos, el 25 por 100. Esta última entidad tendrá la consideración de sociedad filial.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya.

Art. 18. Tributación de la sociedad matriz y retenciones.

1. La sociedad matriz integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades:

a) Los beneficios líquidos recibidos de la sociedad filial a título de socio.

b) El impuesto sobre los beneficios efectivamente pagados por la sociedad filial, en la parte correspondiente a los beneficios distribuidos a la sociedad matriz.

En el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

c) En su caso, la retención practicada dentro de los límites previstos en la propia Directiva.

SÉPTIMO.—La comparación entre el texto de la norma estatal y la foral, a la luz de los principios expuestos arroja la conclusión, en cuanto al art. 17.1 que la reducción del 25% al 10% en el porcentaje exigido a la sociedad matriz en el capital de la sociedad participada produce la consecuencia de que es más fácil acceder a los beneficios derivados de la Ley en el territorio foral que en el común, y que la base imponible del impuesto sobre sociedades disfruta en estas sociedades, en el régimen foral de una reducción de la base que alcanza a todos los beneficios percibidos de la sociedad filial a título de socio, en abierto contraste con la norma del territorio común.

Con dichas peculiaridades, la norma foral incumple los preceptos señalados por el abogado del Estado, enraizados con los principios de armonización y coordinación fiscal, que, como hemos visto, son objetivos prioritarios de la Ley del Concierto, y constituyen el principal argumento para la coherencia del sistema tributario.

Y no es ocioso dejar de señalar que, en contra de lo que parece entender la Sentencia recurrida, estos objetivos forman parte, dentro del País Vasco, de su propio sistema tributario, como puede verse en la Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, de Hacienda de la Comunidad Autónoma, intitulada precisamente de «Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal».

Obligada es, por tanto, la estimación del recurso y la anulación de las disposiciones impugnadas.

OCTAVO.—La estimación del recurso se hace sin hacer condena en las costas de la instancia ni en las del recurso, a los efectos del art. 102.2 de la Ley de la Jurisdicción de 1956.

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por la potestad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Estimamos el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado contra la Sentencia dictada el día 11 de mayo de 1994, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su recurso 2508/1992, en el que son partes recurridas la Excm. Diputación Foral de Vizcaya y las Juntas Generales de dicho Territorio, la que casamos, al propio tiempo que declaramos no ser conforme a derecho y anulamos los artículos 17.2 y 18.1 de la Norma Foral 4/1992, de 26 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya.

Sin hacer pronunciamiento en materia de costas.

Publíquese en ejecución de sentencia, por la Sala de instancia, este fallo en el «Boletín Oficial del Estado» a los efectos previstos en el artículo 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, así como en el «Boletín Oficial del Territorio Histórico de Vizcaya».

Así por esta nuestra Sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-51

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 1999

Recurso: Casación nº 200/1995

Ponente: Jaime Rouanet Moscardó.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

En la Villa de Madrid, a siete de diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

Visto el presente recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado contra la Sentencia dictada, con fecha 14 de septiembre de 1993, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 1794/1991 promovido contra la Orden Foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava núm. 1471/1991, por la que se aprobaron los modelos de declaración y pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de tributación sobre el beneficio consolidado; recurso de casación en el que ha comparecido, como parte recurrida, la Diputación Foral de Álava, representada por el procurador don Francisco G. G. y asistida del letrado don Jesús María C. I.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En la indicada fecha de 14 de septiembre de 1993, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó Sentencia, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 1794/1991, con la siguiente parte dispositiva:

FALLO:

«Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el señor letrado del Estado en la representación que le es propia, contra Orden Foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava 1471/1991, de 1 de julio, sobre Modelos de Declaración y Pago a Cuenta del Impuesto sobre Sociedades para los Grupos de Sociedades en Régimen de Tributación sobre el

Beneficio Consolidado, y confirmamos dicha disposición administrativa, sin expresa imposición de costas».

SEGUNDO.—Contra la citada Sentencia, el abogado del Estado preparó, ante el Tribunal «a quo», el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto ante esta Sala, desarrollándose, después, procesalmente, conforme a las prescripciones legales; y, formalizado por la parte recurrida, la Diputación Foral de Álava, su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 1 de diciembre de 1999, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo ponente el Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La Orden Foral de la Diputación Foral de Álava núm. 1471/1991, por la que se aprobaban los modelos de declaración y pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades para los Grupos de Sociedades en Régimen de Tributación sobre el Beneficio Consolidado, tras especificar en su breve introducción que, de conformidad con lo establecido en el Concierto Económico del País Vasco, lo señalado en la Orden es también de aplicación a los tributos devengados a partir del 1 de enero de 1991 por lo que afecta a aquellos grupos de sociedades que cierran su ejercicio económico a contar de dicha fecha, dispuso lo siguiente:

«Artículo 1.—De conformidad con lo establecido en la normativa vigente, las sociedades dominantes de los grupos de sociedades en régimen de tributación consolidada de los cuales formen parte entidades sujetas a tributación a la Diputación Foral de Álava y, en su caso, a otra Administración Tributaria presentarán la declaración consolidada en la Diputación Foral de Álava, según el modelo que figura en el Anexo primero de esta Orden Foral, efectuando ante esta Diputación Foral el ingreso, o solicitando la devolución, que proceda».

«Artículo 2.—Las sociedades integrantes del grupo de sociedades presentarán en la Diputación Foral de Álava, de conformidad con la normativa vigente, las declaraciones establecidas para el régimen de tributación independiente».

«Artículo 3.—La sociedad dominante efectuará en la Diputación Foral de Álava el ingreso del pago a cuenta que resulta de la aplicación de lo establecido en la normativa vigente. A este respecto se aprueba el modelo de pago a cuenta, que figura en el Anexo segundo de la presente Orden Foral».

«Disposición Final.—La presente Orden Foral entrará en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava y será de aplicación tanto a los grupos de sociedades en régimen de tributación sobre beneficio consolidado respecto de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1990 que, en virtud de la legislación vigente, deban tributar a la Diputación de Álava, como respecto de los tributos devengados a partir del 1 de enero de 1991, correspondientes a los grupos de sociedades que cierran su ejercicio económico a partir de esta fecha y a los que es de aplicación la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, y demás normativa vigente».

El abogado del Estado, en su demanda de instancia, aduce, en síntesis, como fundamento de su pretensión de nulidad de la Orden Foral, que la disposición final de la misma, en cuanto prevé su aplicación a los grupos de sociedades en régimen de

tributación consolidada de los cuales forman parte las entidades sujetas a tributación a la Diputación Foral de Álava y a otra Administración Tributaria cuyo ejercicio económico se hubiera iniciado a partir del 1 de enero de 1990, conculca lo dispuesto en la redacción del Concierto Económico del País Vasco anterior a la reforma operada en el mismo por la Ley 27/1990 (es decir, en la redacción contenida en la Ley 12/1981, de 13 de mayo), en virtud de la cual constituía competencia exclusiva del Estado el régimen tributario de los grupos de sociedades que superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal, por cuanto dentro del ámbito de la Orden Foral quedan incluidos —al no hacerse las especificaciones y puntualizaciones debidas— aquellos grupos consolidados en los que, concurriendo las características del antiguo artículo 6, apartado 4, de la anterior redacción del Concierto (o sea, de la Ley 12/1981), se produzca, además, la circunstancia de que su ejercicio económico coincida con el año natural, por lo que, al cerrarse el ejercicio iniciado el 1 de enero de 1990 el 31 de diciembre del mismo año, el Impuesto sobre Sociedades devengado en dicho momento no estaba sometido a la reforma operada en el Concierto por la Ley 27/1990.

La Sentencia de instancia, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo formulado por el abogado del Estado, se basa, también en síntesis, entre otros, en los siguientes argumentos:

Para que en alguna medida la Orden Foral 1471/1991, de 1 de julio, pudiese ser aplicada a grupos de sociedades sujetos al régimen previsto en el artículo 6.4 de la Ley 12/1981 (que establece que «Es competencia exclusiva del Estado el régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstos superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal, sin perjuicio de que la distribución del beneficio se realice atendiendo al criterio de importancia relativa del mismo en cada territorio y aplicando las mismas normas procedimentales de la cifra relativa»), la descripción de tales sujetos mal podría hacerse nunca desde el enfoque de ser grupos de sociedades que «deban tributar a la Diputación Foral de Álava en virtud de la legislación vigente», pues debe tenerse en cuenta que, cuando la disposición impugnada ve la luz en julio de 1991, ya ha desaparecido de la vida activa el precepto concertado sobre el que el antiguo conflicto de interpretación había versado (resuelto por la Jurisprudencia en el sentido de que dicho precepto, el 6.4 de la Ley 12/1981, impedía que las Diputaciones Forales estableciesen, para tales grupos de sociedades, la obligación de presentar declaraciones y efectuar los ingresos correspondientes ante las Administraciones Forales), y en la nueva legislación (la introducida por la Ley 27/1990) no existe ni remota base para reproducir controversia semejante. En consecuencia, los grupos de sociedades a que la disposición final de la Orden Foral se refiere en primer lugar, con respecto a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1990, sólo pueden ser los que la parte demandada (la Diputación Foral) identifica como tales, es decir, aquellos que antes y después de la modificación del Concierto en este apartado mantuvieron el mismo régimen y tratamiento desde el punto de vista de la competencia de las Administraciones, pues sólo respecto a ellos puede decirse que «la legislación vigente» era la misma al iniciarse el ejercicio de 1990 que al dictarse la Orden combatida a mediados de 1991.

De otra parte, las obligaciones formales y materiales que el artículo 1 de la Orden Foral establece se dirigen a grupos de sociedades que se definen de un modo un tanto amalgamado, o bajo una fórmula de común denominador, que puede ser todo lo discutible que se quiera desde el punto de vista de la técnica reglamentaria, pero que no desmiente en medida mínima la conclusión que en el anterior razonamiento se extraía. Sin duda, los grupos de sociedades comprendidos en el ámbito territorial alavés tienen

encaje en la fórmula utilizada (con la válida y comprendida excepción de no poder contar con entidades sujetas a tributación a otra Administración Tributaria, pues la expresión «en su caso» del artículo 1 de la Orden Foral es la que sirve aquí, precisamente, para caracterizar diferencialmente a los dos grupos de sociedades), y, en cambio, la descripción de grupos que por tal procedimiento se hace no predetermina en manera alguna la alusión a los grupos societarios que caían bajo la esfera de actuación exclusivamente estatal, por lo que ni aisladamente ni muchísimo menos del conjunto de ambos preceptos cuestionados, llegamos a deducir, siquiera como potencial, la interpretación en que el recurso quiere fundamentarse.

SEGUNDO.—El presente recurso de casación se funda, con base en el ordinal 4 del artículo 95.1 de la Ley de esta Jurisdicción (según la versión introducida por la Ley 10/1992, de Reforma Procesal Urgente), en el siguiente motivo impugnatorio: infracción del artículo 6.4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, sobre Concierto Económico del Estado con el País Vasco.

En efecto, como ya hemos dejado sentado, el citado artículo 6.4 de la Ley 12/1981 (antes de su modificación por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre) atribuía competencia exclusiva al Estado en la normación del régimen tributario de los grupos de sociedades que superen al ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal.

Y, en la disposición final de la Orden Foral 1471/1991 (en la que se concretan los modelos de declaración y pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de los grupos en régimen de tributación consolidada), es evidente que, por más que se intente matizar o modular su alcance con una interpretación que, a pesar de lo habilidosa que sea, resulta, sin embargo, en definitiva, excesivamente forzada y difícilmente inferible del propio tenor y sentido literal de la norma (cuya comprensión, como el de todo precepto jurídico, debe responder a unos criterios de fácil asimilación y claridad), establece su aplicación, sin más, respecto de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1990, rigiendo, también, lógicamente, en consecuencia, al no hacerse las precisiones aclaratorias pertinentes, para los ejercicios cerrados el 31 de diciembre de dicho mismo año 1990.

Y es obvio que no es factible ni normativamente viable que se establezcan unos modelos de declaración y pago fiscales aplicables, durante dicho ejercicio de 1990, a los grupos de sociedades que superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal.

Pues, efectivamente, de la redacción dada a la cuestionada disposición final de la Orden Foral parece deducirse que tal Orden rige no sólo para los ejercicios cerrados a lo largo del año 1991 —a los que resulta aplicable la reforma operada en el Concierto Económico por la Ley 27/1990—, sino también para los ejercicios cerrados el 31 de diciembre de 1990, pues así lo hace suponer, por mor de su específica redacción, el detalle de la inclusión, en la disposición, sin restricción alguna adecuadamente perfilada y concretada, de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1990, con la secuela de que, en definitiva, los modelos debían ser utilizados por los grupos de sociedades que tributen en régimen de declaración consolidada con independencia de que su ejercicio económico anual coincida, o no, con el año natural.

Siendo así, además, que la Ley 27/1990 no contiene verdaderas normas transitorias en relación con el problema aquí planteado, y hay que interpretarla, por tanto, para evitar cualquier grado o clase de retroactividad (no prevista en la misma), en el sentido de entender, obviamente, que su aplicación es sólo respecto de los ejercicios iniciados o

devengados después de su entrada en vigor, resulta patente que la Orden Foral de 1 de julio de 1991 no puede, en este punto, dando efectos retroactivos a la obligación del uso de los modelos de declaración y pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades respecto de ejercicios iniciados el 1 de enero de 1990 y cerrados el 31 de diciembre de dicho año, ir más allá —si no es con la adecuada precisión clarificatoria— de lo que establece la citada Ley 27/1990.

Como bien se dice en la demanda de instancia, la reforma introducida en el Concierto Económico por la Ley 27/1990 dio nueva redacción al artículo 25 del mismo, en cuyo apartado 2 se prevé que el régimen de tributación consolidada de los grupos de sociedades de los cuales formen parte entidades sujetas a tributación en territorio común y vasco corresponderá a la Administración del Estado; pero, seguidamente, matiza que el grupo consolidado tributará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizadas en uno y otro territorio. O sea, en definitiva, tras la reforma operada por la Ley 27/1990 respecto de los grupos de sociedades de los cuales formen parte entidades sujetas a tributación en territorio común y vasco, la regulación sustantiva de su régimen tributario constituye una competencia estatal, pero el grupo debe tributar en cada una de las Administraciones afectadas, por lo que los Territorios Históricos asumen competencias gestoras en lo tocante a la declaración e ingreso referentes al rendimiento que les corresponda en función del volumen de operaciones del grupo.

La situación era la contraria en el artículo 6.4 de la Ley 12/1981, en el que se señalaba la competencia exclusiva del Estado en relación con el régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstos superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal. Y, como ya se ha indicado antes, la Jurisprudencia interpretó que tal artículo impedía que las Diputaciones Forales estableciesen, para estos grupos de sociedades, la obligación de presentar declaraciones y efectuar los correspondientes ingresos ante las Administraciones Forales.

Por ello, desde una armónica lectura del artículo 1 y de la disposición final de la Orden Foral cuestionada, cabe inferir que la inclusión, sin matización alguna, dentro de las obligaciones de presentación de las correspondientes declaraciones y realización de los ingresos pertinentes, de los grupos de sociedades en régimen de tributación consolidada cuyo ejercicio se hubiese iniciado a partir del 1 de enero de 1990 abarca también los grupos de sociedades cuyo ejercicio se cierra el 31 de diciembre del mismo año. Y es, por esta razón, por lo que la disposición final de la Orden Foral se excede de las competencias que se asignaban en la redacción del Concierto anterior a la Ley 27/1990 —según la Jurisprudencia citada—, en tanto en cuanto se incluyen, entre otros, los grupos de sociedades que superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distinta legislación fiscal; por contra, los ejercicios iniciados durante el año 1990 y cerrados en 1991 se rigen, ya, por la reforma introducida por la Ley 27/1990, en virtud de la cual los Territorios Históricos asumen competencias gestoras al respecto (y, en este extremo, la disposición final objeto de controversia es conforme a derecho).

TERCERO.—Procede, por tanto, estimar el presente recurso de casación, revocar consecuentemente la Sentencia de instancia y, estimando, a su vez, parcialmente, el recurso contencioso-administrativo formulado por el abogado del Estado contra la Orden Foral 1471/1991, de la Diputación Foral de Álava, anular su disposición final, que deberá procederse a redactar, de nuevo, en su caso, por la Diputación Foral, estableciendo, con plena transparencia, que lo previsto en el artículo 25 del Concierto Económico, según la versión de la Ley 27/1990, y lo dispuesto consecuentemente en la

Orden Foral sólo será aplicable al Impuesto sobre Sociedades de los grupos a que se hace referencia en el citado artículo cuyo ejercicio se inicie a partir del 1 de enero de 1991 y/o se devengue, también, a partir de tal fecha.

CUARTO.—Las costas de instancia se regularán por las reglas generales y, respecto a las de este recurso casacional, cada parte sufragará las suyas.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que, estimando y dando lugar al presente recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado contra la Sentencia dictada, con fecha 14 de septiembre de 1993, en el recurso contencioso-administrativo núm. 1794/1991, por la Sección Primera de la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, debemos casarla y la revocamos, y, en su lugar, con estimación parcial del referido recurso contencioso-administrativo, anulamos la disposición final de la Orden Foral núm. 1471/1991 de la Diputación Foral de Álava, con las potenciales consecuencias, en su caso, indicadas en el fundamento de derecho tercero de esta Sentencia.

No hay condena expresa respecto a las costas, y cada parte sufragará las causadas a su instancia tanto en los autos jurisdiccionales seguidos ante el Tribunal «a quo» como en este recurso casacional.

Así por esta nuestra Sentencia, firme, que se publicará en su caso en el Boletín Oficial del Estado, y, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-52

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1999

Recurso: Casación nº 2283/1995

Ponente: Pascual Sala Sánchez.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 3
- Art. 44

Voces:

- Interés de demora
- Terminología y conceptos de la LGT
- Prohibición de privilegios fiscales
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Infracciones y sanciones tributarias

En la Villa de Madrid, a catorce de diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, y por la Diputación Foral de Guipúzcoa y las Juntas Generales de Guipúzcoa, representadas ambas por la procuradora señora J. C. y bajo dirección letrada, contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 3 de junio de 1994, dictada en el recurso contencioso-administrativo 2403/1992, sobre impugnación de diversos preceptos y normas adicionales de la Norma Foral de las Juntas Generales de Guipúzcoa 3/1992, de 2 de julio, por la que se adoptan medidas de carácter tributario y se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre Sociedades, Sucesiones y Donaciones e Incremento del Valor de los Terrenos, así como la normativa de Incentivos Fiscales a la Inversión, recursos en los que aparecen, como parte recurrida, las referidas Diputación Foral y Juntas Generales en el recurso interpuesto por la Administración del Estado y ésta respecto de los formulados por las referidas Instituciones.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Con fecha 3 de junio de 1994 y en el recurso antes referenciado, la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva:

FALLO:

«Que estimamos parcialmente el recurso contencioso- administrativo interpuesto por el letrado del Estado en la representación que le es propia, contra diversos preceptos articulados y adicionales de la Norma Foral 3/1992, de 2 de julio, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, y declaramos disconforme a derecho y nulo la disposición adicional tercera de la misma, confirmándola en lo demás, sin hacer imposición de costas».

SEGUNDO.—Contra la anterior Sentencia, la representación del Estado y la Diputación Foral y Juntas Generales de Guipúzcoa prepararon recurso de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, la representación de la Diputación Foral y Juntas mencionadas formuló escrito de interposición, que articuló sobre la base de un solo motivo, amparado en el art. 95.1.4 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, y en que denunció genéricamente la infracción del Estatuto y de la Ley del Concierto por la Sentencia al declarar ésta nula la disposición adicional tercera de la Norma Foral 3/1992, de 2 de julio, que modificó el art. 58.2 b) de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria, en cuanto estableció que el interés de demora sería el básico del Banco de España el día en que comenzara su devengo, salvo que por norma foral se estableciera otro diferente, frente al criterio de la Ley General Tributaria que lo cifraba en el interés legal del dinero vigente el día del comienzo del devengo, incrementado en un 25% salvo que la Ley de Presupuestos fijara otro diferente. Asimismo, la representación del Estado formuló su escrito de interposición sobre la base de cuatro motivos, al amparo todos del precitado art. 95.1.4 de la Ley de la Jurisdicción aquí aplicable, por infringir el art. 2.1 de la Norma Foral impugnada, al añadir un nuevo número 5 al art. 5 de la Norma Foral Guipuzcoana 3/1990, de 11 de enero, sobre Impuesto de Sucesiones y Donaciones y declarar exentas las adquisiciones por herencia de descendientes, adoptados, cónyuge, ascendientes, y adoptantes así como la percepción por éstos de cantidades como beneficiarios de seguros sobre la vida, el art. 4.8 de la Ley del Concierto y los principios y preceptos constitucionales que consagran el de igualdad —motivo primero—; por infringir el art. 2.9 de dicha Norma la regla armonizadora 1ª del art. 4 de la Ley del Concierto e igualmente los preceptos constitucionales que salvaguardan el principio de igualdad y las competencias exclusivas del Estado al establecer una sanción por la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de declaraciones o autoliquidaciones —motivo segundo—; por infringir la disposición adicional 1ª de la Norma Foral impugnada, al modificar la Norma Foral 6/1998, de 14 de julio, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, las reglas armonizadoras 8ª, 11ª y 12ª del art. 4 de la Ley del Concierto —motivo tercero—; y por infringir, también, la precitada disposición adicional 1ª, el art. 92.2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea —motivo cuarto—; interesó la casación de la Sentencia y la declaración de disconformidad a derecho de la Norma Foral impugnada.

TERCERO.—Conferidos los oportunos traslados a la representación del Estado, respecto del recurso interpuesto por la Diputación Foral y Juntas Generales de Guipúzcoa, y a éstas, en relación con el formulado por aquél, se opusieron a los interpuestos de contrario solicitando la sentencia conforme a sus posiciones respectivas, habiéndose señalado, para votación y fallo, la audiencia del 30 de noviembre de 1999, fecha en que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo ponente el Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Invocan la Diputación Foral y las Juntas Generales de Guipúzcoa, como único motivo de casación y al amparo del art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, la infracción, por la Sentencia recurrida, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y Concierto Económico de esta comunidad autónoma con el Estado, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, en concreto y como a lo largo de la exposición del motivo acaban puntualizando —y exigía el art. 99.1 de la citada Ley Jurisdiccional, hoy art. 92. 1 de la vigente—, el art. 41.2 de la primera de las disposiciones citadas —del Estatuto, se entiende— y el art. 2.1 de la segunda —de la Ley del Concierto—, que, conforme es sabido, atribuyen a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos la facultad de mantener, establecer y regular, dentro de su ámbito espacial, su régimen tributario, con atención a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la comunidad autónoma, salvo, como añade la Ley del Concierto en este punto, los tributos integrados en las Rentas de Aduanas, los que se recaudaban a través de monopolios fiscales y la Imposición sobre Alcoholes, cuya regulación se reconocía siempre competencia del Estado.

La Sentencia de instancia anuló la disposición adicional Tercera de la Norma Foral inicialmente impugnada —la 3/1990, de 11 de enero— en cuanto definía el interés de demora integrante de la deuda tributaria por identificación exclusiva con el interés básico de descuento fijado por el Banco de España que estuviera vigente el día que comenzara el devengo de aquél, salvo que la Norma Foral se estableciera uno diferente, en vez del interés legal del dinero vigente, sí, el día del comienzo del devengo, pero incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos del Estado fijaría otro diferente, conforme establecían el 58.2 b) de la Ley General Tributaria —letra c) después de la reforma de ésta por Ley 25/1995, de 20 de julio— y la propia Norma General Tributaria del Territorio Histórico —Norma Foral 1/1985, de 31 de enero—, a la que modificaba en su homónimo precepto.

El nervio de la impugnación se centra en que la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986, de 31 de enero, que había establecido la necesidad de que las comunidades autónomas se atuvieran, en este punto, al tipo de interés fijado por el Estado, y que sirvió a la Sentencia aquí recurrida para anular la expresada modificación, no era —en criterio de la recurrente— aplicable al caso de autos, por cuanto en ella se contemplaban competencias de la comunidad autónoma en relación con la Hacienda General y no de las Instituciones de los Territorios Históricos, que es cosa distinta, y porque, además, en dicha Sentencia constitucional, se enjuició una Ley del Parlamento Vasco y no una norma foral proveniente de aquellas Instituciones.

La Sala no puede compartir este criterio. Es cierto que, en la cuestión controvertida en este recurso, se están enjuiciando competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos, concretamente de las Juntas Generales de Guipúzcoa, para mantener, establecer y regular, en su ámbito espacial, su régimen tributario y que, conforme esta Sala ha declarado y después se dirá, ello no puede suponer un total mimetismo con el régimen establecido para la Hacienda General. Pero no lo es menos que la declaración del Tribunal Constitucional en la Sentencia acabada de citar tiene alcance general y se refiere también al interés de demora que pueda reconocerse en el territorio mencionado, que, cualquiera que sea su fuente, deberá guardar total correlación con el interés fijado por el Estado. Además, el art. 41.2 del Estatuto Vasco, como se ha visto, sujeta la

autonomía tributaria de los Territorios Históricos, entre otras limitaciones y en cuanto ahora interesa, a las previsiones y condiciones que, sobre coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, pudiera establecer el Parlamento Vasco «dentro de la Comunidad Autónoma». Es así que la Sentencia constitucional contemplaba una cuestión afectante al abono de intereses de demora establecidos por la ley allí enjuiciada que hubiera debido ser observada en toda la comunidad autónoma, luego habrá que concluir que su doctrina y su mandato habían de tener la misma aplicación generalizada.

Por otra parte, es ésta una solución lógica a la vista de que el interés de demora que acompaña a las deudas tributarias es un interés resarcitorio o indemnizatorio de los perjuicios sufridos por la Hacienda a causa del retraso en el cumplimiento de su obligación de pago por el obligado tributario, de la naturales, por tanto, del previsto en el art. 1108 del Código Civil, y sería discriminatorio y atentatorio al principio de igualdad que, teniendo idéntico fundamento y finalidad, la medida de la responsabilidad en favor de las Haciendas fuera distinta. Además, la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, consideró compatible con el art. 14 de la Constitución la existencia de un tipo de interés de demora superior al interés legal. Hoy, las diferencias que antes existían entre la Administración y los particulares, cuando una y otros debían percibir intereses moratorios, han desaparecido tras lo establecido en el art. 10 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Al no existir, ni legal ni lógicamente, apoyo a cualquier discriminación en este punto, el motivo debe ser desestimado.

SEGUNDO.—El recurso de la Administración del Estado contra la Sentencia aquí impugnada se articula, como quedó expuesto en los antecedentes, mediante cuatro motivos, todos amparados en el art. 95.1.41 de la Ley Jurisdiccional —hoy 88.1 d) de la vigente—.

En el primero de ellos, se denuncia la infracción por la referida Sentencia de los preceptos constitucionales que materializan el principio de igualdad, y en concreto, el de igualdad tributaria —arts. 1, 9, 14, 139.1 y 31 y 11.1 de la Norma Fundamental—, y las reglas de la Ley del Concierto que vedan el establecimiento, en las normas forales, de privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, puesto que la Norma impugnada —la 3/1992, de 2 de julio—, en su art. 2.1, había añadido un nuevo apartado —el 5º— a la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, reguladora en el Territorio Histórico de Guipúzcoa de los Impuestos sobre Sociedades, Sucesiones y Donaciones, en virtud del cual se reconocía exención para «las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio de los descendientes, adoptados, cónyuge, ascendientes y adoptantes, así como [para] la percepción por éstos de cantidades como beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida», exención no existente en el régimen común.

Acerca del tema se ha pronunciado ya esta Sala en la reciente Sentencia de 30 de octubre de 1999 —recurso de casación 670/1995— a propósito de la impugnación de una Norma Foral similar del Territorio Histórico de Álava.

En dicha Sentencia, esta Sala llegó a la conclusión de que no existían las vulneraciones imputadas a la Norma Foral, y por tanto a la Sentencia de instancia que la validó, habida cuenta: a) el carácter de tributo, concertado «en régimen de normativa autónoma» que ostenta el Impuesto de Sucesiones y Donaciones con arreglo a la Ley del Concierto, cuya regulación y exacción corresponde a los Organos Forales, en las sucesiones, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco, en las donaciones de inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco, y en las de los demás bienes y

derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en dicho territorio; b), que si el causante o donatario hubieran adquirido la residencia en el País Vasco con menos de diez años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto, la Administración Foral debe aplicar a la transmisión «las normas del territorio común»; c), que el beneficio fiscal reúne los requisitos que la Ley General Tributaria y las Normas Forales Generales Tributarias exigen para el establecimiento de exenciones; d), que la nota de generalidad de toda disposición excluye, por sí misma, la posibilidad de privilegios individuales, y, además, los mecanismos institucionales —Fondo de Compensación Interterritorial y Cupo— la de privilegios económicos o sociales que lleven consigo equilibrios interterritoriales; e), que la exigencia de que el causante o donatario hubiese adquirido su residencia en el País Vasco con una antelación a la fecha del devengo de, al menos, diez años —art. 26.2 de la Ley del Concierto—, hace completamente improbable que la medida fiscal pueda suponer menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra; y, f), que las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el art. 2 de la Ley del Concierto —mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario—, hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece la Ley en sus arts. 3 y 4 a tal autonomía —respecto a la solidaridad, atención a la estructura general impositiva del Estado, coordinación, armonización fiscal y colaboración entre las Instituciones de los Territorios Históricos, sometimiento a Tratados Internacionales, interpretación con criterios de la Ley General Tributaria, armonización fiscal entre las Haciendas Forales y la Estatal, adecuación en terminología y conceptos a la referida Ley General, mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado, respeto a la libre vinculación de personas, bienes y capitales, etc.— no puedan interpretarse, según esta Sala tiene declarado en Sentencias de 19 de julio de 1991 y recuerda la precitada de 30 de octubre de 1999, y el Tribunal Constitucional ha asimismo reconocido, entre otras, en sus Sentencias 37/1987, de 20 de marzo y 150/1990, de 4 de octubre, como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común, máxime cuando el reconocimiento de la exención, con las cautelas antes apuntadas y con su innegable finalidad de fomento del ahorro y la inversión familiar, no puede decirse distorsione, cuantitativa ni cualitativamente, la coherencia del sistema tributario del Estado ni el principio de unidad de mercado al que, con inserción en el más amplio régimen fiscal comunitario europeo, responde y sirve.

TERCERO.—El segundo motivo casacional de la representación procesal del Estado hace referencia a la infracción que, a juicio de ella, supone el art. 2.9 de la Norma Foral impugnada respecto de la regla armonizadora 1ª del art. 4 de la Ley del Concierto y de los preceptos constitucionales que salvaguardan el principio de igualdad y las competencias exclusivas del Estado —arts. 149.1.1 y 14 de la Constitución— al establecer que la falta de presentación, o la presentación fuera de plazo, de declaraciones o autoliquidaciones, en los casos en que sea aplicable la exención tratada en el fundamento precedente, se sancionará con multa fija de veinticinco mil a un millón de pesetas por cada sujeto pasivo.

El motivo no puede ser estimado por las razones siguientes: a) porque para razonar en qué medida la Sentencia impugnada vulnera las normas que se denuncian como infringidas —que es lo que debe hacer el escrito de interposición de un recurso de casación a tenor de lo establecido en el art. 99.1 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable,

hoy art. 92.1 de la vigente— la parte recurrente se remite a lo razonado en el escrito de demanda, que ciertamente no podía suponer crítica alguna de los criterios mantenidos por la Sentencia impugnada en casación, habida cuenta que, la Sala ni puede, ni debe, por razones obvias, ajustar, sustituyendo a la parte, los argumentos allí expuestos a los que utilizó la Sentencia de instancia para rechazarlos; b), porque el establecimiento de esta sanción guarda perfecta lógica y coherencia con el reconocimiento de la exención, a fin de evitar una invocación abusiva de ella y, en definitiva, una proliferación de fraudes tributarios en un ámbito circunscrito al logro de las concretas finalidades que el beneficio tributario persigue y a las que se acaba de hacer referencia; c), porque, como recuerda la Sentencia impugnada, la redacción originaria del art. 35.3 de la Ley del Concierto, que establecía que la normativa sancionadora común sería la aplicable a las infracciones cometidas en tributos de competencia autónoma, fue suprimida por la Ley de 26 de diciembre de 1990, Ley 27/1990; y d), porque el establecimiento de esta sanción diferenciada, que, como se ha dicho, va anclada al tratamiento de una concreta exención tributaria en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por eso mismo, no puede suponer, nada menos, que vulneración, en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, de los criterios de la Ley General Tributaria que la Norma armonizadora 1ª del art. 4 de la Ley del Concierto pretende salvaguardar.

CUARTO.—El tercero de los motivos de casación denuncia la infracción por la Sentencia, al validar la disposición adicional primera de la Norma Foral aquí impugnada —y, por tanto, la modificación por ella introducida en la Norma Foral 6/1988, de 14 de julio, de Incentivos Fiscales a la Inversión—, de las Normas de armonización fiscal 11ª y 12ª del art. 4 de la Ley del Concierto, en cuanto vedan que el sistema tributario de los Territorios Históricos pueda implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, ni implicar una presión fiscal efectiva global mayor a la que existía en territorio común.

La Sala ha de destacar, en cuanto a este motivo casacional, la falta de concreción de la impugnación, habida cuenta que lo que se recurre es la Sentencia, como ya se ha dicho, en cuanto valida la disposición adicional primera de la Norma Foral guipuzcoana 3/1992 que modificó la Norma Foral de Incentivos Fiscales a la Inversión 6/1988, de 14 de julio. Por consiguiente, la impugnación no es de esta última Norma, sino de las modificaciones que en ella se introdujeron por la anteriormente citada 3/1992.

Pues bien; la impugnación de la representación del Estado, en este motivo casacional, se remite parcialmente a la argumentación, en contra de esa disposición adicional, contenida en los apartados 3º y 4º del escrito de demanda, con lo que, aparte la desviación que ello supone respecto de lo establecido en el art. 99.1 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —ya puesta de relieve en el fundamento anterior—, no se hace un verdadero correlato entre el contenido concreto de esas modificaciones —no, por tanto, de la Norma Foral de Incentivos Fiscales a la Inversión 6/1988, que, vuelve a repetirse, no es la aquí impugnada— y el menoscabo que las mismas puedan suponer para las posibilidades de competencia empresarial, la distorsión que también las mismas puedan significar en la asignación de recursos y en el libre movimiento de capitales y mano de obra y también en la presión fiscal del Territorio Histórico en relación con la general del Estado. Es más; en el escrito de demanda presentado en la instancia, al que la Sala no tendría por qué acudir para desentrañar el alcance de la impugnación producida en un recurso de casación, se alude a las precitadas modificaciones, afirmando que en ningún caso alteran la cuantía de los incentivos fijados en esta última —se refiere a la Norma Foral 6/1988, no por tanto a la aquí impugnada—, y, sin

embargo, concluye que debe considerarse que estas modificaciones de la citada Norma Foral 6/1988 vulneran el principio de armonización fiscal recogido, con carácter general, en el artículo 4 del Concierto Económico con el País Vasco y, en particular, en la norma octava de dicho artículo, que prevé que no se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, y en la Norma once, que establece que el sistema tributario de los Territorios Históricos no podrá implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, y, por último, en la Norma doce que dispone que la aplicación del Concierto no podrá implicar una presión fiscal global inferior a la existente en territorio común (sic).

Parece, pues, que, si las modificaciones —únicas aquí impugnadas, como se ha dicho hasta la saciedad— en ningún caso alteran la cuantía de los incentivos fijados en la Norma Foral 6/1988 —aquí no impugnada—, el recurso se ha planteado en la medida en que la Norma Foral 3/1992, de Guipúzcoa, hacía referencia a la Norma Foral 6/1988, que es a la que, en realidad, habría que imputar las vulneraciones anteriormente mencionadas.

En efecto; la disposición adicional primera de la Norma Foral de Guipúzcoa 3/1992, que es la única objeto de impugnación en este recurso, modifica el art. 1.1 de la Norma Foral 6/1988, de 14 de julio, de Incentivos Fiscales a la Inversión en los siguientes extremos: a) En cuanto a su «ámbito de aplicación», en el sentido de suprimir sólo la referencia que en esta última se contenía a los sometidos a la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, y sustituirla por la del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando determinaba quiénes podrían beneficiarse de los incentivos fiscales contenidos en la Norma 6/1988, y en el sentido de ampliar los grupos de actividades excluidas de tales beneficios con referencia a las especificadas en el aludido Impuesto y no en la Licencia; b) En cuanto el apartado a) de su art. 3.1 sólo en el sentido, también, de concretar que las inversiones en activos fijos materiales nuevos, que era una de las condiciones establecidas para gozar de los beneficios de la Norma 6/1988, podrían consistir «en la adquisición de pabellones industriales rehabilitados para su transmisión, en la adquisición de pabellones industriales para su rehabilitación o en la rehabilitación de los pabellones industriales ya integrados en los activos de la empresa» y en que se considerarían rehabilitación «las obras destinadas a la reconstrucción de los pabellones mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación [excediera] del 25 por 100 del precio de adquisición, si se [adquirieran] para rehabilitar, o del valor neto por el que estuviera contabilizado el bien si se rehabilita un pabellón que ya formaba parte del activo de la empresa»; y c), en cuanto, por último, en el apartado f) del art. 3.1, al establecer la condición de que el proceso de inversión no fuera superior a dos años, explicitaba que «cuando las inversiones [consistieran] en la adquisición de pabellones industriales para su rehabilitación, el período de dos años [comprendería] tanto la adquisición como la rehabilitación de éstos» y en cuanto en el art. 4.4, a propósito de la base para el cálculo del crédito fiscal aplicable al IRPF o al Impuesto de Sociedades, aclaraba que cuando las inversiones consistieran en la rehabilitación de pabellones industriales, la base [vendría] determinada por las cantidades destinadas a la rehabilitación de los mismos, así como por el importe del precio de adquisición de éstos, en su caso, «con exclusión de los conceptos señalados en el párrafo anterior».

Es claro que estas modificaciones —recuérdese, las únicas que aquí pueden darse por impugnadas—, en sí mismas consideradas, no pueden suponer ninguna de las

vulneraciones que les imputa la Administración recurrente. Se trata de aclaraciones en que, en algún caso —apartado 1 del art. 1—, se restringe el ámbito de aplicación subjetivo de la Norma Foral guipuzcoana 6/1988 y, en otros —los restantes—, se interpreta cuándo determinadas inversiones podían conceptuarse activos fijos materiales nuevos —caso de la adquisición o rehabilitación de pabellones industriales— o como había de computarse, en el mismo caso, el plazo de duración del proceso de inversión —que no podía superar los dos años— o cómo, también en el mismo caso, había de ser calculada la base para el cálculo del crédito fiscal aplicable a los Impuestos —Renta y Sociedades— anteriormente mencionados. Pero, al fin y al cabo, se está ante meras aclaraciones o especificaciones que, aun cuando parecen contemplar por su insistencia algún supuesto de aplicación real y concreta del beneficio, están forzosamente vinculadas a la Norma principal a que se refieren.

Ocurre que esta Sala ha anulado, en aspectos uniformemente impugnados por la representación del Estado, las Normas Forales sobre Incentivos Fiscales a la Inversión 8/1988, de 7 de julio, de las Juntas Generales de Vizcaya —Sentencia de 7 de febrero de 1998, recurso de apelación 12703/1991—; 28/1988, de 18 de julio, de las Juntas Generales de Álava —Sentencia de 22 de octubre de 1998—, pero no consta, ni lo ha hecho, respecto de la Norma Foral de este último Territorio Histórico 6/1988, de 14 de julio. En consecuencia, en el ámbito del presente recurso de casación, resulta imposible acoger la impugnación aquí producida, que viene referida únicamente a aclaraciones y concreciones meramente accidentales e instrumentales de la Norma principal.

QUINTO.—Sin perjuicio de cuanto acaba de argumentarse en punto a la imposibilidad de estimar el tercer motivo de casación y ya, en relación al cuarto —Infracción del art. 92 del Tratado Constitutivo de la entonces Comunidad Económica Europea— la Sala ha de reiterar que a través de la impugnación de la disposición adicional primera de la Norma Foral guipuzcoana 3/1992, de 2 de julio, no puede lograrse la del mismo Territorio Histórico, tantas veces invocada, 6/1988, habida cuenta que dicha disposición, conforme se ha visto, no tiene más alcance que el de introducir en esta última meras aclaraciones a concretos conceptos por ella utilizados que, además, tienen una clara naturaleza accesoria e instrumental de la aplicación de la Norma principal.

Sin embargo, la Sala ha de reconocer que, por su aplicabilidad o efecto directo y por su primacía sobre el derecho interno de cada Estado que ostenta el ordenamiento comunitario, la Norma 6/1988 de Guipúzcoa, aquí no impugnada, vendría afectada no sólo por la Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993 (DOL 134, de 3 de junio) y por su oposición, en consecuencia, al art. 52 del Tratado de la Comunidad Europea, sino también por el reconocimiento de las discriminaciones producidas por los Incentivos Fiscales introducidos en las Normas Forales precitadas que supuso la disposición adicional 8ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, y que obligó a la Sala a rectificar el criterio manifestado en su Sentencia de 19 de julio de 1991 —recurso de apelación 1148/1989— que desestimó la impugnación también producida por la Administración del Estado contra la Norma Foral de Guipúzcoa de 22 de abril de 1986. En este sentido, e «in extenso», se manifestaron las precitadas Sentencias de 7 de febrero y 13 de octubre de 1998, cuya doctrina, pese a no poderse estimar el motivo 4º aducido por la Administración recurrente por las razones expuestas, ha de darse aquí por reproducida.

SEXTO.—En conclusión, y aun cuando no sea en gran medida por los mismos argumentos de la Sentencia aquí impugnada, procede desestimar tanto el recurso formulado por la Diputación Foral y Juntas Generales de Guipúzcoa, como el interpuesto por la Administración General del Estado, y todo ello con la respectiva

imposición de las costas causadas en los mismos en la parte correspondiente a tenor de lo prevenido en el art. 102.3 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar a los recursos de casación formulados por la Diputación Foral y Juntas Generales de Guipúzcoa y por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 3 de junio de 1994, recaída en el recurso contencioso-administrativo al principio reseñado, con expresa y obligada imposición de las costas causadas en el mismo a las partes recurrentes en la medida correspondiente a cada una de ellas.

Así por esta nuestra Sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-53

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1999

Recurso: Casación nº 2527/1995

Ponente: Alfonso Gota Losada.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 6
- Art. 14

Voces:

- Actualización de balances
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Amnistías fiscales
- Prohibición de privilegios fiscales
- Libertad de competencia empresarial

En la Villa de Madrid, a veintisiete de diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el recurso de casación núm. 2527/1995, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 102/1994, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en los recursos contencioso-administrativo núm. 218/1991 y 771/1991, acumulados, seguidos a instancia de la misma, contra la Norma Foral de Guipúzcoa, núm. 13/1990, de 13 de diciembre, sobre Actualización de Balances, y contra el Decreto Foral 13/1991, de 5 de marzo, por el que se adoptaron medidas de carácter tributario, como consecuencia de la modificación parcial de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico.

Han sido partes recurridas en casación las Juntas Generales de Guipúzcoa, la Diputación Foral de Guipúzcoa, la Diputación Foral de Vizcaya y el Gobierno del País Vasco.

La sentencia tiene su origen en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La parte dispositiva de la sentencia, cuya casación se pretende, contiene el fallo que, transcrito literalmente, dice: «Fallo: Que, desestimando, como así desestimamos, el presente recurso contencioso-administrativo, número 218 de 1991, y su acumulado, número 771, de 1991, interpuestos por el Abogado del Estado, en la representación de la Administración General del Estado, que legalmente ostenta, contra

la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre, por la que se regula la Actualización de Balances y contra el artículo 4 del Decreto Foral del mismo Territorio Histórico, 13/1991, de 5 de marzo, por el que se amplía el plazo de aplicación de la Norma Foral anteriormente citada, debemos declarar y declaramos la conformidad a derecho de ambas disposiciones forales que, por tal razón, debemos confirmar y confirmamos, sin condena en las costas procesales devengadas en la instancia».

Esta sentencia fue notificada al Abogado del Estado, representante procesal de la Administración General del Estado el día 20 de mayo de 1994.

SEGUNDO.—La Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, presentó con fecha 23 de mayo de 1994, escrito de preparación de recurso de casación, en el que manifestó su propósito de interponerlo, con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior del País Vasco acordó por Auto de fecha 9 de marzo de 1995 tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala.

La Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador de los Tribunales don Julián O. P., compareció con fecha 23 de marzo de 1995, y se personó como parte recurrida.

El Gobierno Vasco, representado por el Procurador de los Tribunales don Pedro R. R., compareció con fecha 23 de marzo de 1995, y se personó como parte recurrida.

La Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora de los Tribunales, doña Isabel J. C., compareció con fecha 12 de abril de 1995, y se personó como parte recurrida.

Las Juntas Generales de Guipúzcoa, representadas por la Procuradora doña Isabel J. C. comparecieron con fecha 12 de abril de 1995, y se personaron como parte recurrida.

TERCERO.—La Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, presentó escrito de interposición del recurso de casación, en el que expuso los antecedentes que estimó convenientes, formuló tres motivos casacionales, con su correspondiente fundamentación jurídica, y ratificó el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad del recurso, suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que, estimando el recurso, se case y anule la sentencia recurrida, dictando en su lugar otra más conforme a Derecho, por la que sea declarada la nulidad de la Norma Foral impugnada y, por desviación necesaria, del art. 4 del Decreto Foral de Guipúzcoa 13/1991, de 5 de marzo, con lo demás que sea procedente en derecho, con arreglo a lo dispuesto en el art. 102.1.3º LJCA».

Debe observarse que existe un error en este suplico, por cuanto el Decreto Foral de Guipúzcoa impugnado es el 13/1991, de 5 de marzo, error que la Sala rectifica.

La Sala acordó por Providencia de 16 de enero de 1996 admitir el recurso de casación.

CUARTO.—La Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador de los Tribunales don Julián O. P. presentó escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala «lo desestime y confirme la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que desestimó el recurso contencioso-administrativo número 218/1991, confirmando ser ajustada a derecho, en todos sus

extremos, la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre, sobre Actualización de Balances, así como el artículo 4 del Decreto Foral 13/1991, de 5 de marzo».

El Gobierno del País Vasco, representado por el Procurador de los Tribunales don Pedro R. R., presentó escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala «dicte Sentencia por la que, desestimando íntegramente las peticiones de la parte recurrente, declare la conformidad a derecho de la Sentencia impugnada».

La Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora de los Tribunales, doña Isabel J. C., presentó escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala «dicte Sentencia por la que, desestimando la Casación solicitada, confirme en todos sus términos la Sentencia de fecha 7 de febrero de 1994 dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y en consecuencia declare ajustada a Derecho tanto la Norma Foral 13/1990, como el Decreto Foral 13/1991».

Por último, las Juntas Generales de Guipúzcoa, representadas por la Procuradora de los Tribunales doña Isabel J. C., presentaron escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideraron convenientes a su derecho, suplicando a la Sala: «dicte Sentencia por la que, desestimando la Casación solicitada, confirme en todos sus términos la Sentencia de fecha 7 de febrero de 1994, dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y en consecuencia declare ajustada a Derecho tanto la Norma Foral 13/1990, como el Decreto Foral 13/1991».

Terminada la sustanciación del recurso de casación se señaló para deliberación, votación y fallo el día 14 de diciembre de 1999, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Las Juntas Generales de Guipúzcoa aprobaron, la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, (publicada en el Boletín Oficial de Guipúzcoa el día 19 de diciembre de 1990, núm. 243), de Actualización de Balances, a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Actualización de Balances regulada por esta Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, permite a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, sometidos a la normativa autónoma, o sea foral, el actualizar el coste de adquisición y paralelamente las amortizaciones realizadas de los elementos de su activo inmovilizado material, incluidas las inmovilizaciones en curso de la misma naturaleza, existentes en sus balances al 31 de diciembre de 1990, aplicando a tal efecto, los coeficientes que figuran en la escala que aprobó posteriormente la Diputación Foral, en su Decreto foral 74/1990, de 28 de diciembre, que reglamentó la Norma Foral 13/1990, teniendo en cuenta la fecha en que los respectivos bienes se incorporaron al activo o en que se practicaron sus respectivas amortizaciones, todo ello en función de la inflación correspondiente, y para aquellas sociedades que tuvieran su ejercicio no ajustado al año natural, los existentes el día de cierre del ejercicio iniciado en 1990. Debe destacarse que el artículo 2, principio general 6º, de la Norma Foral 13/1990, precisa que «en especial, no podrán acogerse al régimen tributario de actualización a que se refiere esta

Norma Foral la incorporación de activos ocultos ni la eliminación de pasivos ficticios. La realización de estas operaciones llevará consigo el devengo de los tributos correspondientes, así como la imposición de las sanciones que procedan».

De igual modo, el artículo 1 de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, autorizó a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuya exacción correspondiera a la Diputación Foral de Guipúzcoa, a actualizar los elementos patrimoniales afectos a sus actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y los sujetos a la entonces Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, cuyo rendimiento se determinaba en régimen de estimación directa (contable).

La Sala considera necesario precisar la terminología utilizada, concretamente los vocablos regularización y actualización.

En el momento en que se acordó el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, no existía una terminología unívoca, debido a la imprecisión en que incurrieron la Ley 76/1961, de 23 de diciembre, sobre Regularización de Balances, que fue la primera en aplicar esta medida fiscal, la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, que autorizó de nuevo la regularización de balances, en su doble sentido de «revalorización o actualización contable» de activos, y además de «incorporación», «lucimiento» o «exteriorización» de elementos de activos ocultos y «eliminación» de pasivos ficticios, el Texto refundido de Regularización de Balances, aprobado por Decreto 1985/1964, de 2 de julio, el Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre, de Medidas Coyunturales de Política Económica, Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal y la Ley 1/1979, de 19 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1979, que permitió de nuevo actualizar los valores de activos fijos materiales. Sin embargo, las ideas eran claras, había que distinguir, de una parte la incorporación de activos ocultos y eliminación de pasivos ficticios que, quedaban fuera de la competencia de los Territorios Históricos, como claramente se decía en la norma novena del artículo 4 de dicha Ley 12/1981 que disponía: «Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios»; de otra parte se hallaba la revalorización contable de los elementos del activo, denominada por los artículos 4, Regla 9ª, y 7, apartado 5, como regularización o actualización, pues ambos vocablos se utilizaban en aquella época como sinónimos, de ahí la conjunción disyuntiva o, en su tercera acepción de equivalencia.

La Sala considera, por lo que luego se dirá, y sobre todo como apoyo a los razonamientos expuestos en el Fundamento de Derecho Cuarto, que los artículos 4, Regla 9ª, y 7, apartado 5, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, se refieren única y exclusivamente al concepto de actualización de balances, como medida tributaria que permite determinar adecuadamente el beneficio contable y por ende fiscal, mediante la corrección monetaria de los valores del activo inmovilizado, sustituyendo el coste o precio histórico, por costes o precios actuales, homogeneizando así, en términos nominales, los componentes que intervienen en la cuantificación del beneficio, con efectos económico-financieros muy convenientes, medida utilizada ya nítidamente por la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos para 1981, Real Decreto 621/1981, de 27 de marzo, sobre Actualización de Valores del Activo, Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos para 1983 y Real Decreto 328/1984, de 22 de febrero, por el que se desarrolló la actualización de valores, y, por supuesto, por la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre.

SEGUNDO.—El primer motivo casacional se formula «al amparo del artículo 95.1.4º de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infringir la sentencia impugnada las normas del Ordenamiento que resultaban aplicables para resolver la cuestión objeto del litigio, en particular el artículo 149.1.6º, de la Constitución y los artículos 2,3 y 4.9ª de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCEPV)».

El Abogado del Estado fundamenta este primer motivo casacional mediante distintos argumentos, que deben ser debida y separadamente analizados.

A.—La Regla 9ª, del artículo 4, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, (en lo sucesivo Concierto Económico), que dispone: «Novena. Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos, ni eliminación de pasivos ficticios», ha de entenderse según el Abogado del Estado, dada la transcendencia de las regularizaciones o actualizaciones, tanto desde el punto de vista económico como meramente fiscal, en el contexto económico/fiscal general, es decir como complemento y especificación o adaptación de disposiciones dictadas en el ámbito estatal. Así lo establece literalmente la regla 11ª, del art. 4 de la LCEPV, cuando dice que «al dictar sus normas fiscales las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general. En otro caso, si la Regla 9ª se interpreta en el sentido de que, fuera de las específicas limitaciones que en ella se establecen, los Territorios Históricos pueden libremente acordar actualizaciones y regularizaciones cuando y como lo consideren oportuno en función de sus propios criterios de política fiscal y económica, los señalados principios de armonización, coordinación y colaboración se reducirían a la nada, serían absolutamente inoperantes y superfluos, no siendo más que un bonito preámbulo sin traducción efectiva alguna».

La Sala no comparte esta línea argumental, esgrimida por el Abogado del Estado.

La Sala debe examinar si el Territorio Histórico de Guipúzcoa podía o no establecer la actualización de balances, regulada en su Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, tanto respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como del Impuesto sobre Sociedades.

Conviene distinguir. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa es, según el artículo 7, apartado 1, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, un tributo concertado de normativa autónoma, que se exigirá por dicha Diputación Foral cuando el sujeto pasivo resida habitualmente en Guipúzcoa. No obstante lo anterior, el artículo 7, apartado 6, de dicha Ley dispone que «las Diputaciones Forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto aplicando las normas reguladoras del mismo en el territorio común», salvo las excepciones reguladas en el número cinco anterior, que claramente preceptúa que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario aplicable a las materias siguientes: a) La regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas». Como hemos ya aclarado este precepto se refiere solamente a las «actualizaciones de balances», aunque utilice dos vocablos distintos, en este caso sinónimos.

Es incuestionable que la Ley 12/1981, del Concierto Económico, permite al Territorio Histórico de Guipúzcoa, como excepción a la aplicación libremente aceptada de la

normativa común, el establecimiento y regulación de la Actualización de balances de los activos fijos, afectos a explotaciones económicas, de los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, residentes en su territorio.

Conviene profundizar un poco más en el porqué de esta excepción.

La explicación es sencilla. El Concierto Económico partió de un axioma, consistente en que la Actualización de balances se aplica a las empresas, cualquiera que sea su titularidad jurídica, pero lo cierto es que la normativa aplicable era distinta, según se tratase de sociedades o de personas físicas, pues respecto de las primeras el Impuesto sobre Sociedades de las entidades que operasen exclusivamente en el País Vasco era de normativa autónoma o sea foral, de forma que los Territorios Históricos estaban facultados para establecer periódicamente la Actualización de balances, pero en cambio, las personas físicas, con residencia habitual en el País Vasco, estaban sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme a una normativa, en principio autónoma, pero que transitoriamente hasta el año 2001 sería igual a la normativa común, razón por la cual no era posible cumplir el axioma previamente admitido, por ello el artículo 7, apartado 5, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, se cuidó, con el fin de armonizar el régimen fiscal de las empresas vascas, de regular diversas excepciones a dicha normativa común, y así dispuso que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario aplicable a las materias siguientes: a) La regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas».

La Sala rechaza el argumento esgrimido por el Abogado del Estado, y, mantiene, por el contrario, que el Territorio Histórico de Guipúzcoa está facultado para establecer la Actualización de balances a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que sea requisito previo que el Estado lo establezca también para el territorio común, siempre que respete los principios esenciales que presiden esta medida tributaria y económico-financiera, cosa que ha hecho el Territorio Histórico de Guipúzcoa, por cuanto el artículo 2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre, ha reproducido los principios sentados por el artículo 3 del Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances, aprobado por Decreto 1985/1964, de 2 de julio, relativos a la Actualización de balances.

B.—El artículo 149.1.6º de la Constitución española impide, según la opinión del Abogado del Estado, que el Territorio Histórico de Guipúzcoa pueda establecer la Actualización de Balances, por tratarse de una materia mercantil-contable, cuya competencia exclusiva corresponde al Estado.

El artículo 149.1.6º de la Constitución dispone: «1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: (...) 6ª. Legislación mercantil (...)».

La Sala no comparte este argumento del Abogado del Estado.

La primera tarea que debe hacer la Sala es, siguiendo a los escolásticos («distinguere debemus»), analizar dos períodos de tiempo distintos, y que afectan al caso de autos.

Cuando se acuerda el Concierto Económico con el País Vasco (Acta de aprobación de 29 de diciembre de 1980) y luego cuando se aprueba por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, no existe apenas en España derecho mercantil-contable, pues el Código de Comercio, modificado por la Ley 16/1973, de 21 de julio, de Reforma de los Títulos II y III del Libro Primero del Código de Comercio, concretamente su Título III (arts. 33 a 49), rubricado como «De los libros y de la contabilidad de los comerciantes», sólo

regulaba aspectos formales, de llevanza de la contabilidad y de la prueba en juicio de los libros y asientos contables, pues toda la materia sustantiva contable se despachó, valga la expresión, con las cuatro líneas siguientes: «Este libro (de inventarios y balances) recogerá anualmente el inventario, así como el balance del ejercicio y cuenta de resultados, que serán redactados con criterios contables generalmente admitidos» (art. 37), y «sin perjuicio de lo establecido por las Leyes especiales, las partidas del balance se valorarán con arreglo a criterios objetivos (...)» (art. 38).

Existían, eso sí, diversas Leyes especiales entre las que destaca la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 (art. 104 y siguientes), Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 17 de julio de 1953 y otras muchas que regulaban aspectos contables, más desde la perspectiva del intervencionismo y policía financiera del Estado, que desde el puro Derecho mercantil.

Por último, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, no tenía la consideración de disposición normativa obligatoria, sino de Norma técnica, si bien a partir de la Regularización de Balances de 30 de noviembre de 1973, se exigió para disfrutar de esta medida fiscal, que las personas físicas y jurídicas, que se acogieran a ella, llevaran su contabilidad ajustada a dicho Plan.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del entonces nuevo Impuesto sobre Sociedades, dispuso, en su artículo 15, apartado 1, segundo párrafo, y esto es muy importante, que: «Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo los expresamente autorizados». Este precepto es el que contemplaba la posibilidad de establecer, mediante Ley, como una medida sustancialmente tributaria, la actualización de balances, con exención de las plusvalías contables, a su vez, la Disposición Adicional Segunda de dicha ley autorizó, cumpliendo así el artículo 134.7 de la Constitución española, a utilizar la Ley de Presupuestos para: «4. Restablecer la vigencia y modificar la Ley de Regularización de Balances de 2 de julio de 1964».

Estos preceptos legales no ignoraban que toda actualización de balances tiene una parte contable, pero lo cierto e innegable es que contemplaron esta medida como un conjunto de normas de naturaleza esencialmente tributaria, cuyo fin era corregir los efectos nocivos que un prolongado proceso inflacionario podía producir, por la cuantificación insuficiente de las amortizaciones, en la determinación del beneficio contable y fiscal, y en el gravamen de beneficios nominales, no reales, es decir en la descapitalización de las empresas, por la coautoría de los Impuestos directos sobre la Renta.

Como se observa, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, (desde la antigua Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria), permitió las revalorizaciones voluntarias, eso sí, integrando las correspondientes plusvalías contables en la base imponible, y además indicó la posibilidad de que mediante Leyes especiales se permitiera la revalorización de los activos, con exención total o parcial de dichas plusvalías (esta cuestión ha sido tratada con más amplitud en nuestra Sentencia de 24 de septiembre de 1999. Recurso de Casación núm. 7501/1994).

No existió en dicho período traba alguna a dichas revalorizaciones, por parte del casi inexistente Derecho mercantil-contable.

Cuando se discutió en 1980 el restablecimiento de los Concierdos económicos con los Territorios Históricos de Vizcaya y Guipúzcoa y la novación del Concierto de Álava, era fundamentalmente la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la que contemplaba la actualización de balances, y por ello al concertar este

Impuesto, y reconocer a los tres Territorios Históricos el «fuero tributario», es decir la facultad de regular el Impuesto sobre Sociedades mediante una normativa autónoma, es obvio que dentro de ella, podían incluir preceptos análogos al artículo 15.1 y Disposición Adicional Segunda, ordinal 4º, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, como medida tributaria, y no como reforma de la entonces casi inexistente normativa contable, y en consecuencia, así se reflejó explícitamente en el artículo 7, apartado 5, letra a), e implícitamente en el artículo 17, apartado 1, ambos de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico.

Buena prueba de lo afirmado es que el Territorio Histórico de Guipúzcoa aplicó en su Impuesto sobre Sociedades, la misma norma del artículo 15.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de modo que a él le correspondía dictar las Normas Forales especiales de autorización de la actualización de balances.

El segundo período de tiempo se inicia con el ingreso de España en la Comunidad Económica Europea el 1 de enero de 1986, y aceptación, por tanto, de su acervo normativo, concretamente de la Cuarta Directiva del Consejo de 25 de julio de 1978, de Cuentas Anuales, que contenía la armonización de las disposiciones sobre la estructura y el contenido de las cuentas anuales, del informe de gestión, de los métodos de valoración y de la publicidad de estos documentos.

España traspuso esta Directiva, a su derecho interno, y, por supuesto, otras directivas, que no hacen al caso, mediante la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en Materia de Sociedades, y, concretamente, siguiendo el artículo 33 de la IV Directiva, proclamó en el artículo 38, apartado 1, letra f), de la nueva redacción del Código, que «los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, por el precio de adquisición, o por el coste de producción».

A su vez, el artículo 39 del Código de Comercio contempló las posibles correcciones valorativas, pero en el sentido de disminución, no mencionando la posibilidad de correcciones valorativas al alza, es decir las revalorizaciones contables. De igual modo, la Ley 19/1989, de 25 de julio, citada, reiteró el principio contable del precio o coste de adquisición de los elementos del activo inmovilizado en la parte relativa a las Cuentas anuales de las Sociedades, (artículo 106 de la Ley y artículos 195 y 196 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre), y, en cierto modo prohibición de las revalorizaciones voluntarias de los elementos del activo inmovilizado [artículo 106 b).2 de la Ley y artículo 195.2 b) del Texto refundido, citado].

De estas normas infiere el Abogado del Estado, que las actualizaciones de balances implican la modificación de las mismas, es decir de una parte del Derecho mercantil-contable, competencia que de conformidad con el artículo 149.1.6º de la Constitución Española corresponde en exclusiva al Estado.

La Sala no comparte este argumento del Abogado del Estado, porque el Legislador español tuvo en cuenta inmediatamente la interrelación existente entre dichos preceptos y la normativa tributaria y por ello dictó el Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes, convertido posteriormente en la Ley 17/1991, de 27 de mayo, con igual título, motivado en parte según su Preámbulo «en la importante reforma mercantil iniciada con la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil (...), que hace necesario adelantar aquellas medidas normativas que, contenidas en la Disposición Adicional quinta del

Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, referida al Impuesto sobre Sociedades, deslindan los respectivos ámbitos de aplicación de las disposiciones fiscales y contables a la hora de determinar los incrementos y disminuciones patrimoniales y los rendimientos societarios».

Pues bien, este Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, volvió a redactar el artículo 15, apartado 1, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, Reguladora del Impuesto sobre Sociedades, del siguiente modo: «Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo que una Ley los declare expresamente exentos de tributación», es decir se prevé, otra vez, que puedan llevarse a cabo actualizaciones de balances, si así lo autoriza una Ley especial, de naturaleza tributaria, de modo que al Territorio Histórico de Guipúzcoa le corresponde paralelamente acordar, si lo tiene a bien, a efectos de su Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la autorización de actualizaciones de balances.

En este sentido conviene precisar, que la tesis interpretativa expuesta no contradice en absoluto los artículos 32 y 33 de la IV Directiva, sobre Cuentas Anuales, porque si bien el artículo 32 dispone que la valoración de las partidas de las cuentas anuales (...) se basará en el principio del precio de adquisición o del coste de producción, no es menos cierto que a continuación el artículo 33 permite diversas excepciones al principio contable del precio o coste de adquisición, una de las cuales [apartado 1, letra c) art. 33] es la posible «revalorización de las inmovilizaciones materiales y de las inmovilizaciones financieras», añadiendo dicho artículo que «cuando las legislaciones nacionales prevean los criterios de valoración mencionados en a), b) y c) (Revalorizaciones de las inmovilizaciones) deberán determinar su contenido, sus límites y las modalidades de su aplicación». También regula el artículo 33, citado, la incorporación, de las plusvalías contables a una Cuenta de «Reserva de revalorización» y la indisposición de la misma, salvo para su incorporación a capital.

En el caso de autos, como ya hemos razonado, le corresponde a los Órganos competentes del Territorio Histórico de Guipúzcoa acordar las actualizaciones de balances, por supuesto, ocasionales, por cuanto se trata de una medida tributaria, pues la competencia normativa autónoma o «fuero tributario» le ha sido reconocido en la Ley 12/1981, de 13 de mayo de Concierto Económico, siempre y cuando cumpla por su transcendencia en el orden contable con las normas esenciales del artículo 33 de la IV Directiva, cosa que ha hecho la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, en cuanto a la parte de la misma dedicada a la actualización de balances, en cambio lo que no puede hacer el Territorio Histórico de Guipúzcoa, es modificar con carácter permanente las normas contables contenidas en el Derecho mercantil español, que es cosa distinta.

La Sala rechaza este primer motivo casacional.

TERCERO.—El segundo motivo casacional se formula «al amparo del artículo 95.1.4º de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa por infringir la sentencia impugnada las normas del Ordenamiento que resultaban aplicables para resolver la cuestión objeto del litigio, en particular los artículos 2, 3 y 4.7ª, 8ª y 11ª de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco».

Como se observa, el Abogado del Estado, considera infringidos todos los artículos expuestos, pero lo cierto es que de modo directo e inmediato sólo fundamenta la infracción del artículo 4, reglas 7ª, 8ª y 11ª de la Ley del Concierto Económico, por ello sólo procede enjuiciar los argumentos esgrimidos respecto de dichos preceptos.

A.—Infracción del artículo 4, Regla 7ª, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que dispone: «El Sistema Tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal: (...) Séptima. No se concederán amnistías tributarias, cualquiera que sea su denominación, salvo que previamente se establezcan con carácter general mediante Ley votada en Cortes Generales».

El Abogado del Estado argumenta textualmente que «desde el punto de vista fiscal las amnistías equivalen al perdón o condonación de deudas de esa naturaleza», en el caso de autos, la correspondiente o derivada de la actualización de valores que la Norma Foral (13/1990) contempla.

La Sala rechaza este argumento por las siguientes razones: Primera. En la actualización de balances no existe en absoluto infracción tributaria alguna anterior, porque se trata de elementos de activos registrados correctamente en la Contabilidad por su precio o coste de adquisición. No existe ocultación alguna, luego no hay amnistía de sanciones, porque no ha habido infracción tributaria anterior. Segunda. Tampoco hay condonación de deudas tributarias, porque la actualización permite a los sujetos pasivos valorar a precios actuales sus elementos de activo inmovilizado material, con exención de las plusvalías contables, de modo que la exención implica que no existan débitos tributarios como consecuencia de las operaciones de actualización, lo cual es sustancialmente distinto a la condonación de deudas tributarias previamente liquidadas.

Es innegable que en este argumento del Abogado del Estado se confunde el concepto de exención con los de amnistía de sanciones y condonación de deudas tributarias, que son completamente distintos.

B.—Infracción del artículo 4, Regla 8ª, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que dispone: «1. El Sistema Tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal: (...) 8º. No se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos».

El Abogado del Estado sostiene textualmente que «en el mismo sentido, resulta difícil de negar que la Norma (se refiere a la Norma Foral 13/1990) representa un claro privilegio para quienes pueden someterse a ella».

La Sala rechaza este argumento, y, por el contrario, coincide con la Sentencia, porque nos hallamos ante un Sistema Tributario «foral», amparado por la Disposición Adicional Primera de la Constitución española, cuya actualización se ha llevado a cabo en el seno del Estatuto de Autonomía del País Vasco, como norma institucional básica, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, cuyo artículo 41, apartado 1, dispone que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenio, añadiendo el apartado 2, letra a), que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo (...)».

Existirían privilegios, si dentro del País Vasco y concretamente en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, se admitiera un trato tributario especial, en materia de actualización de balances, para una empresa concreta, a la que se le permitiera por ejemplo: la actualización de las inmovilizaciones financieras, pero lo que no se puede es afirmar que el régimen general de actualización de balances, aprobado por la Norma foral 13/1990, de 13 de diciembre, es «per se» un privilegio, en sentido técnico-jurídico, porque no responde ni a la realidad, ni a la verdad.

C.—Infracción del artículo 4, Regla 11ª, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que dispone: «El Sistema Tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal: (...) Once (sic). Las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales. Al dictar sus normas fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general».

El Abogado del Estado se limita en su escrito de interposición a afirmar, sin más, «que con la concesión del beneficio de la actualización de balances a todos los sujetos a quienes resulte aplicable se está produciendo una quiebra del principio de armonización fiscal ya que se coloca a dichos sujetos en una posición ventajosa con respecto a quienes no les es de aplicación tal normativa especial y privilegiada», sin que, como se observa, aporte razonamiento alguno que justifique tal aseveración.

En el caso de autos, no parece que, a corto y medio plazo, pueda la Actualización de balances, aprobada por la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial respecto de las empresas que operan en territorio común o en ambos, porque en un principio esta medida origina mayores amortizaciones, es decir mayores costes, con el consiguiente efecto sobre los precios, y a la vez reduce el beneficio, pero es indudable que mejora la situación financiera de las empresas y posibilita, por tanto, la reposición del inmovilizado material. No se puede negar que a la larga existirá una situación más competitiva de las empresas que operan en el País Vasco, que las que operan en territorio común, pero «hic et nunc» no se produce menoscabo de la competencia empresarial.

En cuanto a la alegada, por el Abogado del Estado, «distorsión en la asignación de recursos», a diferencia de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos que sí tiene un efecto directo sobre la realización de inversiones, la actualización de balances opera sobre activos inmovilizados ya existentes, concretamente sobre su proceso de amortización, que sí producirá efectos más tarde cuando llegue el momento de la reposición de los mismos, es decir cuando haya terminado la vida útil de los activos de inmovilizado material, pero no ahora, que es cuando deben apreciarse los efectos distorsionantes.

Sobre este punto conviene aclarar que la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, confirió a los Territorios Históricos dentro de su normativa autónoma, la política fiscal no sólo sobre la Actualización de balances (proceso de amortización), sino también paralelamente sobre «los planes especiales de (amortización) y los coeficientes máximos y mínimos de amortización», lo cual demuestra su competencia sobre la actualización de balances, que es una medida propia de los procesos empresariales de amortización de sus activos.

Por último, no parece, por todo lo que hemos expuesto, que la Actualización de balances influya significativamente sobre el libre movimiento de mercancías, capitales y mano de obra.

La Sala rechaza la argumentación defendida por el Abogado del Estado.

D.—El Abogado del Estado arguye que es posible que las sociedades, que tributan conforme a la normativa común, y cuyo ejercicio económico, no se ajusta al año natural, podrían modificar su domicilio fiscal, pues a partir de la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, que reformó el artículo 17 del Concierto Económico, el domicilio determina

la sujeción a un Territorio u otro, trasladándolo al de Guipúzcoa, para así beneficiarse de la actualización de balances.

Para comprender el alegato del Abogado del Estado es necesario analizar las modificaciones introducidas, respecto de los puntos de conexión aplicables al Impuesto sobre Sociedades, por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, por la que se modificó parcialmente el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

Va de suyo que la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre, que autorizó la Actualización de los valores de los activos fijos materiales y la incorporación de existencias (lucimiento en contabilidad de las ocultas), se refiere al Impuesto sobre Sociedades concertado de normativa autónoma.

Esta normativa autónoma alcanzaba y comprendía, de conformidad con el artículo 17, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, según su redacción original, a aquellas sociedades que operasen exclusivamente en territorio vasco. Se aprecia que el criterio era básicamente territorial.

A continuación, el artículo 18 de dicha Ley, disponía que se entenderá que una sociedad, cualquiera que sea la naturaleza de sus negocios o actividades, opera exclusivamente en territorio vasco cuando radiquen en él la totalidad de sus instalaciones.

A su vez, el artículo 1 de la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre, estableció como ámbito de aplicación subjetiva el de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, para los cuales éste fuere un tributo concertado de normativa autónoma, lo cual implicaba el respeto de uno de los principios fundamentales sobre regularización de balances, que es el de territorialidad de los activos que se actualizan (art. 1 del Texto Refundido de la Ley sobre Regularización de Balances de 2 de julio de 1964), respetado una y otra vez por las diversas Leyes especiales que autorizaron la revalorización de los balances, referido como es natural al territorio español, pero que trasladado «mutatis mutandi» al régimen foral, lleva indefectiblemente a la conclusión de que el ámbito objetivo de aplicación de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, alcanzaba básicamente a los activos fijos sitos en el País Vasco, porque la normativa autónoma existía respecto de sociedades con todas sus instalaciones en el País Vasco, e incluso, si realizasen ventas, prestación de servicios, etc., no sólo en el País Vasco, sino también en Territorio común, no podrían actualizar sus activos, si la cifra de estas operaciones en territorio común, excediera del 35 por 100 del total.

La Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, entró en vigor el 19 de diciembre de 1990.

A los pocos días, la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, modificó, entre otros, el artículo 17 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, estableciendo en cuanto al Impuesto sobre Sociedades, puntos de conexión muy distintos, así dispuso en su apartado uno, que el Impuesto sobre Sociedades, concertado, de normativa autónoma es el propio de las sociedades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco (antes eran las que tenían todas sus instalaciones en el País Vasco).

El Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Guipúzcoa aprobó, por razones de urgencia, el Decreto Foral 13/1991, de 5 de marzo, que fue convalidado por la Norma Foral 6/1991, de 5 de abril, que extendió la autorización de la Actualización de balances a las sociedades que por virtud de lo dispuesto en la Ley 27/1991, de 26 de diciembre, pasaron a tributar conforme a la normativa autónoma, y que antes no lo estaban.

Las modificaciones introducidas en los puntos de conexión del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, implican el que la actualización de balances se pueda aplicar extraterritorialmente a elementos de activo fijo, situados en territorio común, tal es el caso de las sociedades con domicilio fiscal en el País Vasco, con volumen de operaciones inferior a 300 millones de ptas., o el de las sociedades, cualquiera que sea su domicilio, que operen exclusivamente en el País Vasco, respecto de los centros industriales situados en territorio común, si el último proceso de transformación tiene lugar en el País Vasco, y sobre todo las sociedades con mas de 300 millones de ptas., con domicilio fiscal en el País Vasco, que operen en ambos territorios, por las instalaciones que posean en territorio común, si el volumen de las operaciones realizadas (entregas de bienes y servicios) en territorio común no supera el 75 por 100 del total.

El Abogado del Estado se ha centrado sobre el posible fenómeno de desdomiciliación fiscal, con el fin de aprovecharse de la actualización de balances, pues bastaría a muchas sociedades con domiciliarse en el País Vasco para poder disfrutar de esta medida fiscal, por las inmovilizaciones, por supuesto, sitas en el País Vasco pero también, en algunos casos, como los apuntados, sitos en territorio común.

La Sala considera que es preciso distinguir: a) El cambio real de domicilio fiscal, por cumplimiento de los requisitos regulados en los artículos 21 a 23 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, aplicable a Guipúzcoa, en la fecha de autos, cambio sobre el cual nada tiene que objetar esta Sala; b) El cambio simulado o ficticio, que parece ser el supuesto contemplado por el Abogado del Estado, respecto del cual la Sala no comparte en absoluto su argumento, porque la desdomiciliación fraudulenta de las sociedades debe ser corregida mediante los medios de comprobación que tiene la Administración Tributaria y no pretendiendo la anulación de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre.

La Sala no comparte el argumento del Abogado del Estado.

E.—Doble indiciación de los activos fijos materiales, actualizados, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el supuesto de enajenación posterior de los mismos.

El Abogado del Estado sostiene que el efecto distorsionante se produce, porque en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al actualizar los valores de los activos, si éstos se enajenasen posteriormente, para calcular los posibles incrementos de patrimonio se aplicarían los coeficientes de indiciación sobre los valores actualizados, lo cual originaría una doble indiciación, en la determinación del valor de adquisición, con la consiguiente e injustificada disminución de los incrementos de patrimonio gravables por este Impuesto.

Este argumento debe ser rechazado, pues como dice acertadamente la Sentencia, cuya casación se pretende, la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, no contiene ninguna norma de determinación de los posibles incrementos y disminuciones de patrimonio en el supuesto de posterior enajenación de los activos revalorizados, sencillamente, porque esta cuestión debería encontrar la adecuada solución en la normativa común del Estado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es la aplicable a estos hechos.

La Sala comparte la argumentación de la Sentencia, pero para dejar zanjada esta cuestión, que se viene arrastrando desde la instancia, debe hacer dos precisiones: Primera. Que los bienes acogidos a la actualización no pueden ser enajenados antes de la comprobación o, en su caso, del transcurso del plazo de cinco años, excepto si el

importe de la enajenación se reinvirtiera en bienes de la misma naturaleza (art. 7. Norma Foral 13/1990), lo cual atempera notablemente el problema. Segunda. Que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando se empezó (Ley de 29 de diciembre de 1980, de Presupuestos Generales del Estado para 1980) a indiciar el coste de adquisición de los bienes, a efectos de determinar la cuantía de los incrementos o disminuciones de patrimonio, como todos los bienes habían sido actualizados a 31 de diciembre de 1978 (art. 20.5º de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre), las sucesivas Tablas de coeficientes comenzaron como si los bienes hubieran sido adquiridos el 31 de diciembre de 1978, solución que es plenamente aplicable al caso, pero referida al 31 de diciembre de 1990, o a la fecha del primer balance que se cierre dentro del año 1991.

La Sala rechaza este último argumento, y en consecuencia el segundo motivo casacional.

CUARTO.—El tercer motivo casacional se formula «al amparo del artículo 95.1.4º de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa por infringir la sentencia impugnada las normas del ordenamiento que resultaban aplicables para resolver la cuestión objeto del litigio, en particular los artículos 2, 3 y 4. 7ª, 8ª y 11ª de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco».

El Abogado del Estado mantiene que la regularización de existencias, prevista en la Disposición Adicional de la Norma Foral 13/1990, infringe los preceptos reseñados, por lo que la Sentencia que la ha concedido validez vulnera las normas jurídicas mencionadas.

El Abogado del Estado afirma que el aplazamiento automático, sin intereses ni garantías, es radicalmente contrario al art. 4.1 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, que como norma de armonización fiscal ordena aplicar la Ley General Tributaria, y además supone un privilegio fiscal directo contrario a la Regla 8ª, del art. 4 de dicha Ley.

Por último, el Abogado del Estado considera que «la Disposición Adicional tiene importantes consecuencias en el ámbito sancionador puesto que el carácter automático del aplazamiento impide que en las actuaciones inspectoras que se inicien después de la presentación de la declaración correspondiente al ejercicio en el que se efectúan las regularizaciones se puedan imponer sanciones por la falta de ingreso de las deudas tributarias en la declaración del ejercicio en el que se efectúan dichas regularizaciones».

La Disposición Adicional de la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre, preceptúa: «1. Con vigencia exclusiva para los ejercicios que se inicien dentro de 1990, la parte de la cuota del Impuesto sobre Sociedades que, en su caso, corresponda a incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por anotación contable, consistente en la regularización de las existencias, podrá ser satisfecha por cuartas partes en la declaración del ejercicio en el que se produzca tal anotación y en los tres ejercicios siguientes, sin que, en ningún caso, sea de aplicación lo establecido en el artículo 61.3 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa en cuanto a intereses y garantías».

La regularización de existencias respecto de sujetos pasivos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es igual a la del Impuesto sobre Sociedades salvo que se considera que no originan incrementos de patrimonio, sino rendimientos.

La Sala debe traer a colación las precisiones terminológicas hechas en el Fundamento de Derecho Primero de esta Sentencia, dada la ambigüedad de la expresión «regularización de existencias».

La Sala entiende que esta regularización de existencias no consiste en la simple actualización o revalorización de las mismas, habidas al 31 de diciembre de 1990 o en la fecha del primer balance que se cierre dentro del año 1991, por las siguientes razones: Primera. Porque la Norma Foral 13/1990, ha excluido esta regularización de la actualización de balances, y este es el motivo por el que la ha regulado en una Disposición Adicional. Segunda. Porque en el Derecho Tributario español (Texto Refundido de la Ley sobre Regularización de Balances, de 2 de julio de 1964 y demás disposiciones que autorizaron sucesivas actualizaciones de balances, no se incluyeron jamás las existencias. Tercera. Porque el artículo 7, apartado 5, letra a), de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, confiere a los Territorios Históricos competencia en materia de «regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales (...)», pero no respecto de los activos circulantes, como son las existencias.

Por tanto, la regularización de existencias, contemplada en la Disposición Adicional de la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre, es una modalidad del «lucimiento» o «exteriorización» de activos ocultos, si bien como el Territorio Histórico de Guipúzcoa no ha dictado normas reglamentarias sobre esta materia concreta, pueden surgir dudas acerca de si comprende también el saneamiento de activos, es decir la eliminación de activos depreciados, pero ésta es una cuestión tangencial. La Sala considera que el «saneamiento de existencias» consiste en reflejar en contabilidad las existencias reales al 31 de diciembre de 1990, o en la fecha del primer balance que se cierre dentro del año 1991, es decir, hacer coincidir el inventario contable con el inventario extracontable, real; operaciones que en esencia implican el lucimiento en contabilidad de las existencias ocultadas, según su precio de mercado, utilizando como contrapartida contable la Cuenta de «Regularización Existencias-Norma Foral 1990» (apartado 4, de la Disposición Adicional).

La Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, lo que autoriza en esta Disposición Adicional es, pues la «incorporación», el «lucimiento» o «exteriorización» de activos ocultos, concretamente de existencias, medida tributaria que los Territorios Históricos no pueden establecer independientemente de la normativa del Territorio común, como claramente se deduce de la Regla Novena del artículo 4, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo: «Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos, ni eliminación de pasivos ficticios».

Es innegable que corresponde al Estado permitir mediante Ley votada por las Cortes Generales la incorporación de los activos ocultos y la eliminación de pasivos ficticios, pudiendo exonerar total o parcialmente de las cuotas impositivas correspondientes, de las posibles sanciones penales y tributarias y de los recargos e intereses, y, por supuesto, corresponde a los Territorios Históricos, en uso de su «fuero tributario» reproducir el texto legal aprobado por el Estado, pero, insistimos, lo que no pueden dichos Territorios Históricos es acordar esta medida «per se» y sin la previa adopción de la misma por el Estado.

Sin embargo, la Disposición Adicional es cierto que autoriza la regularización de las existencias, con el significado expuesto, pero es menester destacar que exige las cuotas correspondientes en concepto del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según los casos, derivadas de los incrementos de patrimonio o rendimientos contables, resultado fiscal de las operaciones de regularización, con lo cual esta medida se subsume en el concepto tributario de regularización fiscal voluntaria, tratando de eludir así la prohibición de la norma

novena, del artículo 4, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, mencionada.

La Disposición Adicional de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, utiliza, pues, el concepto de regularización de existencias, en un sentido distinto al de «regularización o actualización de balances», y también al de «lucimiento de activos ocultos y eliminación de pasivos ficticios», exentos o sustancialmente bonificados, porque lo que trata es de subsumir aquél en el de cumplimiento extemporáneo y tardío de las obligaciones tributarias fundamentales, establecidas en el artículo 35 de la Ley General Tributaria (art. 35 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa), sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, con exclusión esencialmente de las sanciones, concepto éste que ha sido recogido en el artículo 305, apartado 4, del Código Penal, aprobado por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, con el siguiente texto: «4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo (las que tipifican el delito fiscal), antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización (...). La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

La «regularización fiscal» voluntaria, se hallaba regulada (art. 61.2 de la Ley General Tributaria) por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1986 (Disposición Adicional Trigésimo Primera) con el siguiente texto: «Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo, el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria».

Por tanto, en 1990, la «regularización fiscal» voluntaria de existencias en Guipúzcoa, entendida como incorporación al balance, de las existencias ocultadas, llevaba consigo, de acuerdo con el artículo 61.2, de la Norma Foral 1/1985, General Tributaria de Guipúzcoa el pago de las cuotas tributarias correspondientes, más los intereses de demora, desde la fecha en que se produjo la ocultación, sin las sanciones tributarias correspondientes, y con serias dudas acerca de las sanciones penales, si existieren delitos fiscales por razón de la cuantía, con la eximente de arrepentimiento.

Pues bien, la Disposición Adicional de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, admite la «regularización fiscal» de existencias, voluntariamente realizada por los sujetos pasivos, no porque implique un tratamiento sancionador, en sentido técnico, distinto al general en España, como sostiene el Abogado del Estado, sino a cambio de un régimen tributario más favorable que el entonces vigente en Territorio Común y en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, consistente en la exigencia de las cuotas, pero condonadas en parte, como veremos después, correspondientes a los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por anotación contable, en el Impuesto sobre Sociedades (Disposición Adicional apartado 1) o al aumento de los rendimientos de la actividad (Disposición Adicional apartado 2), en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y exonerando a los sujetos pasivos de los intereses de demora correspondientes a las cuotas, desde la fecha en que se produjo la ocultación contable de

las existencias, consecuencia de la ocultación de los beneficios exteriorizados por virtud de la regularización fiscal, pero además, la Disposición Adicional concede un aplazamiento —fraccionamiento de las cuotas—, «por cuartas partes, en la declaración del ejercicio en que se produzca tal anotación contable y en los tres ejercicios siguientes, sin que, en ningún caso, sea de aplicación lo establecido en el artículo 61.3 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa en cuanto a intereses y garantías».

Este apartado 3, del artículo 61 de la Norma Foral de Guipúzcoa, es igual al mismo apartado y artículo de la Ley General Tributaria del Estado, que dispone: «3. Una vez liquidada la deuda tributaria y notificadas las condiciones de pago, incluso las especiales éste podrá fraccionarse o aplazarse en los casos y en la forma que dicho Reglamento determine. En estos casos, las cuotas aplazadas devengarán interés de demora y deberán garantizarse debidamente mediante hipoteca, prenda, aval bancario y otra garantía suficiente». Es decir el aplazamiento-fraccionamiento del pago de las cuotas, derivadas de la «regularización de existencias» de la Norma foral 13/1990, se concede, sin solicitud previa y sin devengo de intereses, ni exigencia de garantía alguna.

El artículo 25 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, dispone que: «3. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen», y esto es lo que debe hacer la Sala, por cuanto el Impuesto sobre Sociedades, sobre todo, es un tributo cuyo hecho imponible es esencialmente económico. Pues bien, el pago fraccionado de las cuotas correspondientes a la regularización fiscal de existencias, por disposición de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, en cuatro plazos anuales, sin interés, obliga desde un punto de vista económico-financiero a calcular «el valor actual» en la fecha de presentación de la declaración-liquidación correspondiente, de modo que en la primera cuarta parte el valor actual será el nominal, y en las restantes cuartas partes habrá de calcularse el valor actual, mediante la fórmula del descuento real o matemático, a los tipos de interés vigentes en los años 1991, 1992, 1993 y 1994, bien entendido que el segundo plazo sólo será de un año, el tercero de dos años y el cuarto de tres años. El interés de demora ha sido el 10% durante 1990 a 1993 y el 9% en 1994. Aplicando la fórmula del descuento real o matemático, en la hipótesis de ejercicio ajustado al año natural 1990, tendríamos un valor efectivo al 30 de junio de 1991, suponiendo que ésta sea la fecha de presentación de la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades, de 88,242 por 100, o lo que es lo mismo, el aplazamiento o fraccionamiento, como modo jurídico de pago («solutio») equivale económicamente a un descuento aproximado del 11,75 o sea a una condonación de las cuotas derivadas de la regularización fiscal del 11,75 por 100. Esta es la realidad que se ha enmascarado con el velo jurídico del aplazamiento-fraccionamiento.

Llegados a este punto es necesario completar todavía más el análisis de la regularización fiscal de existencias, autorizada por la Disposición Adicional de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre.

El artículo 61.3 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, al igual que el mismo artículo y apartado de la Ley General Tributaria, permite la regularización fiscal voluntaria, por los sujetos pasivos, sin previo requerimiento de la Administración Tributaria, e incuestionablemente dentro de este amplísimo concepto de regularización, cabe la incorporación de activos ocultos y la eliminación de pasivos ficticios, de modo

que cualquier sociedad o persona física podría acogerse a ella pagando las cuotas correspondientes y los intereses de demora desde la fecha de devengo de las mismas, de modo que la prohibición establecida en la norma novena de armonización, del artículo 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico con el País Vasco, que dispone «las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios», ha de entenderse en el sentido de que las Normas Forales autoricen tal incorporación o eliminación, con exención o bonificación de las cuotas tributarias y de los intereses de demora correspondientes, razón por la cual la Sala considera que la Disposición Adicional de la Norma Foral del Territorio Histórico de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre, vulnera el artículo 4, regla 9ª, del Concierto Económico, y es nula de pleno derecho, porque implica de una parte la bonificación aproximada del 11,75 por 100 de las cuotas, más la exoneración del interés de demora de las mismas, desde la fecha de su devengo, hasta la regularización. Estos intereses de demora no son los de aplazamiento-fraccionamiento, porque la exoneración de los mismos se halla implícita en la bonificación de las cuotas.

Conviene traer a colación la posterior regularización de situaciones tributarias, permitida con carácter general por la Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que dispuso que «hasta el 31 de diciembre de 1991 podrán realizarse, siempre que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles», y que al igual que en la regularización de existencias de la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre, las cuotas correspondientes se podían fraccionar sin garantía en cuatro pagos iguales anuales, pero precisaba dicha Disposición Adicional Decimocuarta que «las cuotas aplazadas devengarán intereses de demora que habrán de autoliquidarse por el obligado tributario al ingresar cada uno de los plazos», norma que destaca la invalidez de la Disposición Adicional de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, que concedió un fraccionamiento igual, pero sin intereses, lo cual implica desde el punto de vista económico-financiero, la disminución efectiva de las cuotas impositivas correspondientes.

El Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Guipúzcoa traspuso literalmente por Decreto Foral 38/1991, de 11 de junio, sobre Regularización de determinadas situaciones tributarias, entre otras, la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, exigiendo intereses de demora por las cuotas aplazadas, con clara rectificación de la Disposición Adicional de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, en este punto concreto.

La Sala admite el tercer motivo casacional y casa y anula la sentencia recurrida.

QUINTO.—La Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, ha recurrido en casación también la sentencia de instancia, respecto de su pronunciamiento desestimatorio de la impugnación en la instancia del artículo 4 del Decreto Foral 13/1991, de 5 de marzo, por el que se adoptaron medidas de carácter tributario, como consecuencia de la modificación parcial de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre.

En el escrito de interposición del recurso de casación no aparece en los motivos de casación, mención alguna de las posibles infracciones, cometidas «per se» por el

artículo 4 del Decreto Foral 13/1991, de 5 de marzo, sencillamente, porque desde la instancia tal impugnación se fundó en la propia nulidad de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, a la que aquél se refería.

Luego, lógicamente, al desestimar el recurso de casación en cuanto a la Actualización de balances, que se confirma, igual pronunciamiento debe hacerse respecto del artículo 4 del Decreto foral 13/1991, de 5 de marzo, que se limitaba a extender el ámbito subjetivo de las entidades que podían acogerse a dicha Actualización, como consecuencia de la modificación y ampliación de los puntos de conexión determinantes de la sujeción a los Territorios Históricos por el concepto del Impuesto sobre Sociedades.

Por supuesto, esta extensión subjetiva sólo es válida respecto de la actualización de balances, porque así lo dispone el artículo 4 del Decreto 13/1991 pero no de la «regularización de existencias» pues esta Sala la ha considerado nula por infracción de determinadas normas de la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

El Decreto Foral de Guipúzcoa 13/1991, de 5 de marzo, como hemos indicado, es formalmente válido, en cuanto a la Actualización de balances, porque la extensión subjetiva, mencionada, requería una disposición con rango de Norma Foral, y por ello ha sido convalidado por la Norma Foral de Guipúzcoa 6/1991, de 5 de abril, (por cierto no impugnada por la Administración General del Estado) por lo que ha de concluirse que procede desestimar la pretensión de nulidad del artículo 4 mencionado.

La Sala debe recordar que un precepto similar a este artículo 4 concretamente el artículo 4 de la Norma Foral de Vizcaya, núm. 3/1991, de 21 de marzo, que amplió la Actualización de balances, a realizar en 1991 a las entidades a las que fuera de aplicación la normativa tributaria vizcaína como consecuencia de la modificación del artículo 17 del Concierto Económico, aprobada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, fue impugnada por la Administración General del Estado en el recurso contencioso-administrativo núm. 1002/1991, cuya sentencia fue recurrida en casación (recurso núm. 2422/1994) por la misma, siendo desestimado en cuanto a este artículo 4, por Sentencia de esta Sala de fecha 23 de diciembre de 1996.

La Sala rechaza este motivo casacional.

SEXTO.—Estimado el recurso de casación, procede, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 102, apartado 1, ordinal 3º, de la Ley Jurisdiccional, que la Sala resuelva lo que corresponda dentro de los términos en que aparece planteado el debate.

En cuanto a las cuestiones suscitadas, y por las razones aducidas en los Fundamentos de esta Sentencia primero a tercero, la Sala ratifica la desestimación del recurso contencioso-administrativo núm. 218/1991, respecto de la impugnación de la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre, respecto de sus artículos 1 a 8, ambos inclusive, y sus Disposiciones Finales, preceptos relativos a la Actualización de Balances, por considerarlos conforme a Derecho, y estima dicho recurso contencioso-administrativo en cuanto a la Disposición Adicional (Única) que trata de la regularización de existencias, que se anula por su disconformidad a Derecho.

En cuanto al recurso 771/1991, relativo al Decreto foral de Guipúzcoa 13/1991, de 5 de marzo, la Sala lo desestima.

SÉPTIMO.—No procede acordar la expresa condena en costas de la instancia y respecto de las causadas en este recurso de casación que cada parte pague las suyas.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución.

FALLAMOS

PRIMERO.—Estimar el recurso de casación núm. 2527/1995, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 102/1994, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en los recursos acumulados núm. 218/1991 y 771/1991, interpuestos por la misma, sentencia que se casa y anula.

SEGUNDO.—Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo núm. 218/1991, interpuesto por la Administración General del Estado declarando que la Disposición Adicional (Única) de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, es nula de pleno derecho por contravenir las normas de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, y desestimar las demás pretensiones.

TERCERO.—Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 771/1991, interpuesto por la Administración General del Estado, contra el Decreto Foral de Guipúzcoa 13/1991, de 5 de marzo.

CUARTO.—No acordar la expresa imposición de las costas de instancia y en cuanto a las causadas en este recurso de casación, que cada parte pague las suyas.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2000

Recurso: Casación nº 2580/1995

Ponente: Pascual Sala Sánchez.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 6
- Art. 14

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Principio de igualdad
- Actualización de balances
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Amnistías fiscales
- Prohibición de privilegios fiscales
- Libertad de competencia empresarial
- Incentivos fiscales
- Derecho comunitario

En la Villa de Madrid, a veintidós de enero de dos mil.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, representada por el señor Abogado del Estado, contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 19 de octubre de 1993, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 416/1991, y acumulado 636/1991, sobre impugnación de los arts. 4, 7, 8 y 9 del Decreto Foral 43/1991, por el que se adoptaron medidas de carácter tributario como consecuencia de la modificación parcial de la Ley 12/1981, del Concierto Económico del Estado con el País Vasco, mediante la Ley 27/1990, en el que figuran, como partes recurridas, la Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora señora G. R. y bajo dirección letrada, y las Juntas Generales de Álava, representadas por el Procurador señor D. G. y también bajo dirección letrada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sección Primera de la Sala de esta Jurisdicción en el País Vasco, con fecha 19 de octubre de 1993 y en el recurso anteriormente referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: «Fallo: Que estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el señor Abogado del Estado contra la Norma Foral de Álava 42/1990 y el Decreto Foral 43/1991 de Álava, debemos declarar y declaramos que los artículos 29 y 30 de la Norma Foral 42/1990 no se ajustan a Derecho, por lo cual los anulamos, según se argumentó en el cuerpo de esta resolución, declarando asimismo, la legalidad del resto de los preceptos impugnados, desestimando el recurso en ese sentido, y sin hacer condena en costas».

SEGUNDO.—Contra la anterior sentencia, la representación del Estado preparó recurso de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, la indicada representación formuló escrito de interposición que basó en tres motivos, al amparo, el primero y tercero, del art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, y el segundo del art. 95.1.3 de la misma norma, y en que denunció la infracción del art. 3.1.3º y del art. 4, apartados 9 y 11 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico del Estado con el País Vasco, en relación con las reglas 13ª y 18ª del art. 149.1 de la Constitución —motivo primero—; la infracción que supone no pronunciarse la sentencia sobre el desconocimiento que se había alegado de normas y principios generales de contabilidad —motivo segundo—; y la infracción, por último, del art. 31.1, en relación con los arts. 1, 9, 14, 139.1.1ª, todos de la Constitución, y las reglas armonizadoras 8, 11 y 12 del art. 4 de la precitada Ley del Concierto —motivo tercero—. Terminó suplicando la anulación de la sentencia impugnada y la declaración de disconformidad jurídica de los preceptos forales por ella validados. Conferido traslado a las representaciones de la Diputación Foral y de las Juntas Generales de Álava se opusieron al recurso y solicitaron la confirmación de la sentencia.

TERCERO.—Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 11 de los corrientes, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Invoca la Administración del Estado recurrente, como primer motivo de casación y al amparo del art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —actualmente art. 88.1 d) de la vigente—, la infracción por la sentencia impugnada de los arts. 3.1.3º y 4º, apartados 9 y 11, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que fue aprobado el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, en relación con las reglas 13ª y 18ª del art. 149.1 de la Constitución, al validar y declarar la conformidad a Derecho del art. 4 del Decreto Foral 43/1991, de 29 de enero, de la Diputación Foral de Álava, y de los arts. 31 a 38 de la Norma Foral 42/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales para 1991, del Territorio Histórico de Álava.

A este respecto, es necesario señalar que el art. 4 del Decreto Foral mencionado —el 43/1991, de la Diputación de Álava— estableció que las entidades que no pudieran acogerse al régimen de actualización de balances regulado en la Norma Foral 42/1990, de 27 de diciembre, en la redacción del Concierto anterior a la Ley de 27/1990, que lo modificó, pudieran llevarla a cabo en relación a los elementos que figurasen en su contabilidad a 31 de diciembre de 1991 o primer balance que se cerrara dentro del año 1992. Resulta, pues, claro que la legalidad de este precepto del Decreto Foral, si no

supuso otra cosa que la ampliación del plazo para que determinadas empresas que no pudieron acogerse a la regularización de balances establecida en esa Norma 42/1990 por causa de la redacción del Concierto anterior a la precitada Ley de Modificación 27/1990, de 26 de diciembre, pudieran hacerlo después de ésta respecto de determinados elementos reflejados en su contabilidad, estaba supeditada a la legalidad de los igualmente citados arts. 31 a 38 de la Norma Foral últimamente mencionada, de cuyo análisis, por tanto, no podía ni puede separarse.

Pues bien; estos arts. 31 a 38 establecieron un régimen de actualización de balances aplicable a los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, en los casos en que éste tuviera el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, y aplicable, asimismo, a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que fueran titulares de actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o sujetas a la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales cuando la exacción de este Impuesto correspondiera a la Diputación Foral de Álava y siempre que el régimen de determinación de rendimientos fuera el de estimación directa. Este régimen de actualización era de aplicación a los elementos del inmovilizado material y a las inmovilizaciones en curso con proceso de construcción superior a dos años que figurasen en la contabilidad del interesado a 31 de diciembre de 1990, salvo que se tratara de sociedades cuyo ejercicio económico no coincidiera con el año natural, en cuyo caso los bienes de referencia deberían figurar en el primer balance cerrado dentro de 1991.

Este régimen estaba sometido a los siguientes requisitos, condiciones y cautelas: la actualización no podía afectar a aquellos elementos que, en la fecha del último ejercicio actualizable, se encontrasen contablemente amortizados; en ningún caso cabía la incorporación de activos ocultos ni la eliminación de pasivos ficticios, operaciones que, de llevarse a cabo, llevarían consigo el devengo de los tributos correspondientes e imposición de las sanciones pertinentes; la actualización debía practicarse elemento por elemento y tener reflejo en el balance cerrado a 31 de diciembre de 1990 o, en su caso, en el primero cerrado dentro del 1991; los sujetos pasivos que pretendiesen aplicar la actualización deberían llevar su contabilidad de acuerdo con el Plan General de Contabilidad; la plusvalía resultante de las operaciones había de llevarse en una cuenta especial; el saldo de dichas cuentas tenía la consideración fiscal de fondo de reserva; no cabía la reducción de capital con devolución a los socios de la totalidad o parte de las aportaciones o el abono a dichos socios, aun sin reducción del capital, de cantidades o bienes que hubiesen de figurar en cuentas de activo por plazo superior a doce meses; y, en caso de liquidación de la sociedad, el importe de la cuenta había de adicionarse, a efectos fiscales, a los resultados, procediéndose del mismo modo en los casos de cesión total de los negocios, cesación, fusión o transformación, salvo que, en este caso, la cuenta especial se mantuviera en la sociedad sucesora.

Es obvio que, si con este régimen de cautelas y exigencias, no sólo se neutralizaban posibles fraudes, sino que prácticamente se reproducían, incluso, los principios sentados al respecto por el Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances, aprobado por Decreto 1985/1964, de 2 de julio, y no sólo eso, sino que, además, se respetaba escrupulosamente la prohibición que recogía la regla 9ª del art. 4 de la Ley del Concierto de 13 de mayo de 1981, en su redacción anterior a la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, según la cual las regularizaciones y actualizaciones tributarias que acordaran los Territorios Históricos no supondrían la incorporación de activos ocultos ni la eliminación de pasivos ficticios, sea forzoso concluir la imposibilidad de apreciar infracción legal alguna en la mencionada regulación, y menos aún si se

considera que, aunque con arreglo al art. 7, apartado 6, de la referida Ley, en su versión anterior, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas era un tributo concertado de normativa autónoma a exigir por las Diputaciones Forales cuando el sujeto pasivo residiera habitualmente en los Territorios Históricos, pero que se exigiría «durante la vigencia del... Concierto aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común», el propio artículo, en su apartado 5, cuidó de regular diversas excepciones a dicha normativa común y, así, dispuso que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (podrían) mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario aplicable a... a), la regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas».

En conclusión: si la regularización establecida por la Norma impugnada estaba plenamente amparada por la Ley del Concierto y fue realizada respetando los límites impuestos por la misma y con parejos requisitos y cautelas que los establecidos en la legislación común, no se comprende la denuncia de infracción de los principios de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado y de las normas de armonización relativas a la prohibición de incorporar activos ocultos o eliminar pasivos ficticios al practicar la regularización, o de la prohibición, asimismo, de menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y de distorsión de la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra o del principio, por último, de atender los criterios de la política económica general cuando se dictan las Normas Fiscales por las Instituciones Competentes de los Territorios Históricos.

El motivo, pues, no puede ser estimado, y mucho menos si se tiene en cuenta que la fundamentación de las infracciones denunciadas, en presencia de la regulación legal que se ha dejado expuesta, se concreta en una serie de afirmaciones apodícticas, limitadas a reproducir principios y normas de armonización de la Ley del Concierto, cuya vulneración aparece desprovista del más mínimo soporte deductivo.

SEGUNDO.—El segundo motivo de impugnación parece hacer referencia a que la sentencia de instancia ha incurrido en incongruencia omisiva al no contemplar la impugnación que se formuló por la representación del Estado sobre la base del incumplimiento de normas y principios generales de contabilidad al analizar la legalidad del art. 4 del Decreto Foral 43/1991 y de los arts. 31 a 38 de la Norma Foral 41/1990, en la misma materia de regularización de balances.

Y se dice «parece», porque el motivo se apoya, esta vez, en el art. 95.1.3º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —actualmente 88.1 c) de la vigente—, pero carece, asimismo, de cualquier razonamiento que conduzca a esa conclusión, habida cuenta que lo único que hace en este punto el escrito de interposición es remitirse a las consideraciones hechas en el fundamento quinto del escrito de demanda producido en la instancia en relación con los preceptos que allí se daban por infringidos y que el motivo se limita a enunciar o reproducir con la cita exclusiva del número correspondiente.

El recurso de casación se dirige contra las sentencias susceptibles de él con arreglo a lo establecido en el art. 86 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable y de la vigente. En consecuencia, en el escrito de interposición, razonadamente como exige el art. 92 de las leyes acabadas de citar, habrán de desarrollarse los motivos de impugnación aducidos, con el correspondiente razonamiento expresivo de la forma y medida en que la referida sentencia haya incurrido en el motivo aducido y haya infringido los preceptos legales y la Jurisprudencia que se consideren vulnerados. Mal podrá entenderse cumplida esta exigencia si se hace una remisión a los preceptos que en la demanda se indicaron, puesto que en ese momento procesal, obviamente, no existía sentencia alguna que

impugnar. En un recurso de casación, la Sala no tiene —ni puede— por qué suplir la inactividad argumentadora de la parte, ajustando a la sentencia las infracciones legales imputadas en la instancia a la actuación o disposición administrativa recurrida cuando aquélla —la sentencia impugnada, se entiende— declara la conformidad a Derecho de la misma.

No obstante, la Sala no tiene inconveniente en reproducir, sintetizándola, la doctrina sentada al respecto en la Sentencia de 27 de diciembre de 1999 —recurso de casación 2527/1995—, en el sentido de que si bien es cierto que la Cuarta Directriz del Consejo de la hoy Comunidad Europea de 25 de julio de 1978, de Cuentas Anuales, estableció —art. 32— que «la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales se hará según las disposiciones de los arts. 34 al 42, basadas en el principio del precio de adquisición o del coste de producción» y que los Estados miembros podían reservarse, ante la Comisión y como excepción a la regla general del artículo anterior, la facultad de autorizar o de imponer, para todas las sociedades o determinadas categorías de ellas, «la revalorización de las inmovilizaciones financieras», y cierto, también, que las disposiciones que autorizan una actualización tienen un contenido mixto —contable y fiscal— y que, según el art. 149.1.6ª de la Constitución, el Estado tiene competencia exclusiva en materia, entre otras que ahora no interesan, mercantil, no es menos cierto que de estas premisas no cabe deducir que, por ser la Norma Foral 42/1990, de Álava, una Norma puramente fiscal, no podría ser aplicada en el marco de la contabilidad empresarial (carecería de efecto desde la perspectiva de las cuentas anuales de las empresas), y, en consecuencia, al haber autorizado una modificación de los valores contables (ya se ha dicho que una norma sobre actualización de activos es una derogación o excepción del principio del precio de adquisición o del coste de producción) habría invadido competencias exclusivas del Estado en materia mercantil.

Y es que, aun cuando la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en Materia de Sociedades, transpuso, en lo que ahora importa, la referida Disposición al ámbito de la legislación mercantil e incorporó el principio referido del precio de adquisición o coste de producción para la contabilización de los elementos del inmovilizado y del capital circulante —arts. 38.1 f) del Código de Comercio y 195.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 22 de diciembre de 1989—, eso no implicó que el legislador tuviera en cuenta, casi inmediatamente, la interrelación existente entre dichos preceptos y la normativa tributaria. Por ello, se dictó el Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes, motivado, precisamente, por la importante reforma mercantil iniciada por la referida Ley 19/1989, de 25 de julio, que volvió a redactar el art. 15.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades entonces aplicable —Ley 61/1978— y estableció que se computarían como incrementos del patrimonio los que se pusieran de manifiesto por simple anotación contable, salvo que una Ley los declarase expresamente exentos de tributación. Es decir, en esta disposición se previó, otra vez, que pudieran llevarse a cabo actualizaciones de balances si así lo autorizaba una Ley tributaria, que es, precisamente, lo ocurrido con la Norma Foral aquí impugnada, que, con la necesaria cobertura, conforme se ha visto, de la Ley del Concierto —art. 7.5—, estableció, en el ejercicio de sus competencias y a efectos de sus Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, la actualización de balances en los términos, ya examinados, de los arts. 31 a 38 de la misma, y lo hizo, además y conforme se anticipó en el fundamento primero, con expresa concreción de contenido, límites y modalidades de aplicación, tal y como preceptuaba el art. 33 de la Directiva mencionada.

También, pues, el segundo motivo de casación debe ser desestimado, máxime cuando la sentencia, aparte lo dicho, se pronunció categóricamente sobre las pretensiones deducidas por la parte actora en la instancia y cuando, según conocido criterio jurisprudencial, la congruencia procesal no requiere una correlación literal entre el desarrollo dialéctico de las partes y la redacción que, en definitiva, reciba la sentencia, ni se desconoce porque los Tribunales basen sus fallos en razonamientos jurídicos distintos de los utilizados por aquéllas.

TERCERO.—El tercer motivo de casación, amparado en el art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, imputa a la sentencia impugnada la infracción del art. 31.1º de la Constitución, en relación con sus arts. 1, 9, 14 y 139.1, y la infracción, también, de las reglas 8ª, 11ª y 12ª del art. 4 de la Ley del Concierto Económico al validar y considerar conformes a Derecho los arts. 22 y 23 de la Norma Foral de Álava 42/1990 y los arts. 7, 8 y 9 del Decreto Foral 43/1991.

A este respecto, es necesario destacar que los arts. 22 y 23 de la Norma Foral aquí impugnada se limitaron a modificar el art. 12 y párrafo tercero, letra b) del apartado 1 del art. 2 de la Norma Foral 9/1990, de 14 de febrero, Refundidora de los Beneficios Fiscales del Territorio Histórico de Álava, respectivamente, y que los arts. 7 y 8 del Decreto Foral 43/1991, de 29 de enero, de la Diputación del mismo Territorio, se circunscribían a la modificación de los arts. 5 b).2 de la referida Norma Foral Alavesa 9/1990, de 14 de febrero, y a añadir un nuevo número, el 3, a este mismo artículo de dicha disposición.

Así, los primeramente mencionados arts. 22 y 23 de la Norma Foral 42/1990 únicamente introdujeron en la Norma Foral Refundidora de los Beneficios Fiscales del Territorio Histórico de Álava, Norma 9/1990, modificaciones referentes al régimen de incompatibilidades de los beneficios fiscales a la inversión que la misma reconocía (la modificación sólo consistía en atribuir carácter objetivo a las incompatibilidades señaladas en los núms. 1 y 2 del art. 12 y carácter subjetivo a las enumeradas en los apartados 3 y 4 del mismo precepto) y a los beneficios fiscales reconocidos a las fusiones de empresas en el Impuesto de Sociedades (la modificación consistía en que si después de la fusión se enajenaban elementos patrimoniales revalorizados, la plusvalía resultante podría acogerse a la exención prevista para los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas en vez de limitarse a tener la consideración de incremento de patrimonio puesto de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa conforme ocurría en la primitiva redacción). Por su parte, los arts. 7 y 8 del Decreto Foral 43/1991, se limitaron a modificar los antes citados artículos de la Norma Foral 9/1990, en el sentido de establecer una deducción adicional del 15%, respecto de las deducciones a que se refería la Norma reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sobre aquellos gastos o inversiones que, con fines de mejora de la eficiencia energética, autogeneración de energía eléctrica o implantación de energías renovables, se determinaran reglamentariamente —art. 7— y en el sentido, asimismo, de establecer un régimen de libertad de amortización durante 5 años para las inversiones en instalaciones, maquinaria y bienes de equipo destinados a la eficiencia energética, autogeneración de energía eléctrica y aprovechamiento de la energía renovable —art. 8—.

Es evidente que las modificaciones introducidas por estos preceptos —las únicas que aquí pueden darse por impugnadas—, en sí mismas consideradas, no pueden suponer ninguna de las vulneraciones que les imputa la Administración recurrente. Se trata de ampliaciones o restricciones del ámbito de aplicación de la Norma Foral Alavesa, tantas

veces citada, 9/1990, de 14 de febrero, Refundidora de los Beneficios Fiscales de este Territorio Histórico, forzosa y lógicamente vinculadas a esta última y, por ello, no susceptibles de impugnación independiente en el proceso del que dimana este recurso. Es cierto que, en la instancia —no en este recurso—, la representación del Estado advirtió que la mencionada Norma 9/1990 fue objeto de impugnación contencioso-administrativa ante la misma Sala de que procede la sentencia, concretamente en el recurso contencioso-administrativo seguido ante la misma con el núm. 1010/1990, pero no menos cierto que esta advertencia no se tradujo en petición alguna de acumulación a este último recurso, cuando era patente que se trataba de una impugnación de meras modificaciones de la norma principal, que, por eso mismo, no podía recibir un tratamiento independizado, ni mereció tampoco ningún acuerdo en el mismo sentido de la Sala «a quo», cuando no sólo podía, sino que debía hacerse, de conformidad con lo establecido en los arts. 44 a 48 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —hoy arts. 34 a 39 de la vigente—. Es claro que esta Sala, ante la inactividad del recurrente al respecto, no sólo no puede suplirla, sino, mucho menos, puede trocear un recurso de casación para acoplar sus distintas partes a otros posibles recursos pendientes, porque, como en seguida se verá, dentro del elenco de las normas impugnadas hay una —aunque no lo haya advertido el recurrente—, en concreto el art. 9 del Decreto Foral 43/1991, que, al no estar vinculado a la Norma Foral 9/1990, sino al referirse autónomamente a los «beneficios fiscales aplicables a las industrias de interés preferente y zonas de preferente localización industrial», sí permitía su impugnación aislada y podía tener, por tanto, tratamiento y solución individualizadas.

El resultado de la situación procesal acabada de exponer, siendo imposible acoger la impugnación aquí producida en el ámbito del presente recurso de casación respecto de los preceptos impugnados que aparecen indisolublemente vinculados a la impugnación de la Norma Foral 9/1990, de Álava, no puede ser otro que el de su desestimación, sin perjuicio de reconocer que su vigencia y efectividad quedarán afectadas por el resultado definitivo del recurso precitado núm. 1010/1990 seguido ante la Sala de instancia.

CUARTO.—Distinta solución ha de merecer, sin embargo, este tercer motivo en cuanto se refiere al art. 9 del Decreto Foral Normativo de la Diputación alavesa 43/1991, de 29 de enero, también impugnado en los autos de que dimana el presente recurso.

En efecto; lleva por rúbrica este precepto, como se ha dicho, la de «beneficios fiscales aplicables a las industrias de interés preferente y zonas de preferente localización industrial» y establece, sin vinculación ni referencia alguna a otra Norma Foral, de la que, por tanto, no puede constituir mera modificación accesorias, que las actividades industriales que se califiquen de interés preferente, así como aquellas industrias que se establezcan en zonas consideradas como de preferente localización industrial, puedan gozar de beneficios fiscales que, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pueden llegar a una reducción de hasta el 95% de la cuota para aquellos actos o contratos necesarios para el establecimiento de las nuevas industrias o ampliación de las instalaciones de las ya existentes; en el de sociedades, aparte las deducciones que procedan para las nuevas industrias, pueden llegar a una bonificación de hasta el 65% de la cuota líquida, además de libertad de amortización de los bienes de activo fijo en que se materialicen las ya existentes; y, en tributos locales, pueden, por último, suponer una reducción de hasta el 95% de la cuota de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial (hoy Impuesto de Actividades Económicas) y de los recargos que deban satisfacerse por «cualquier» tasa de las Haciendas locales que grave el establecimiento o ampliación de plantas industriales.

A la vista de esta nueva regulación y de que se trata de beneficios fiscales de gran calado que se añaden a los ya reconocidos en las Normas Forales correspondientes a los tributos afectados y que, conforme se ha anticipado, tienen un reconocimiento autónomo respecto de las mismas, es decir, no constituyen interpretaciones, aclaraciones o extensiones —incluso reducciones en algún aspecto— de otra norma principal, resulta obligado analizar si aquéllos —los beneficios, se entiende— pueden constituir un desconocimiento de los principios y criterios de armonización a que debe atemperarse la autonomía tributaria de las Instituciones de los Territorios Históricos según viene expresada en la Ley del Concierto 12/1981, de 13 de mayo.

Con una referencia genérica a los beneficios fiscales reconocidos en el Territorio Histórico de Álava a través del Decreto Foral 43/1991 y la Norma Foral 42/1990 —y, por tanto, con referencia indirecta a la Norma Foral Refundidora de los Beneficios Fiscales de dicho Territorio, Norma 9/1990—, la representación del Estado recurrente, aun sin concretar la impugnación en el art. 9 del tan repetido Decreto Foral 43/1991, pese a ser, por lo ya razonado, el único no vinculado a otra Norma principal —singularmente la asimismo citada 9/1990—, lo incluye entre los preceptos impugnados y, por tanto, considera con él infringidos el principio constitucional de igualdad fiscal —art. 31.1 CE—, así como las reglas armonizadoras 8ª y 11ª del art. 4 en su versión anterior a la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, de modificación del Concierto mencionado, que vedan el establecimiento, en las Normas y Decretos Forales, de privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, o de preceptos que menoscaben las posibilidades de competencia empresarial o distorsionen la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, o no se atengan a los principios que rigen la política económica general en todo el Estado.

Esta Sala tiene reconocido —v. gr. en Sentencias de 19 de julio de 1991 (recurso de apelación 1148/1989), 30 de octubre de 1999 (recurso de casación 670/1995) y 30 de noviembre de 1999 (recurso de casación 2283/1995)— y también el Tribunal Constitucional en Sentencias 37/1981, de 16 de noviembre, 76/1988, de 26 de abril, 37/1987, de 20 de marzo y 150/1990, de 4 de octubre, que las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el art. 2 de la Ley del Concierto —mantener, establecer y regular su régimen tributario— hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece dicha Ley en sus arts. 3 y 4 a tal autonomía —respeto a la solidaridad, atención a la estructura general impositiva del Estado, coordinación, armonización fiscal y colaboración con éste y entre las Instituciones de los Territorios Históricos, sometimiento a Tratados Internacionales, interpretación con criterios de la Ley General Tributaria, adecuación en terminología y conceptos a la referida Ley General, mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado, respeto a la libre circulación de personas, bienes y capitales, etc.—, no pueden interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común, y que el principio constitucional de igualdad no puede tampoco entenderse, en todos los casos, como un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica ni como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento que chocaría con la realidad de la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas y con la de que, en virtud de ella, pueda ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales. Del propio modo, la impugnación de cualquier Norma Foral por aducirse vulnera los criterios y

principios acabados de exponer —proscripción de privilegios y de variación de la presión fiscal, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y del libre movimiento de capitales y mano de obra y atemperación a los criterios que rigen la política económica general— exige algo más que su enunciación apodíctica, conforme antes se ha puesto de relieve. Sin embargo, unos beneficios fiscales como los que recoge el art. 9 del Decreto Foral de Álava 43/1991, por sí mismos de mayor entidad que los que recogía la Norma Foral del mismo Territorio 28/1988, de 7 de julio, no pueden ser enjuiciados con distinto criterio que el mantenido en la Sentencia de 22 de octubre de 1998 —recurso de apelación 7565/1992— que la anuló. Por tanto, en virtud del principio de unidad de doctrina, ha de llegarse ahora a la misma conclusión que la mantenida en la sentencia de esta Sala acabada de citar y ha de entenderse, también, que unos beneficios que se superponen a los ya reconocidos en otras Normas Forales (por cuanto este precepto no sustituye, dada su redacción, a otros que puedan resultar procedentes) y que incluso pueden ser prorrogados por períodos sucesivos de cinco años sin más límite que la petición del interesado y la apreciación de circunstancias económicas por el Diputado de Hacienda, distorsionan, privilegiándolo, el trato fiscal de las empresas que se dediquen a una actividad industrial que se haya calificado de interés preferente o de empresas que se hayan emplazado en zonas declaradas, asimismo, de preferente localización, y no sólo eso, sino que menoscaban evidentemente la competencia empresarial y pueden alterar, igualmente, la asignación de recursos o el libre movimiento de capitales y mano de obra en detrimento de otras empresas ya emplazadas en lugares diferentes no sólo del territorio común, sino inclusive del comunitario europeo.

Es por ello que, en cuanto afecta al precitado art. 9, aquí cuestionado, del Decreto Foral de Álava 43/1991, haya de adoptarse la conclusión anulatoria a que se llegó no solo en la precitada Sentencia de 22 de octubre de 1998, sino también en las de 7 de febrero de 1998 —apelación 12703/1991— y 13 de octubre de 1998 —apelación 7484/1990—, que anularon las Normas Forales de Incentivos Fiscales a la inversión, respectivamente, de los Territorios de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa.

QUINTO.—La prueba más evidente de las distorsiones mencionadas en el fundamento que precede se da, precisamente, en el ámbito del Derecho Comunitario Europeo, como es sabido, de aplicación directa y preferente al Ordenamiento interno, y que los Jueces nacionales, como Jueces Comunitarios de Derecho Común, están obligados a salvaguardar y proteger.

Ocurre que, en las aludidas Normas Forales, los incentivos fiscales previstos, en muchos aspectos de menor importancia incluso que los establecidos en el art. 9 del Decreto Foral Normativo de la Diputación alavesa 43/1991, de 29 de enero, aquí objeto de impugnación (se referían a deducciones o créditos fiscales del 20% del importe de las inversiones aplicables sobre la cuota a pagar en los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas y a una bonificación en la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados del 95%), dieron lugar a la iniciación, por la Comisión de la Comunidad Económica Europea (Comunidad Europea después de Maastricht), del procedimiento previsto en el apartado 2 del art. 93 del Tratado CE a efectos de determinar si las Normas referidas establecían un sistema de ayudas contrario a la proscripción de las medidas falseadoras de la competencia prevenida en el art. 92.1 del propio Tratado, procedimiento este que dio lugar, a su vez, a la Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993 (DOL, 134, de 3 de junio), emitida en el sentido de que el referido sistema vulneraba el art. 52 del Tratado, relativo a la libertad de establecimiento.

La adopción de esta Decisión determinó se incluyera, en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, una Disposición Adicional —la 8ª— con el siguiente tenor:

«Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de Europa que no lo sean en territorio español: Los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operan, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse acogido a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Resulta claro que esta realidad —la Decisión comunitaria de referencia y la necesidad de adoptar la solución legislativa acabada de transcribir— demuestra, con referencia a unos incentivos fiscales de menor calado que los aquí analizados y conforme se concluyó en las sentencias anteriormente mencionadas, la existencia de una auténtica discriminación entre las empresas establecidas en el Territorio de que aquí se trata y las de los demás Estados de la Comunidad Europea y del resto de España, con la agravante de que estas últimas no podían acogerse al reembolso prevenido en la Disposición Adicional de referencia, en contraposición a las que tenían su domicilio fiscal en otros Estados de la Unión Europea, como constató el acuse de recibo de dicha Disposición, cursado por la Comisión, merced al cual se tuvo por resuelto el caso en punto a la discriminación hasta ese momento existente entre las empresas con domicilio fiscal en otros Estados europeos de la Unión y las emplazadas en alguno de los Territorios Históricos del País Vasco.

Fue, precisamente, la necesidad de esta solución legislativa la que, al resolver el problema suscitado por la Comisión Europea, puso de relieve las discriminaciones antes mencionadas. El hecho de que, una vez adoptada la medida, los incentivos fiscales no tuvieran ya la consideración de «ayuda» atentatoria a la libre competencia y libertad de establecimiento en Derecho Comunitario, que es una de las libertades básicas cuya salvaguarda constituye su razón de ser, no puede utilizarse, obviamente, como argumento demostrativo de que se trataba de incentivos carentes de fuerza discriminatoria, sino precisamente de todo lo contrario.

Téngase presente que, aun cuando no se altere el sistema de distribución de competencias diseñado por la Constitución —y cabría añadir, en el caso aquí analizado, por la Ley del Concierto—, es al Estado al que, en último término, incumbe, «ex» art. 93 de la misma, garantizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la Adhesión a España de las Comunidades Europeas y asegurar la efectividad y primacía, sobre cualquier Ordenamiento, del Derecho Comunitario, sin perjuicio de la obligación de observancia, con preferencia a cualquier disposición propia, que pesa, asimismo y de modo directo, sobre Entidades o Comunidades Autónomas cualesquiera que sea la amplitud de sus competencias.

El motivo, pues, con referencia al precepto mencionado, debe ser estimado.

SEXTO.—Por las razones expuestas, se está en el caso de dar lugar al recurso, con estimación parcial del contencioso-administrativo resuelto en la instancia, y todo ello sin hacer especial imposición de las costas causadas en una y otra fase procesal a tenor de lo establecido en el art. 102.2 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, haber lugar al recurso de casación formulado por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de 19 de octubre de 1993, recaída en los recursos contencioso-administrativos acumulados al principio reseñados, sentencia la expresada que se casa y anula. Todo ello con estimación parcial de los recursos por la misma resueltos, en el sentido de anular únicamente el artículo 9 del Decreto Foral Normativo de la Diputación de Álava, 43/1991, de 29 de enero, por el que se adoptaron medidas de carácter tributario como consecuencia de la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, y respecto de los beneficios fiscales arbitrados por dicho precepto en relación a las industrias de interés preferente, o de las que se establezcan en zonas de preferente localización, con desestimación del resto de las pretensiones anulatorias deducidas y sin hacer especial condena de las costas causadas en la instancia y en este recurso.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-55

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2000

Recurso: Casación nº 2722/1995

Ponente: Jaime Rouanet Moscardó.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 6

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Entidades de Previsión Social Voluntaria

En la Villa de Madrid, a veinticuatro de enero de dos mil.

Visto el presente recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado contra la Sentencia número 50 dictada, con fecha 26 de enero de 1995, por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatoria del recurso de dicho orden Jurisdiccional número 1527/1993 promovido por el citado representante de la Administración del Estado contra la modificación introducida, por el artículo 4 del Decreto Foral 4/1993, de 2 de febrero, en el artículo 78.Cuatro a) de la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; recurso de casación en el que ha comparecido, como parte recurrida, la Diputación Foral de Guipúzcoa, bajo la representación procesal de la procuradora doña Isabel J. C. y la dirección técnico-jurídica del letrado don Ignacio Ch.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En la indicada fecha de 26 de enero de 1995, la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó la Sentencia número 50, con la siguiente parte dispositiva:

FALLO:

«Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el señor abogado del Estado contra el Decreto Foral 4/1993 de 2 de febrero, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, por ser el mismo conforme a derecho, no haciendo especial pronunciamiento respecto de las costas devengadas en este proceso».

SEGUNDO.—Contra la citada Sentencia, el abogado del Estado preparó ante el Tribunal «a quo» el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue

interpuesto ante esta Sala, desarrollándose, después, procesalmente, conforme a las prescripciones legales; y, formalizado por la parte recurrida, la Diputación Foral de Guipúzcoa, su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló, por su turno, para votación y fallo, la Audiencia del día 19 de enero del año 2000, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo ponente el Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El artículo 78.cuatro a) de la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establecía que se deducía de la cuota íntegra, en concepto de inversión:

«El 10% de las primas satisfechas por razón de contratos de seguros de vida, muerte e invalidez, conjunta o separadamente celebrados con entidades legalmente autorizadas para operar en el Estado español, cuando el beneficiario sea el sujeto pasivo o, en su caso, su cónyuge, ascendientes o descendientes, así como de las cantidades abonadas a Montepíos Laborales, Mutualidades y Entidades de Previsión Social Voluntaria (EPSV), cuando amparen, entre otros riesgos, el de muerte o invalidez, que no puedan ser deducibles a efectos de la determinación de la base imponible o liquidable.

Se exceptúan los contratos de seguro de capital diferido o mixto».

El artículo 4 del Decreto Foral 4/1993, de 2 de febrero (por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Guipúzcoa a la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993), ha dado al transcrito artículo 78.Cuatro a) de la Norma Foral 13/1991 la siguiente nueva redacción:

«Deducción por Inversiones. El 10% de las primas satisfechas por razón de contratos de seguros de vida, muerte e invalidez, conjunta o separadamente celebrados con entidades legalmente autorizadas para operar en el Estado español, cuando el beneficiario sea el sujeto pasivo o, en su caso, su cónyuge, ascendientes o descendientes, así como de las cantidades abonadas a Montepíos Laborales y Mutualidades, cuando amparen entre otros riesgos, el de muerte o invalidez, que no puedan ser deducidas a efectos de la determinación de la base imponible o liquidable.

Se exceptúan los contratos de seguro de capital diferido y mixto, así como los seguros de vida entera y los de renta diferida.

Las aportaciones imputadas o realizadas por el socio de número u ordinario de una Entidad de Previsión Social Voluntaria (EPSV) a que se refiere la Norma Foral 7/1988, de 15 de julio, sobre Régimen Fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, que excedan de las cantidades deducidas en la base imponible según lo previsto en el apartado Uno del artículo 71 de esta Norma Foral, serán deducidas en el 10% de su importe en el concepto de primas de seguro».

SEGUNDO.—El presente recurso de casación, promovido al amparo del ordinal 4 del artículo 95.1 de la Ley de esta Jurisdicción (según la versión entronizada por la Ley 10/1992, de Reforma Procesal Urgente), se funda en el motivo impugnatorio consistente en que, según el criterio del abogado del Estado recurrente, la nueva redacción introducida en el artículo 78.Cuatro a) de la Norma Foral 13/1991 por el artículo 4 del Decreto Foral 4/1993 infringe el artículo 7, apartados 5 y 6, de la Ley 12/1981, de 13 de

mayo, de Concierto Económico del Estado con el País Vasco, pues, estando la Diputación Foral de Guipúzcoa obligada a aplicar las normas reguladoras del Impuesto sobre las Personas Físicas vigentes en el territorio común del Estado, la comentada nueva redacción del artículo 78.Cuatro a), al establecer unos beneficios tributarios no previstos en la Ley estatal 18/1991, de 6 de junio, reguladora del mencionado Impuesto directo, ha incurrido en una evidente extralimitación competencial.

TERCERO.—Como se ha dicho en las Sentencias de esta Sección y Sala de 20 y 27 de noviembre de 1999, una vez más resulta obligado hacer referencia al marco legal en que se desarrollan las potestades tributarias reconocidas por nuestra Constitución y por el Estatuto del País Vasco a los órganos normativos de dicha Comunidad.

La primera referencia es, por supuesto, a la disposición adicional primera de la Constitución Española, a cuyo tenor «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».

El artículo 41, apartado 1, del Estatuto establece, a continuación, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco «vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenio» y el apartado 2 añade que «el contenido del régimen de Concierto Económico respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases: a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que se dicte en el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por ley».

Por tanto, tras un principio general —la reafirmación del sistema foral tradicional—, la norma estatutaria define el contenido del Concierto y precisa sus condicionamientos y límites, tendentes a lograr, como destacó la doctrina, que no obstante la autonomía tributaria del País Vasco su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.

Nacen de ahí las siguientes reglas, correspondientes a las distintas instituciones forales:

a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario, salvo los tributos que al promulgarse la Ley del Concierto se recaudaban mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 2.1 de la Ley del Concierto, que contiene el denominado fuero tributario del País Vasco).

b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que integran el Sistema Tributario de los Territorios Históricos (art. 2.2).

c) Las Juntas Generales tienen las competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común.

d) En todo caso, las normas vigentes en el territorio de régimen común, tienen el carácter de derecho supletorio (disposición adicional primera de la Ley del Concierto).

Estos principios o reglas son los que inspiran la Ley del Concierto, aprobado por la Ley de 13 de mayo de 1981, con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

Las instituciones autonómicas vascas se diferencian así claramente de las análogas instituciones de la Administración Local del derecho común del Estado, que sólo tienen autonomía en orden a los gastos.

Mas ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el contrario, tales condicionamientos están fijados en la misma Ley, de naturaleza paccionada, del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Sería un error, como tantas veces se ha señalado, pensar que tales potestades se ejercen con plenitud y con total separación del ordenamiento estatal, pues al contrario lo hacen con arreglo a unos principios en cuya formulación participa el Estado.

Sustancialmente se reconoce al País Vasco el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el art. 156.2 CE), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un «cupo», en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra Constitución (vid. art. 158). Y se reconocen asimismo facultades normativas propias, conforme hemos visto.

Por lo demás, el art. 4 de la Ley del Concierto desarrolla las previsiones precisas para lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

El régimen de la Ley del Concierto permite distinguir dos grupos diferentes de tributos:

a) Tributos concertados de normativa autónoma.

Entre ellos, la Ley del Concierto incluye expresamente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio.

Y el artículo 7.6 del Concierto establece que «No obstante..., las Diputaciones Forales exigirán el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto, aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior».

El Impuesto sobre Sociedades, a tenor del art. 17 de la Ley del Concierto, ofrece un carácter mixto, pues es definido como tributo concertado de normativa autónoma para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, y concertado de normativa común en los demás casos.

b) Tributos concertados de normativa común.

En los impuestos indirectos la regla general, según el art. 27.1, es que se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado, sin perjuicio de lo dispuesto expresamente en los números siguientes de dicho artículo en cuanto a los Impuestos sobre el Valor Añadido, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre las Primas de Seguros y los Impuestos Especiales.

CUARTO.—En este contexto, la jurisprudencia de esta Sala y Sección ha tenido ocasión de pronunciarse en variadas ocasiones:

—La Sentencia de 28 de octubre de 1995 resalta que la competencia tributaria, ejercida en los términos que propicia la Ley del Concierto, constituye un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral y resulta ser el mínimo sin el que desaparecería la imagen misma de la foralidad, tal y como señala el fundamento 6º de la STC 76/1988, de 26 de abril, recaída en el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco, conocida como Ley de Territorios Históricos.

—La Sentencia de 12 de septiembre de 1996 (impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas) destaca que este tributo se rige por la normativa común, excepto en lo relativo a los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio, por disposición del art. 16, párrafo segundo de la Ley del Concierto.

En esta Sentencia se declara que las Normas forales no son meras disposiciones de naturaleza meramente instrumental o gestora, pues sus reglas constituyen normas sustantivas con rango y trascendencia igual a las del Estado que no correspondan a su Parlamento.

—La Sentencia de 23 de diciembre de 1996 (dictada a propósito del Impuesto sobre Sociedades) destaca la importancia de la Ley del Concierto en orden a los límites que introduce al poder tributario de las Haciendas Forales y subraya la armonización fiscal como un claro objetivo de la Ley.

—La Sentencia de 8 de marzo de 1997 declaró la nulidad de la Norma Foral 68/1987, de 22 de diciembre, por el que se creó la tarifa aplicable a las Sociedades de Información, a los efectos de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, por falta de audiencia de las entidades representativas de los intereses afectados por la Norma.

—La Sentencia de 26 de marzo de 1997 (impuesto general sobre el tráfico de las empresas) analizó el impuesto general sobre el tráfico de las empresas como impuesto indirecto de normativa común y recordó que, hasta tanto se dictaran las disposiciones forales precisas para la aplicación de la Ley del Concierto, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales en todo caso tendrán carácter de derecho supletorio, todo ello en virtud de la disposición adicional primera de la Ley del Concierto 12/1981, de 13 de mayo.

—La Sentencia de 13 de octubre de 1998, en un recurso directo interpuesto también por la abogacía del Estado contra la Norma Foral 14/1987 de las Juntas Generales de Guipúzcoa, proclamó que el Régimen Fiscal del País Vasco es diferente al del resto del Estado, al igual que ocurre con otras Comunidades Autónomas, tales como Canarias y Navarra, y que en el caso del País Vasco y Navarra, tales peculiaridades tienen reflejo en el sistema de conciertos o convenios. Sin perjuicio de lo cual estimó que se habían producido en dicha Norma violaciones del principio de legalidad que afectaban a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales, Sociedades, Renta de las Personas Físicas, Actividades Comerciales e Industriales, Contribución Territorial Urbana y restantes tributos de las Corporaciones Locales, que además hubieran supuesto una infracción del art. 52 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea, de no haber mediado una obligación de reembolso por el Estado a las empresas que se establecieran en otros Estados de la Unión Europea para compensar las diferencias existentes entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común y el importe derivado de la aplicación de los regímenes fiscales existentes en los territorios forales vascos.

—La Sentencia de 28 de mayo de 1998 recordó, en materia del impuesto sobre actos jurídicos documentados, la importancia de los llamados «puntos de conexión» -para decidir cuándo correspondía a las Diputaciones Forales la exacción del tributo-, que se desarrollan en el art. 31 de la Ley del Concierto.

—La Sentencia de 14 de mayo de 1998 destaca que las Diputaciones Forales son una Institución de régimen especial privativo, que impide considerarlas, obviamente, como una Institución de Régimen Local, como reconoce la propia Ley de Bases de Régimen Local 7/1985, de 2 de abril, en su disposición adicional segunda y también el Real Decreto Legislativo 781/1986, cuyos artículos 273 y 292, al regular las Licencias Fiscales, excepcionan expresamente los regímenes tributarios del País Vasco y de Navarra, sin que ello quiera decir que los órganos forales estén exceptuados de los principios comunes en la materia del procedimiento de elaboración de disposiciones generales, tales como el principio de audiencia, y en general los que se recogían en los artículos 129 y 130 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, vigentes aún a la sazón en virtud de la disposición derogatoria de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

—La Sentencia de 20 de noviembre de 1999, en la que se examinó la legalidad de una norma relativa, como también ocurre en el presente caso, a las Entidades de Previsión Social Voluntaria, declaró la nulidad del art. 4, apartado 7, de la Norma Foral 11/1991, de 19 de diciembre, de las Juntas Generales de Vizcaya, en cuanto estableció una exención, en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio, en favor de los derechos consolidados de los socios de número u ordinarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria.

QUINTO.—Manifiestamente, tras lo expuesto, y como puede observarse en toda la Jurisprudencia expuesta, y destaca, también, en cierto modo, la Sentencia impugnada, la Ley del Concierto Económico del Estado con el País Vasco representa la referencia obligada de cualquier examen que quiera hacerse de un tributo regulado por una Norma Foral.

El presente recurso de casación (y, en su día, la demanda de instancia) gravita sobre la especificidad introducida en el artículo 78.Cuatro a), párrafo tercero, de la Norma Foral 13/1991, por el artículo 4 del Decreto Foral 4/1993, con respecto a lo establecido al efecto en la legislación común, a fin de extender a las «Entidades de Previsión Social Voluntaria» (EPSV) los beneficios fiscales existentes en la normativa común para las entidades de la Seguridad Social y para los Planes de Pensiones.

Tanto la antigua versión del citado artículo 78.Cuatro a) como la novedad introducida por el Decreto 4/1993 en el párrafo tercero de tal precepto, apartado y letra contienen una deducción, en la cuota tributaria íntegra del Impuesto, del 10% de las aportaciones o cantidades imputadas o realizadas por el socio de número u ordinario de una «Entidad de Previsión Social Voluntaria» a que se refiere la Norma Foral 7/1988 (reguladora de dichas Entidades), que excedan de las cantidades reducidas en la base imponible o que no puedan ser deducidas a efectos de la determinación de la misma.

La Sentencia de instancia mantuvo la legalidad de los citados preceptos, haciendo hincapié en las Entidades de Previsión Social Voluntaria como instituciones propias de la Comunidad Autónoma, lo que justificaría, según su criterio, y dada la aparente similitud entre sus fines y los de los Planes de Pensiones, su introducción entre las entidades que generan los beneficios ahora objeto de debate (con una identidad de tratamiento fiscal).

Esta cuestión ya ha sido examinada y resuelta en contra de dicha tesis por las Sentencias de esta Sección y Sala de 20 y 27 de noviembre de 1999, cuyos argumentos hay que reproducir en la presente.

Decíamos entonces que la comentada justificación carece de consistencia, pues dichas entidades ya existían en el territorio común con mucha antelación a la Norma Foral 7/1988 y disposiciones complementarias. Basta para demostrarlo recordar la existencia de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, y del Real Decreto 2615/1985, de 4 de diciembre, que aprobó el Reglamento de las Entidades de Previsión Social Voluntarias, desarrollando el Capítulo IV de la Ley.

En el Preámbulo del citado Real Decreto se indica que «la Ley 33/1984, en su disposición final sexta, establece que el Gobierno, en el plazo de un año a partir de la publicación de esta Ley, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda y en el ámbito de su competencia, desarrollará reglamentariamente los preceptos contenidos en esta Ley sobre Mutualidades de Previsión Social»; añadiendo que «las Entidades de Previsión Social estaban reguladas tradicionalmente por una normativa sectorial diferente del Régimen Jurídico de las Entidades Aseguradoras, como eran la Ley de 6 de diciembre de 1941 y el Reglamento de 26 de mayo de 1943. Por primera vez desde la Ley de Ordenación del Seguro Privado estas entidades se someten a la normativa general de las Entidades Aseguradoras y al control financiero del Ministerio de Economía y Hacienda, acabando con la tradicional competencia del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social».

Por ello, no puede acogerse el argumento, latente en la Sentencia de instancia, relativo a que, de haber conocido la existencia de tales Entidades de Previsión Social Voluntaria, el legislador estatal les hubiera concedido el beneficio impugnado de la deducción del 10% objeto de controversia, pues, lejos de ello, al regularlas, no les reconoció tal privilegio.

Como aduce, además, el abogado del Estado, si el legislador estatal hubiera querido aplicar a estas Entidades el beneficio fiscal de los Fondos y Planes de Pensiones, lo hubiera hecho expresamente, pues, por criterios de política legislativa, el comentado régimen fiscal especial ha quedado limitado a dichos Fondos y Planes de Pensiones, sin alcanzar, en consecuencia, a las Entidades de Previsión Social Voluntaria.

Procede, por tanto, entender que el párrafo tercero del artículo 78.Cuatro a) de la Norma Foral 13/1991 (introducido por el Decreto Foral 4/1993) transgrede la normativa común, en la que no se encuentra previsto el beneficio indicado.

La comentada modificación normativa confirmada por la Sentencia ahora recurrida entraña, en definitiva, pues, una extralimitación competencial prohibida por el artículo 7 del Concierto Económico del Estado con el País Vasco, y, por tanto, debe ser anulada.

Se han quebrantado, en realidad, con el precepto cuestionado, los principios de legalidad tributaria, recogido en el artículo 10 b) de la Ley General Tributaria, y de armonización fiscal, sancionado por el artículo 4 del mencionado Concierto, y, específicamente, por lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas concierne, por el apartado 6 del antes citado artículo 7 del Concierto, que establecía que el indicado Impuesto se regía por las normas vigentes en el territorio común.

SEXTO.—Procede, por tanto, estimar el presente recurso de casación y, anulando la Sentencia de instancia, declarar, como se insta por el abogado del Estado recurrente, la nulidad del párrafo tercero del artículo 78.Cuatro a) de la Norma Foral 13/1991 de la Diputación Foral de Guipúzcoa introducido por el artículo 4 del Decreto Foral 4/1993.

En consecuencia, y a tenor de lo prescrito en el artículo 102.2 de la Ley de esta Jurisdicción (según la versión de la Ley 10/1992), no ha lugar a hacer pronunciamiento en cuanto al pago de las costas causadas en la instancia, debiendo cada parte satisfacer las suyas en este recurso casacional.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que, estimando el presente recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado contra la Sentencia número 50 dictada, con fecha 26 de enero de 1995, por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, debemos anularla y la anulamos, y, en su lugar, con estimación así mismo del recurso contencioso- administrativo de instancia número 1527/1993, declaramos la nulidad del párrafo tercero del artículo 78.Cuatro a) de la Norma Foral 13/1991 de la Diputación Foral de Guipúzcoa introducido en tal precepto por el artículo 4 del Decreto Foral 4/1993 de dicha Diputación.

No ha lugar a hacer pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en la instancia, debiendo cada parte satisfacer las suyas en este recurso casacional.

Así por esta nuestra Sentencia, firme, que se publicará en su caso en el «Boletín Oficial del Estado», y, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2000

Recurso: Casación nº 2711/1995

Ponente: Pascual Sala Sánchez.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Interés de demora
- Recaudación
- Terminología y conceptos de la LGT

En la Villa de Madrid, a treinta y uno de enero de dos mil.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el recurso de casación formulado por la Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora señora J. C. y bajo dirección letrada, y por la Administración General del Estado, representada por el señor Abogado del Estado, contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 13 de mayo de 1994, dictada en el recurso contencioso administrativo 1270/1991, sobre impugnación de determinados artículos del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Guipúzcoa, aprobado por Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril, en el que figuran, como partes recurridas, las antes indicadas, cada una de ellas respecto del recurso deducido de contrario.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, con fecha 13 de mayo de 1994 y en el recurso al principio referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: «Fallo: Que, con estimación parcial del presente recurso contencioso administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra los artículos 48.3, segundo párrafo, 99.1, segundo párrafo, y 138.3 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Guipúzcoa, aprobado por Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril, debemos declarar y declaramos la no conformidad a Derecho de los artículos 48.3.2º y 99.1.2º del Decreto Foral impugnado, que, por tanto, anulamos, confirmando el artículo 138.3 de la misma disposición por resultar ajustada a Derecho. Sin condena en las costas procesales devengadas en la instancia».

SEGUNDO.—Contra la anterior sentencia, la representación procesal de las Administraciones mencionadas prepararon recurso de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, la Diputación Foral de referencia formuló escrito de interposición con un único motivo, amparado en el art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, por infracción de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, por la sentencia, al anular los arts. 48.3.2º y 99.1.2º del Reglamento Foral de referencia. Terminó suplicando la casación de la sentencia. Por su parte, la representación del Estado, al amparo, también, del mencionado precepto de la antecitada Ley Jurisdiccional, denunció, en su único motivo casacional, la infracción del art. 4º, regla 1ª, de la Ley del Concierto mencionada, en cuanto se refería al art. 138.3 del Reglamento Foral de Recaudación al principio señalado, suplicando la casación, en este punto, de la sentencia. Ambas partes se opusieron, a su vez, al recurso formulado de contrario.

TERCERO.—Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 19 de los corrientes, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna, tanto por la Diputación Foral de Guipúzcoa como por la Administración General del Estado, conforme consta en los antecedentes que preceden, la sentencia de la Sala de esta Jurisdicción, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 13 de mayo de 1994, que había estimado parcialmente el recurso interpuesto por la segunda de las Administraciones mencionadas contra los arts. 48.3.2º párrafo B, 99.1, 2º párrafo, y 138.3 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Guipúzcoa, aprobado por Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril, y había declarado la disconformidad a Derecho de los dos primeros preceptos, que anuló, y la conformidad jurídica del último.

En el recurso de casación de la Diputación Foral de referencia, al amparo del art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —hoy art. 88.1 d) de la vigente—, se denuncia, en un único motivo, la infracción, por la Sentencia, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco con el Estado, en la versión de la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, en cuanto declaró la nulidad del art. 48.3.2º del Reglamento de Recaudación de referencia, que reconocía al Consejo de Diputados Forales, a propuesta del de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, la posibilidad de reducir el tipo de interés de demora en aquellos supuestos en que concurrieran circunstancias excepcionales o razones de interés público —que dicho Consejo valoraría discrecionalmente— y en cuanto, también, declaró la del art. 99.1.2º de la propia norma, que admitía la posibilidad, igualmente, de que los Jefes de las Oficinas Tributarias, previa la autorización de la Dirección General de Hacienda, pudieran dictar providencias ordenando el embargo con anterioridad al vencimiento del plazo de ingreso previsto en el art. 97 —el plazo de ingreso en período voluntario—, cuando por el transcurso del mismo se pudieran derivar perjuicios para la Hacienda Foral.

Los argumentos de la Administración recurrente para fundamentar el motivo de casación, en síntesis, no son otros que haber tomado la sentencia aquí impugnada, como base del pronunciamiento anulatorio mencionado en primer lugar, la Sentencia del

Tribunal Constitucional 14/1986, de 31 de enero, según la cual las Comunidades Autónomas han de ajustarse matemáticamente al tipo de interés fijado por el Estado, sentencia esta que, en su criterio —en el de la recurrente, se entiende—, viene referida a las competencias en materia de Hacienda entre el Estado y las mencionadas Comunidades, pero que no puede interferir en las competencias que el Estatuto de Autonomía del País Vasco y la Ley del Concierto Económico atribuyen a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos para «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos que actualmente se recauden mediante monopolios fiscales, los derechos de imposición y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido —art. 2º.1 de la Ley citada— en la versión introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, todo ello «atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contenga en el propio concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma» —art. 41.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco—, en relación, también, con los arts. 3, 4 y 5 de la precitada Ley, según la redacción asimismo recibida de la mencionada 38/1997.

Del mismo modo, son estas competencias y la propia autonomía tributaria que encierran y reconocen a los Territorios Históricos las normas precitadas las que sirven a la parte para sostener la legalidad del segundo de los preceptos anulados, ya que la vulneración de la Ley General Tributaria y de las reglas de armonización, que se aducen por la sentencia para el segundo de los pronunciamientos anulatorios aquí impugnados, no pueden, en su criterio, aceptarse, tan pronto se considere que esa autonomía supone la innecesariedad de total mimetismo con la regulación estatal del propio sistema tributario y que las variaciones advertidas no puede entenderse alteren la estructura impositiva del Estado ni tampoco la terminología y conceptos de la Ley General Tributaria.

SEGUNDO.—Esta Sala no puede compartir los criterios impugnatorios de la Diputación Foral recurrente. En primer lugar, porque, como recuerda la sentencia impugnada, el «interés de demora» al que alude el precepto es uno de los conceptos armonizadores a que se refiere la norma 1ª del art. 4 de la Ley del Concierto. En segundo término, porque, como señala el Tribunal Constitucional en su Sentencia 14/1986, de 31 de enero, y destaca la aquí recurrida, al consistir el interés de demora «en un simple incremento de la deuda tributaria motivado por el impago del crédito principal, bien se considere de cariz sancionatorio para el deudor o de resarcimiento para el ente titular del crédito, no se advierte motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según sea la Entidad acreedora, sino que, por el contrario, debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el art. 149.1.1.18ª de la Constitución sobre competencia exclusiva del Estado (en materia) de las Bases del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas». Y en tercer lugar, porque, como esta Sala declaró en Sentencia de 14 de diciembre de 1999 —recurso de casación 2283/1995—, si bien «es cierto que en la cuestión controvertida en este recurso se están enjuiciando competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos... para mantener, establecer y regular, en su ámbito espacial, su régimen tributario y que... ello no puede suponer un total mimetismo con el régimen establecido para la Hacienda General...», «... no lo es menos que la declaración del Tribunal Constitucional en la sentencia acabada de citar tiene alcance general y se refiere también al interés de demora que pueda reconocerse en el territorio mencionado, que, cualquiera que sea su fuente, deberá guardar total correlación con el interés fijado por el Estado». «Además, el art. 41.2 del Estatuto Vasco... sujeta la

autonomía tributaria de los Territorios Históricos, entre otras limitaciones y en cuanto ahora interesa, a las previsiones y condiciones que, sobre coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, pudiera establecer el Parlamento Vasco dentro de la Comunidad Autónoma.» «Es así que la sentencia constitucional contemplaba una cuestión afectante al abono de intereses de demora establecidos por la Ley... (en ella)... enjuiciada que hubiera debido ser observada en toda la Comunidad Autónoma, luego habrá que concluir que su doctrina y su mandato habían de tener la misma aplicación generalizada.» «Por otra parte, es ésta una solución lógica a la vista de que el interés de demora que acompaña a las deudas tributarias es un interés resarcitorio o indemnizatorio de los perjuicios sufridos por la Hacienda a causa del retraso en el cumplimiento de su obligación de pago por el obligado tributario, de la naturaleza, por tanto, del previsto en el art. 1108 del Código Civil, y sería discriminatorio y atentatorio al principio de igualdad que, teniendo idéntico fundamento y finalidad, la medida de la responsabilidad en favor de las Haciendas fuera distinta».

Por lo demás, el desajuste a Derecho del segundo de los preceptos anulados —del art. 99.1.2º del texto legal aquí cuestionado— deriva de su apartamiento de cuanto significa la regla armonizadora contenida en el apartado a) del art. 4º de la Ley del Concierto, en cuanto no es sólo que se separa de la configuración del período ejecutivo y del procedimiento de apremio en la Ley General Tributaria, contrariando así el sistema de recaudación tributaria general, sino que, principalmente, la posibilidad de que puedan dictarse providencias de embargo antes incluso del vencimiento del plazo de ingreso voluntario legalmente establecido para la recaudación de los tributos desconoce la seguridad jurídica y las más elementales garantías del obligado tributario.

TERCERO.—En el recurso de casación de la Administración General del Estado, también al amparo del art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable y mediante un único motivo, se denuncia la infracción por la sentencia, al validar el art. 138.3º del Reglamento de Recaudación cuestionado, de la norma de armonización fiscal contenida en el apartado a) del art. 4º de la Ley del Concierto, en su versión anterior a la recibida por Ley 38/1997, de 4 de agosto, por admitir el precepto la posibilidad de que la Diputación Foral concurra, sin necesidad de depósito ni fianza alguna, a la subasta de bienes y derechos en las mismas condiciones que cualquier licitador. Con esta previsión, argumenta la representación del Estado, no se aplican «las normas que desarrollan la Ley General Tributaria», como es el Reglamento General de Recaudación de 1990, el cual no autoriza la intervención, como licitador y en la subasta, de la entidad pública acreedora, sin perjuicio de su derecho a la adjudicación de los bienes en el caso de que la subasta quedara desierta», aparte de que, también según su criterio, se desconoce con ello la competencia exclusiva del Estado en materia de procedimiento administrativo común reconocida por la regla 18ª del art. 149.1 de la Constitución.

Tampoco la Sala puede compartir esta conclusión. Aparte de que en la normativa común no existe la prohibición de que el acreedor público —la Administración, se entiende— pueda concurrir a las subastas —y es de notar la ausencia de impedimento alguno en el art. 147 del Reglamento de 20 de diciembre de 1990—, es lo cierto que ninguna vulneración de sistemática, terminología y conceptos recogidos en la Ley General Tributaria y normas de desarrollo podría detectarse con esta posibilidad, que, en definitiva, está llamada a constituir una garantía de reserva tendente a evitar que los bienes y derechos realizados para pago de las obligaciones tributarias no alcancen la suficiencia necesaria para producir el efecto extintivo del crédito, sobre todo por maniobras o manipulaciones que pudieran darse en el mismo proceso de enajenación, con evidente daño, entonces, de los intereses del afectado y de los públicos.

CUARTO.—Por las razones expuestas, se está en el caso de desestimar el recurso con la obligada imposición de costas a las partes recurrentes —cada una en la correspondiente proporción— que deriva de lo establecido en el art. 102.3 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar a los recursos de casación formulados por la Diputación Foral de Vizcaya y la Administración General del Estado contra la Sentencia de la Sección Primera de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 13 de mayo de 1994, recaída en el recurso contencioso administrativo al principio reseñado, y todo ello con la obligada imposición de costas a las partes recurrentes.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-57

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2000

Recurso: Casación nº 3213/1995

Ponente: Alfonso Gota Losada.

Artículos del Concierto:

- Art. 36

Voces:

- Tasa sobre el Juego

En la Villa de Madrid, a siete de febrero de dos mil.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el recurso de casación núm. 3213/1995, interpuesto por las Juntas Generales de Vizcaya y por la Diputación Foral de Vizcaya, contra la sentencia núm. 67, dictada con fecha 2 de febrero de 1995 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 1156/1993, interpuesto por la Asociación de Empresarios de Recreativo de Bizkaia (en lo sucesivo ASERVI) contra el artículo 90.2.2) de la Norma Foral 9/1992, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

Ha sido parte recurrida en casación, la entidad ASERVI.

La sentencia tiene su origen en los siguientes:

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La parte dispositiva de la sentencia, cuya casación se pretende, contiene el fallo que, transcrito literalmente, dice: «Fallo. Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Francisco Ramón A. A., en nombre y representación de la Asociación de Empresarios del Recreativo de Vizcaya, contra el artículo 90.Dos.2) y Disposición Final de la Norma Foral 9/1992. En cuanto afecta al art. 90.Dos.2) de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, declarando su anulación, por no ser ajustado a derecho, sin hacer imposición de las costas devengadas en este proceso».

Esta sentencia fue notificada a todas las partes el día 8 de marzo de 1995.

SEGUNDO.—La Diputación Foral de Vizcaya, representada por la Procuradora de los Tribunales doña Begoña P. T., y las Juntas Generales de Vizcaya, representadas por el Procurador de los Tribunales don José María B. M., presentaron con fechas 9 de marzo y 18 de marzo de 1995, respectivamente, sendos escritos de preparación de recurso de

casación, manifestando su intención de interponerlo, con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acordó por Auto de fecha 6 de abril de 1995 tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo, y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala.

TERCERO.—La representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya presentó escrito de interposición del recurso de casación, en el que expuso los antecedentes de hecho que consideró precisos, reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y articuló un único motivo casacional, al amparo del artículo 95, apartado 1, ordinales 1º y 4º de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, con la correspondiente argumentación jurídica, suplicando a la Sala: «dicte sentencia por la que estimándolo, case, anule y revoque la recurrida, declarando conforme a derecho los artículos de la norma foral que se impugnaron en el proceso de instancia».

La representación procesal de las Juntas Generales de Vizcaya presentó escrito de interposición del recurso de casación en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad, expuso los antecedentes de hecho que consideró necesarios, y articuló un solo motivo casacional, al amparo del artículo 95, apartado 1, ordinal 4º de la Ley Jurisdiccional, con la consiguiente fundamentación jurídica, suplicando a la Sala: «dicte en su día sentencia, por la que estimándolo, case, anule y revoque la Sentencia recurrida, declarando conforme a derecho los artículos de la Norma Foral que se impugnaron en el proceso de instancia, con todo lo demás que en derecho proceda».

CUARTO.—La entidad ASERVI, representada por la Procuradora de los Tribunales doña Ana María G. F., compareció y se personó como parte recurrida.

La Sala acordó por Providencia de fecha 11 de abril de 1996: 1º) Admitir el recurso de casación; y 2º) Entregar copias de sus respectivos escritos de interposición al otro recurrente y a la parte recurrida.

La Diputación Foral de Vizcaya alegó que compartía plenamente el recurso formulado por las Juntas Generales de Vizcaya.

Las Juntas Generales de Vizcaya no alegaron acerca del recurso presentado por la Diputación Foral de Vizcaya, decayendo en su derecho.

La entidad ASERVI presentó escrito de oposición a ambos recursos de casación, formulando las alegaciones de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala: «dicte en su día sentencia por la que declarando no haber lugar a los recursos interpuestos, declare ajustada a derecho la sentencia y las disposiciones recurridas en su día, contrarias al ordenamiento jurídico por las razones expuestas, con imposición de las costas a las recurrentes».

Terminada la sustanciación del recurso de casación se señaló para deliberación, votación y fallo, el día 26 de enero de 2000, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La Sentencia de instancia, cuya casación se pretende, se funda esencialmente en el artículo 33, apartado Dos, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que dispone: «(...) Dos. La gestión, inspección, revisión y recaudación de la Tasa sobre el Juego en el Territorio Vasco corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales, aplicando la misma normativa tributaria que en territorio común».

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se limitó a comparar el texto del artículo 79. «Tasas» de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, que disponía simplemente: «Se elevan para 1993 los tipos de cuantía fija de las Tasas de la Hacienda estatal hasta la cantidad que resulte de la aplicación del coeficiente 1,05 a la cuantía exigible en 1992, teniendo en cuenta lo dispuesto en el número uno del artículo 83 de la Ley 31/1991, de 31 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992».

La mención al artículo 83, citado, tenía como objetivo precisar que el coeficiente 1,05 se aplicaría a las cifras resultantes de haber aplicado idéntico coeficiente en 1992, o lo que es lo mismo, que se trataba de un incremento acumulativo, respecto de los ejercicios anteriores.

El artículo 90, de la Norma Foral 9/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, para 1993 disponía, en cuanto interesa al caso lo siguiente:

«Uno. Se elevan para 1993 los tipos de cuantía fija de las tasas de la Diputación Foral de Bizkaia hasta la cantidad que resulte de la aplicación del coeficiente 1,05 a la cuantía exigible en 1992 (...).

Dos. A partir del 1 de enero de 1993, los tipos tributarios que gravan los juegos de suerte, envite o azar, serán los siguientes (...).

2. Cuotas fijas.

En los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos, la cuota se determinará en función de la clasificación de las máquinas realizadas por el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar de 27 de abril de 1990, según las normas siguientes:

A. Máquinas de Tipo "B" o recreativas con premio:

a) Cuota anual: 413.437 ptas. (...).

B Máquinas tipo "C" o de azar.

Cuota anual: 606.375 ptas. (...)).

La Sala, sin más razonamiento que la constatada diferencia entre la redacción de los textos legales del Estado y del Territorio Histórico de Vizcaya, llegó a la conclusión de que el artículo 90.Dos.2 de la Norma Foral 9/1992, de 29 de diciembre, vulneraba el artículo 33.Dos, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del concierto Económico con el País Vasco, que exigía respecto de la Tasa de Juego, idéntica normativa, estimando en consecuencia, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por ASERVI, declarando nulo de pleno derecho, el número 2, del apartado Dos, del artículo 90, mencionado, o sea las cuotas fijas de 413.437 ptas. y 606.375 ptas., establecidas para el ejercicio 1993 para las máquinas recreativas tipos «B» y «C», respectivamente.

SEGUNDO.—El único motivo casacional formulado tanto por la Diputación Foral de Vizcaya, como por las Juntas Generales de Vizcaya, se invoca al amparo de los ordinales 1º y 4º, del apartado 1, del artículo 95, de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, y consiste en que la sentencia recurrida infringe el apartado 2, del artículo 33, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, de Concierto Económico con el País Vasco, toda vez que, de acuerdo con la certificación del Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 13 de julio de 1994, el artículo 90.Dos.2, de la Norma Foral 9/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya para 1993, contiene normas similares a las del artículo 79 de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuesto Generales del Estado para 1993, puesto que, según dicha Dirección General, «los tipos de cuantía fija aplicables en la tasa fiscal para los juegos de suerte, envite o azar, a las máquinas recreativas de un jugador, tipos "B" y "C", fueron para dicho año (1993), respectivamente de 413.440 ptas. y 606.375 ptas.», razón por la cual concluyen los recurrentes que la sentencia ha incurrido en un «error iuris» manifestó, y ha infringido por incorrecta aplicación el artículo 33.2 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, con el País Vasco, dado que la normativa foral es igual sustancialmente a la normativa del Estado.

La Sala no comparte este argumento, si bien considera que debe aclarar el confusionismo existente sobre la normativa aplicable en 1993, en materia de Tasa de Juego y concretamente de las cuotas fijas de las máquinas recreativas tipo «A» y «B», confusionismo debido a la errónea interpretación seguida por la Dirección general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que esta Sala se ha cuidado de rectificar en numerosas sentencias.

Es menester remontarse al ejercicio 1990, en el que por virtud de lo dispuesto en la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre Medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, se modificó especialmente el artículo 3, apartado 4, del Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, que regulaba los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, evite o azar, fijando para las máquinas recreativas, las cuotas fijas siguientes:

Máquina tipo «A»... 375.000 ptas.

Máquina tipo «B»... 550.000 ptas.

La Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, para 1991, elevó para dicho ejercicio 1991 las cuotas fijas de las tasas de la Hacienda estatal, por aplicación del coeficiente 1,05.

Las cuotas fijas de la Tasa de Juego, correspondientes a las máquinas recreativas tipo «B» y «C» no se modificaron de modo especial y concreto, sin embargo, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, entendió y así lo expuso en su Circular 1/1992, de 7 de enero, que por no haberse autorizado durante 1991 las cuotas fijas exigibles por máquinas tipo B o C en la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, les era aplicable el incremento general resultante de la aplicación del coeficiente 1,05, y así afirmó que la cuotas fijas de estas máquinas, serían para el ejercicio 1992, las siguientes:

Máquina tipo B. 375.000 ptas. X 1,05 = 393.750 ptas.

Máquina tipo C. 550.000 ptas. X 1,05 = 577.500 ptas.

La Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, elevó para dicho ejercicio 1993 las cuotas fijas de las tasas de la Hacienda estatal, por aplicación del coeficiente 1,05.

Las cuotas fijas de la Tasa de Juego, correspondientes a las máquinas recreativas B y C no se modificaron de modo especial y concreto, sin embargo, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, entendió, al igual que en 1992, y así lo expuso en su Certificado que las cuotas fijas de las máquinas recreativas B y C debían incrementarse en el coeficiente 1,05, sosteniendo que en 1993, las cuotas fijas eran:

Máquina tipo B... 413.437 ptas.

Máquina tipo C... 606.375 ptas.

Las Juntas Generales de Vizcaya, con total y absoluto respeto de lo que consideraban era la normativa estatal sobre la materia, según la autorizada opinión de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, no se limitaron a reproducir el texto del artículo 79 de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, sino que explicitaron el resultado de aplicar el coeficiente 1,05, sobre las cuotas de 1992, siguiendo en este punto los criterios de la anterior Circular 1/1992, de 7 de enero, y así incluyeron en el texto del artículo 90.Dos.2, de su Norma Foral 9/1992, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, las cuotas fijas de las máquinas recreativas tipo B, de 413.437 ptas. y C, de 606.375 ptas.

Pues bien, esta Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene doctrina reiterada y consolidada, que culminó en su sentencia de 14 de marzo de 1998, que desestimó el recurso de casación en interés de Ley, núm. 6217/1996, interpuesto por la Administración General del Estado, consistente en que los aumentos o actualizaciones de las cuotas fijas de las tasas estatales, mediante la aplicación del coeficiente 1,05, no son aplicables a las cuotas fijas de la Tasa de Juegos de suerte, envite o azar, concretamente a las de las máquinas recreativas tipo B y C, dada su naturaleza de impuesto según doctrina del Tribunal Constitucional en su sentencia de 10 de noviembre de 1994, de modo que los únicos aumentos conformes a Derecho son los que se han acordado expresa y especialmente en disposiciones legales, mediante modificación concreta del artículo 3º, apartado 4.Dos, del Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, que reguló los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar.

De igual modo, esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ha mantenido en diversas sentencias, por todas ellas la de 31 de julio de 1998, que la Circular 1/1992, de 7 de enero, de la Dirección General de Tributos, era nula de pleno derecho, y que al igual que, en el ejercicio 1992, en el ejercicio 1993, el aumento de las cuotas fijas de las máquinas recreativas tipo B y C, como resultado de la aplicación del coeficiente 1,05, no era conforme a Derecho, por lo que, como conclusión final, había de sostenerse que las cuotas fijas de dichas máquinas, vigentes y aplicables en 1993 eran las de 375.000 ptas. y 550.000 ptas., respectivamente, que eran precisamente las aprobadas expresa y especialmente para la mismas en 1990.

Llegados a este punto, la Sala ha de desestimar el recurso de casación, porque el artículo 90.Dos.2, de la Norma Foral 9/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, para 1993, no refleja la normativa del Estado, vigente y aplicable en dicho ejercicio, razón por la cual, dicho precepto infringe el apartado 2, del

artículo 33 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, que fue la tesis interpretativa, mantenida por la sentencia recurrida, que se confirma.

TERCERO.—En este caso concreto y especialísimo la Sala debe resaltar, que las Juntas Generales de Vizcaya y la Diputación Foral de Vizcaya han actuado con exquisita corrección procesal, pues no han hecho otra cosa sino tratar de respetar el mandato del artículo 33, apartado 2, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, que les obliga, en materia de la Tasa de juego, a aplicar la misma normativa del Estado, siguiendo con todo rigor la opinión mostrada expresamente por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, como portavoz autorizado de la Administración General del Estado, no obstante, los términos imperativos y tajantes del artículo 102, apartado 3, de la Ley Jurisdiccional obligan a la Sala a imponer las costas causadas por este recurso de casación a las Juntas Generales de Vizcaya y a la Diputación Foral de Vizcaya, partes recurrentes.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución.

FALLAMOS

Primero.—Desestimar el recurso de casación núm. 3213/1995, interpuesto por las Juntas Generales de Vizcaya y por la Diputación Foral de Vizcaya, contra la sentencia núm. 67, dictada con fecha 2 de febrero de 1995 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 1156/1993, interpuesto por la Asociación de Empresarios de Recreativo de Bizkaia.

Segundo.—Imponer las costas causadas en este recurso de casación a las Juntas Generales de Vizcaya y a la Diputación Foral de Vizcaya, partes recurrentes.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-58

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2000

Recurso: Casación nº 4974/1995

Ponente: Pascual Sala Sánchez.

Artículos del Concierto:

- Art. 9

Voces:

- Pagos a cuenta
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En la Villa de Madrid, a veinticinco de abril de dos mil.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, representada por el señor Abogado del Estado, contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 7 de abril de 1995, dictada en el recurso contencioso-administrativo 1177/1992, sobre liquidación tributaria en concepto de retenciones del capital mobiliario a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en que aparecen, como partes recurridas, la entidad mercantil «Euroseguros, SA», representada por el Procurador señor T. J. y bajo dirección letrada, y la Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora señora J. C. y también bajo dirección letrada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sala de esta Jurisdicción en el País Vasco, Sección Primera, con fecha 7 de abril de 1995 y en el recurso anteriormente referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: Fallamos: «Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el señor Abogado del Estado contra la resolución de la Diputación de Vizcaya de 28 de febrero de 1992, impugnada en este proceso, al entender que la misma es conforme a Derecho, sin realizar condena, respecto de las costas devengadas en este proceso».

SEGUNDO.—Contra la anterior sentencia, la representación del Estado preparó recurso de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, la recurrente formuló escrito de interposición que articuló sobre la base de un solo motivo, amparado en el art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, en que se denunciaba la infracción del art. 12.4º de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, sobre Concierto Económico del Estado con

el País Vasco, en cuanto, en su criterio y según este precepto, la Hacienda competente para practicar la liquidación no era la Foral, sino la del Estado, ya que el establecimiento en que se concertaron las operaciones de depósito (o seguro) a prima única estaba situado en territorio común. Interesó la casación de la sentencia y la declaración de incompetencia de la Diputación de Guipúzcoa para practicar la liquidación impugnada. Conferido traslado a las partes recurridas, se opusieron al recurso, solicitando su desestimación y la confirmación de la sentencia.

TERCERO.—Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 12 de los corrientes, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Invoca la Administración estatal recurrente, como único motivo de casación y al amparo del art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, hoy art. 88.1 d) de la vigente, la infracción del art. 12.4º de la Ley del Concierto Económico del Estado con el País Vasco —Ley 12/1981, de 13 de mayo—, en cuanto éste dispone, en lo que aquí interesa, que «cuando se trate de intereses de préstamos simples, del precio aplazado en la compra-venta y de otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, la retención se exigirá por la Administración del territorio donde se halle situado el establecimiento o tenga su residencia habitual la entidad o persona obligada a retener», y en cuanto la sentencia impugnada, en su criterio, había desconocido este precepto al entender competente a la Hacienda Foral de Guipúzcoa para liquidar las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios de 1986, 1987 y 1988, en las operaciones a prima única concertadas por «Euroseguros, SA» en el mencionado Territorio Histórico, puesto que esta entidad, aun domiciliada en Bilbao, carecía de «establecimientos» en el ámbito territorial de referencia y había realizado toda su actividad mercantil mediante la red de oficinas del Banco de Bilbao —hoy de Bilbao-Vizcaya—, las cuales, en su sentir, nunca podían merecer la condición de establecimientos de la «entidad obligada a retener», puesto que, igualmente en su criterio, no cabía una interpretación extensiva en este punto, ya que la Ley del Concierto mencionada quiso fijar un concepto objetivo, como «punto de conexión», para deslindar las competencias tributarias en materia de retenciones procedentes del capital mobiliario entre la Administración del Estado y las correspondientes Diputaciones Forales.

Al objeto de centrar adecuadamente el examen de este único motivo de impugnación y como ya esta Sala declaró en su Sentencia de 22 de noviembre de 1999 —recurso de casación 208/1995— en un recurso idéntico al presente aunque referido al Territorio Histórico de Vizcaya, importa destacar que el recurso contencioso-administrativo formulado en la instancia por la misma Administración General del Estado tuvo su origen en que, durante los años 1986 a 1988, inclusive, «Euroseguros, SA» concertó con diversos clientes operaciones que calificó de seguros y que, en sentido vulgar, fueron conocidas como «seguros a prima única», por la razón de que el pago de la prestación fundamental a que se obligaba al que se denominaba asegurado o tomador del seguro se realizaba de una sola vez. Con fundamento en que estas operaciones constituían contratos carentes de naturaleza aseguradora y que, por tanto, los beneficios derivados de las mismas debían calificarse, a efectos del IRPF, como rendimientos del capital mobiliario y no como incrementos del patrimonio, tal y como preveía la Ley expresamente para las operaciones de seguro de vida, la Hacienda estatal —Inspección

de Madrid— incoó a Euroseguros, SA actas de disconformidad en que la liquidación propuesta, y después confirmada, ascendió a 17.304.760.037 ptas., comprensiva de todas y cada una de las operaciones realizadas en territorio español, incluyendo, por tanto, las efectuadas en territorios de régimen foral.

Por su parte, y de manera paralela a las actuaciones anteriores, la Diputación Foral de Guipúzcoa, considerando que tenía competencia para liquidar las operaciones concertadas en su territorio histórico, procedió a levantar acta el 28 de febrero de 1992 por el mismo concepto tributario y motivos que la Administración del Estado y a aprobar una liquidación ascendente a 242.014.039 ptas. referida, exclusivamente, a las operaciones de Guipúzcoa. Ambas liquidaciones fueron oportunamente recurridas y se encuentran pendientes de resolución. Por consiguiente, el único problema que en este recurso ha de dilucidarse es el referente a la competencia para practicar la liquidación respecto de las operaciones llevadas a cabo en el Territorio de Guipúzcoa, ya que el Estado la entiende propia y la Hacienda Foral, con la sentencia aquí impugnada, considera, por el contrario, le pertenece.

SEGUNDO.—Planteado así el problema, la Sala no puede compartir el escueto razonamiento que para defender la competencia de la Hacienda estatal ha expresado su representación procesal. Es cierto que el punto de conexión contenido en el apartado 4º del art. 12 de la Ley del Concierto, que defiende la competencia para «retener» en rendimientos derivados de la colocación de capitales a la Administración en que se «halle situado el establecimiento» mediante el que se hayan efectuado las operaciones cuestionadas, implica profesar un concepto objetivo de tales «establecimientos» que lo distingue del domicilio fiscal y de la «instalación», a que se refería, v. gr., el art. 18 de la misma norma a efectos de determinar la Administración competente para exigir el Impuesto sobre Sociedades hasta la modificación aprobada por Ley 27/1990, y cierto, también, que las referidas operaciones fueron canalizadas por la red de oficinas del Banco de Bilbao —hoy Banco Bilbao-Vizcaya—, que, en rigor, no podían ser consideradas «establecimientos» de la entidad obligada a retener, esto es, de «Euroseguros, SA», pero no menos cierto que esa red de oficinas de ese Banco, dada la particular instrumentación de la operación (un seguro colectivo en el cual el tomador es el Banco que comercializa entre sus clientes el producto y en que estos clientes se adhieren al contrato como asegurados) fue la que había contratado la totalidad de las operaciones realizadas en el Territorio foral de referencia. En cierto sentido, pues, y para las tan repetidas operaciones, la red de oficinas bancarias mencionada funcionó como «establecimiento» de la entidad aseguradora a quien se imputaba la obligación de retener, cuyo domicilio fiscal, por cierto, es el de Bilbao. Frente al criterio de interpretar que, como la gestión y dirección de sus negocios —de los de Euroseguros, SA, se entiende— se encuentra centralizada en Madrid y que es en esta capital donde se han emitido los certificados o pólizas y recibos de prima, el «establecimiento» se encontraba también en «territorio común» —argumento este hecho en la instancia y ni siquiera reproducido en esta casación—, se alzan la realidad de que dichas emisiones habían sido efectuadas en ese territorio común, pero también por la red de oficinas del Banco comercializador, y la necesidad de que los criterios de conexión utilizados por el Concierto no queden desvinculados de los lugares en que se producen las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen, y ello tanto para discernir la competencia en favor de la Hacienda estatal como para hacerlo en el de la Foral correspondiente. En definitiva, si la competencia para la exacción de las deudas tributarias del IRPF corresponde, con normalidad, a las Diputaciones Forales, parece lógico que deban ser éstas competentes también para la exacción de las retenciones a

cuenta correspondientes. Téngase presente, asimismo, que esas retenciones, en su caso, habrían de ser devueltas a sujetos pasivos residentes en territorio foral.

TERCERO.—Por las razones expuestas, se está en el caso de desestimar el recurso, con la obligada imposición de costas que deriva del art. 102.3 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 7 de abril de 1995, recaída en el recurso contencioso-administrativo al principio reseñado, con la legalmente obligada imposición de costas a la parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2000

Recurso: Casación nº 1320/1995

Ponente: Emilio Pujalte Clariana.

Voces:

- Legitimación procesal activa

En la Villa de Madrid, a treinta y uno de octubre de dos mil.

Vistos por esta Sección de la Sala Tercera los presentes autos 3/1320/1995 promovidos por el Procurador de los Tribunales don Jorge D. G., en nombre y representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja, bajo la dirección del Letrado don Santiago Muñoz Machado, contra el auto dictado, en 15 de julio de 1994, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, referencia núm. 2684/191993, sobre alegaciones previas de inadmisibilidad, así como contra el auto de 2 de enero de 1995, desestimatorio del recurso de súplica interpuesto contra el anterior.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por la Comunidad Autónoma de La Rioja se promovió recurso de esta clase contra las Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco sobre «Medidas Fiscales urgentes en apoyo de la inversión e impulso de la actividad económica», contenidas en la Norma Foral de Vizcaya 5/1993, de 24 de junio, Norma Foral de Guipúzcoa 11/1993, de 26 de junio y Norma Foral de Álava 18/1993, de 5 de julio, formalizando demanda en la que, tras alegar los hechos e invocar los fundamentos de derecho que estimó del caso, pidió «sentencia por la que, estimando el presente recurso, declare la nulidad de las Normas Forales impugnadas o, subsidiariamente, de los artículos 2, 3, 4, 5, 6, 7, 13, 14, 15, 21, 22, Disposiciones Transitorias y Disposición final segunda de la Norma Foral 18/1993, de 5 de julio del Territorio Histórico de Álava; 2, 3, 4, 5, 6, 7, 13, 14, 15, 21, 22, Disposiciones Transitorias y disposición final segunda de la Norma Foral 11/1993 de 26 de junio del Territorio Histórico de Guipuzkoa y 2, 3, 4, 5, 6, 7, 13, 14, 15, 21, 22, Disposiciones Transitorias y Disposición final segunda de la Norma Foral 5/1993 de 24 de junio del Territorio Histórico de Bizkaia, con todo lo demás que en derecho proceda».

Conferido traslado de aquélla a la representación procesal de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava para que evacuara el trámite de contestación a la demanda, presentó en plazo escrito formulando incidente de alegaciones previas en el que pidió «se dicte Auto en su día mediante el que estimando las alegaciones deducidas, declare la

inadmisión del Recurso formulado y sin curso la demanda, al carecer de legitimación activa la Comunidad Autónoma demandante, con imposición de costas a la actora».

En igual sentido se presentaron escritos, abundando en dicha alegación previa, por la Diputación Foral de Vizcaya, las Juntas Generales de Vizcaya, el Gobierno Vasco, las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Diputación Foral de Guipúzcoa; y, a su vez, fueron contestadas por la representación procesal de la Comunidad Autónoma de La Rioja oponiéndose a dicha alegación previa.

SEGUNDO.—En fecha 15 de julio de 1994 la Sala de instancia dictó auto cuya parte dispositiva «Acuerda: Estimar la alegación previa de falta de legitimación de la Administración de la Comunidad Autónoma de la Rioja que es parte demandante, promovida por la representación procesal de las Juntas Generales de Álava, declarando la inadmisibilidad del recurso, sin hacer imposición de costas de este incidente».

Contra dicho auto, la Comunidad Autónoma de La Rioja promovió recurso de súplica, previo al de casación, suplicando se «dicte resolución por la que, estimando el presente recurso, revoque la resolución impugnada y dicte una nueva por la que ordene la continuación del procedimiento, con lo demás que en Derecho proceda». A dicho recurso de súplica se opusieron las Juntas Generales de Vizcaya, las Juntas Generales de Guipúzcoa, las Juntas Generales de Álava, la Diputación Foral de Vizcaya, el Gobierno Vasco, la Diputación Foral de Guipúzcoa, la Diputación Foral de Álava y el Sindicato Empresarial Alavés.

Por auto de 2 de enero de 1995, la Sala de instancia acordó «Desestimar el recurso de súplica interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Jaime G. P. en representación de la Comunidad Autónoma de la Rioja frente a auto de 15 de julio de 1994, que confirmamos, sin hacer imposición de costas».

TERCERO.—Contra dichos autos de 15 de julio de 1994 y 2 de enero de 1995 se preparó por la representación procesal de la Comunidad Autónoma de La Rioja recurso de casación y, comparecida la recurrente en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, presentó escrito de interposición, suplicando sentencia que «declare haber lugar al recurso y anule las resoluciones impugnadas dictando otra en su lugar por la que se desestimen las alegaciones previas de inadmisibilidad formuladas por la codemandada Diputación Foral de Álava y se ordene la continuación del procedimiento».

Por la Diputación Foral de Vizcaya, las Juntas Generales de Álava, el Sindicato Empresarial Alavés, el Gobierno Vasco, las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, la Diputación Foral de Guipúzcoa, las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Diputación Foral de Álava, se formularon en su momento los correspondientes escritos de oposición a la casación.

Tras lo anterior, quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo por la Sala, acto que tuvo lugar el día 24 de octubre de 2000, y

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Pujalte Clariana.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La recurrente articula un único motivo de casación, al amparo del art. 95-1-4º de la Ley Jurisdiccional (en la redacción que le dio la Ley 10/1992), citando como infringidos los arts. 24-1 de la Constitución, 28 de la Ley Jurisdiccional, 63-1 de la Ley

de Bases de Régimen Local y la jurisprudencia que cita, la cual, fundamentalmente está referida a sentencias del Tribunal Constitucional que, sin perjuicio del valor que les atribuye el art. 5º-1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, no constituyen doctrina legal en que pueda fundarse el recurso de casación, con arreglo a lo que dispone el art. 1-6 del Código Civil.

Pues bien, el meollo de la cuestión (como se deduce de todos los numerosos escritos de las partes y de las resoluciones impugnadas) consiste en decidir si la Comunidad Autónoma de La Rioja está legitimada activamente para impugnar, ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la Norma Foral de Vizcaya 5/1993, de 24 de junio, la Norma Foral de Guipúzcoa 11/1993, de 26 de junio y la Norma Foral de Álava 18/1993, de 5 de julio, relativas todas a «Medidas Fiscales urgentes en apoyo de la inversión e impulso de la actividad económica», que en argot se conocieron como «vacaciones fiscales». Para ello la Comunidad Autónoma recurrente alega que «... dichas normas establecían verdaderos privilegios contrarios a los principios esenciales que ordenan el funcionamiento del sistema autonómico: igualdad, solidaridad y unidad de mercado. Infracciones que afectaban de forma muy directa los intereses de mi mandante dado su carácter fronterizo con la Comunidad Autónoma Vasca y, por ello, principal perjudicada por los efectos perniciosos de tales disposiciones en términos de pérdida de empleo y reducción de su actividad económica».

Y las partes demandadas oponen que las Comunidades Autónomas sólo están autorizadas a impugnar aquellas normas que afecten al ámbito de su autonomía y sean dictadas por la Administración del Estado, no por otra Comunidad Autónoma, razonando que ninguna de las tres Normas Forales impugnadas afectan al ámbito de autonomía de la Comunidad recurrente; y que a la Comunidad Autónoma de La Rioja le mueve un simple interés por la legalidad que no justifica el ejercicio de la acción.

De lo que antecede se deduce que tratándose de una pura y simple cuestión procesal, son ajenos a ella los argumentos, propios del fondo del asunto, esgrimidos por los contendientes, cuyo debate se ha anticipado indebidamente a este incidente de alegaciones previas.

SEGUNDO.—En efecto, sabido es que este Tribunal Supremo reiteradamente ha adoctrinado (por todas, sentencias de 29 de octubre de 1986 y 18 de junio de 1997) que el concepto de legitimación encierra un doble significado: la llamada legitimación «ad processum» y la legitimación «ad causam». Consiste la primera en la facultad de promover la actividad del órgano decisorio, es decir, la aptitud genérica de ser parte en cualquier proceso y, como dice la sentencia de este Tribunal de 19 de mayo de 1960, «es lo mismo que capacidad jurídica o personalidad, porque toda persona, por el hecho de serlo, es titular de derechos y obligaciones y puede verse en necesidad de defenderlos». En este sentido nadie ha puesto en tela de juicio (ni la Sala de instancia ha negado) la legitimación «ad processum» de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Pero distinta de la anterior es la legitimación «ad causam» que, de forma más concreta, se refiere a la aptitud para ser parte en un proceso determinado, lo que significa que depende de la pretensión procesal que ejercite el actor o, como dice la sentencia antes citada, consiste en la legitimación propiamente dicha e «implica una relación especial entre una persona y una situación jurídica en litigio, por virtud de la cual es esa persona la que según la Ley debe actuar como actor o demandado en ese pleito»; añadiendo la doctrina científica que «esta idoneidad específica se deriva del problema de fondo a discutir en el proceso; es, por tanto, aquel problema procesal más ligado con el Derecho material, habiéndose llegado a considerar una cuestión de fondo y no meramente

Procesal». Y es, precisamente, el Tribunal Constitucional (al que tan frecuentemente han acudido las partes) quien en el Fundamento Jurídico 5º de su sentencia de 11 de noviembre de 1991, ha dicho que «la legitimación (se refiere a la legitimación «ad causam»), en puridad, no constituye excepción o presupuesto procesal alguno que pudiera condicionar la admisibilidad de la demanda o la validez del proceso. Antes bien, es un requisito de la fundamentación de la pretensión y, en cuanto tal, pertenece al fondo del asunto; ésta es la razón por la cual la propia jurisprudencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo, con anterioridad a la reforma del recurso de casación operada por la Ley 34/1984, ya había reiteradamente declarado que la falta de legitimación no debía invocarse como motivo de casación por quebrantamiento de forma (concretamente al amparo del antiguo artículo 1693.2º), sino como motivo de infracción de ley (esto es, como motivo de fondo, al amparo del derogado artículo 1692). Y es que la legitimación, en tanto que relación jurídico material que liga a las partes con el objeto procesal, pertenece al fondo del asunto, por lo que no puede causar extrañeza alguna que, aun cuando todas y cada una de las resoluciones judiciales impugnadas hayan apreciado la existencia de la excepción de falta de legitimación activa, simultáneamente hayan entrado en el conocimiento de la relación jurídico material debatida y confirmado una sentencia de instancia que, en principio, goza de todos los efectos materiales de cosa juzgada».

Se desprende de todo lo anterior que en el incidente de alegaciones previas de que dimana esta casación se ha planteado, discutido y resuelto un tema de legitimación activa «ad causam» que, por su íntima relación con el fondo del asunto, debió ser rechazado en tal incidente, sin perjuicio de que al resolver en su día la cuestión principal mediante la oportuna sentencia, y tras haberse abordado con plenitud de conocimiento la pretensión ejercitada, pueda llegarse a un pronunciamiento definitivo sobre su existencia o inexistencia, lo que conduce a considerar que los autos recurridos han infringido el art. 28 de la Ley Jurisdiccional y la doctrina jurisprudencial que ha quedado citada, por lo que debe estimarse el presente recurso de casación.

TERCERO.—A mayor abundamiento, son notorios el principio «pro actione» que dimana del art. 24 de la Constitución al consagrar el derecho a la tutela judicial efectiva, y el principio espiritualista que de siempre ha informado la actuación de los Tribunales de este orden jurisdiccional, los cuales han conducido a una doctrina legal (que, por sobradamente conocida, excusa su cita específica) restrictiva de las causas de inadmisibilidad de estos procesos y proclive a que tales Tribunales lleguen en la medida de lo posible a pronunciamientos de fondo en los litigios.

CUARTO.—Con arreglo a lo que dispone el art. 102-2 la Ley Reguladora de este Orden Jurisdiccional, en la modificación introducida por la Ley 10/1992, en cuanto al pago de las costas, no procede hacer declaración alguna de las causadas en la instancia, debiendo cada parte satisfacer las suyas en este recurso de casación.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

1º Haber lugar al recurso de casación promovido contra los autos dictados, en 15 de julio de 1994 y 2 de enero de 1995, por la Sección Primera de la Sala de lo

Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que se anulan y revocan;

2º Desestimar el incidente de alegaciones previas promovido por Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, ordenando prosiga la tramitación del pleito con arreglo a Derecho y sin perjuicio de lo que en su día se resuelva acerca de la legitimación de la Comunidad Autónoma de La Rioja para el ejercicio de la pretensión ejercitada; y

3º No hacer declaración en cuanto al pago de las costas en la instancia, debiendo cada parte satisfacer las suyas en este recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, que, en su caso, se publicará en el «Boletín Oficial del Estado» e insertará en la Colección de Jurisprudencia de este Tribunal que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-60

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2000

Recurso: Casación nº 566/1994

Ponente: Alfonso Gota Losada.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En la Villa de Madrid, a diecisiete de noviembre de dos mil.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el recurso de casación núm. 566/1994, interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa, contra la sentencia, s/n, dictada con fecha 23 de junio de 1993 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 1086/1991, interpuesto por la entidad mercantil Europistas, Concesionaria Española, SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de 8 de febrero de 1991, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 573/1990, promovida contra liquidación provisional por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana, del 1er Semestre de 1990, por importe de 8.504.635 ptas.

Ha sido parte recurrida en casación, la entidad mercantil Europistas, Concesionaria Española, SA.

La Sentencia tiene su origen en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La parte dispositiva de la sentencia, cuya casación se pretende, contiene el fallo que, transcrito literalmente dice: «Fallo. Que estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador don Francisco R. A. A., en nombre y representación de "Europistas, Concesionaria Española, SA", contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de 8 de febrero de 1991 que desestimó la reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, correspondiente al primer semestre de 1990 en relación con la autopista A-8 de Bilbao a Behobia, dentro del expresado Territorio Histórico; y anulamos el expresado acuerdo, por contrario a Derecho,

debiendo procederse a hacer nueva liquidación incrementando el 5% sobre los valores catastrales de la Contribución Urbana, que tenían efectividad el 31 de diciembre de 1989. Con desestimación del resto de las pretensiones. Sin hacer expresa imposición de costas».

Esta sentencia fue notificada a la representación procesal de la Diputación Foral de Guipúzcoa el día 16 de septiembre de 1993.

SEGUNDO.—La Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora doña M^a Teresa B. A., presentó con fecha 20 de septiembre de 1993 escrito de preparación del recurso de casación en el que manifestó su intención de interponerlo, con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acordó por Auto de fecha 11 de noviembre de 1993, tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala.

TERCERO.—La Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por el Procurador don Luis S. M., presentó escrito de interposición del Recurso de Casación, en el que expuso los antecedentes de hecho que consideró convenientes, reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional, con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala que «en su día dicte sentencia por la que se case y anule la Sentencia de 23 de junio de 1993 de la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y se señale como ajustada a Derecho, la liquidación por el Impuesto de Bienes Inmuebles practicada a la parte recurrida por la Hacienda Foral de Guipúzcoa».

CUARTO.—La entidad mercantil Europistas, Concesionaria Española, SA, representada por el Procurador don Francisco V. M.-C., compareció y se personó como parte recurrida.

Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo acordó por Providencia de fecha 7 de julio de 1994 admitir a trámite el presente recurso de casación.

Dado traslado a la representación procesal de la entidad Europistas, Concesionaria Española, SA, parte recurrida, de todas las actuaciones, presentó escrito oponiéndose al recurso de casación, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia desestimando el recurso y confirmando en todas sus partes la Sentencia de instancia objeto de impugnación, con imposición de costas a la parte recurrente».

Terminada la sustanciación del recurso de casación se señaló para deliberación, votación y fallo el día 7 de noviembre de 2000, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La Diputación Foral de Guipúzcoa practicó liquidación provisional por Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana, a la empresa Europistas Concesionaria Española, SA, del 1^{er} Semestre de 1990, por los terrenos, edificios e instalaciones de naturaleza urbana afectos a la concesión de la Autopista A-8 de Bilbao-

Behovia, por la parte correspondiente al Territorio Histórico de Guipúzcoa, por cuantía de 8.504.635 ptas. resultado de multiplicar el valor catastral vigente el 31 de diciembre de 1989 por el coeficiente 1,7, en virtud de lo preceptuado en la Disposición Transitoria Primera, apartado primero, de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, cuyo texto es como sigue: «El Impuesto de Bienes Inmuebles comenzará a exigirse en todo el Territorio Histórico de Guipúzcoa a partir del 1 de enero de 1990. Respecto de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, el Impuesto se exigirá mediante la actualización de todos los valores catastrales de la Contribución Territorial Urbana que tengan efectividad de 31 de diciembre de 1989, mediante la aplicación del coeficiente 1,7 hasta tanto no se proceda a la fijación de dichos valores catastrales con arreglo a las disposiciones contenidas en la presente Norma Foral».

La empresa Europistas, Concesionaria Española, SA, no conforme con dicha liquidación, la recurrió ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, que desestimó la reclamación, y luego impugnó esta Resolución y la liquidación de que traía causa ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que estimó parcialmente el recurso, razonando que el valor catastral aplicable debería ser el resultante de aumentar en un 5% (Real Decreto-Ley de 29 de diciembre de 1989) el valor catastral vigente al 31 de diciembre de 1989, y no por aplicación del coeficiente 1,7 (170%).

SEGUNDO.—El único motivo casacional se formula por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o la jurisprudencia que fuesen aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. La sentencia recurrida infringe el artículo 41 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en relación con lo establecido en el artículo 4.4º del mismo cuerpo legal.

La línea argumental seguida por la Diputación Foral de Guipúzcoa es como sigue:

«El Estatuto de Autonomía del País Vasco de 18 de diciembre de 1979 establece en su artículo 41-2,a), que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema fiscal tradicional del Concierto Económico, pudiendo cada Territorio Histórico mantener, establecer y regular el régimen tributario con sujeción a las normas que para coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto. Esta frase se repite en el artículo 3-1-3 del Concierto.

La nueva regulación del sistema tributario de las Entidades Locales por la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, hizo necesaria la adaptación del Concierto Económico. Esta adaptación se llevó a cabo por la Ley 2/1990, de 8 de junio, cuya disposición final señala que entrará en vigor simultáneamente con la Ley reguladora de Haciendas Locales. Esta ley estableció el artículo 4.4ª y el 41, aplicables al caso que nos ocupa, y que esta parte entiende han sido mal interpretados por la sentencia recurrida.

El artículo 41 dice que "El Impuesto de Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, y gravará los bienes de naturaleza rústica y urbana sitios en su respectivo Territorio Histórico".

Por su parte el artículo 4 del Concierto Económico que fija las normas de armonización fiscal establece: 4.4ª "Se adoptará, respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, idéntica definición del hecho imponible y los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos por el Estado...".

Como consecuencia del artículo 41 del Concierto, se dictó por las Juntas Generales de Guipúzcoa la Norma Foral 12/1989 de 5 de julio del Impuesto de Bienes Inmuebles. Respetando lo establecido en el artículo 4.4ª del Concierto la base imponible del Impuesto se señala que estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles (art. 6 de la Norma Foral), redacción idéntica al art. 55 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. También establecieron los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles (art. 11-1 en relación con los arts. 7 y 8), redacción idéntica a la señalada en la Ley de Haciendas Locales (art. 70-1 en relación con los arts. 67 y 68).

El criterio principal para la valoración de los bienes inmuebles es el valor de mercado (art. 66-2 Ley Haciendas Locales y 6-2 Norma Foral del Impuesto).

La Norma Foral 12/1989 del Impuesto de Bienes Inmuebles salva pues la armonización a respetar».

La Sala no comparte los argumentos esgrimidos por la Diputación Foral de Guipúzcoa.

La Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, estableció en su artículo 42 «Contribución Territorial Urbana»: «Uno. La Contribución Territorial Urbana se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos y se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración existentes con las Corporaciones Locales o de las que, en lo sucesivo, se consideren oportunas. Dos. Corresponderá la exacción de la Contribución Territorial Urbana a las Diputaciones Forales cuando se trate de bienes calificados tributariamente de tal naturaleza que estén ubicados en su respectivo territorio».

Este amplio «fuero tributario» que permitía a la Juntas Generales de los Territorios Históricos regular, concretamente, la entonces Contribución Territorial Urbana, tenía no obstante unas muy importantes limitaciones, aceptadas por los Territorios Históricos, titulares del «fuero tributario» y por la Comunidad Autónoma del País Vasco, en virtud de lo dispuesto en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley 3/1979, de 18 de diciembre, limitaciones que aparecían reguladas en el artículo 4º «Armonización Fiscal» de la Ley 12/1981, del Concierto Económico, norma 4ª que dispone: «Se adoptarán respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana idéntica definición del hecho imponible y los mismos criterios valorativos de los bienes de tal naturaleza que los establecidos por el Estado. A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que se creen en el Ministerio de Hacienda para el establecimiento de dichos criterios».

El artículo 4º, norma 4ª, expuesto, significa en cuanto interesa al presente recurso de casación, que el concepto de «valor catastral», y las Normas Técnicas de Valoración, deben ser iguales a las del Estado.

La Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, previó en su disposición Adicional segunda que en el caso de que se produjera una reforma sustancial en el Ordenamiento Jurídico tributario del Estado, se procedería por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del Concierto a las modificaciones que hubieren experimentado los tributos reformados.

La promulgación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de la Haciendas Locales, implicó una trascendental reforma del Sistema Tributario Local, por ello ambas Administraciones procedieron a adaptar la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, a las modificaciones introducidas, y ello se hizo mediante la Ley 2/1990, de 8 de junio, de Adaptación del Concierto Económico con el

País Vasco a la Ley reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos.

Pues bien, esta Ley 2/1990, de 8 de junio, redactó de nuevo el artículo 4º, norma 4ª, y el artículo 41, con ligeras modificaciones. Reproducimos estos preceptos, porque son los aplicables al caso.

Artículo 4º «Armonización Fiscal», Cuarto, Uno. «Se adoptará, respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos para el Territorio Común. A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que, en su caso, se creen en el Ministerio de Economía y Hacienda para el establecimiento de los mencionados criterios».

Artículo 41. «Impuesto sobre Bienes Inmuebles» (anterior artículo 42 de la Ley 12/1981). «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, y gravará los bienes de naturaleza rústica y urbana, sitos en sus respectivos Territorios Históricos».

Se observa que las modificaciones introducidas en el texto de estos preceptos fueron simplemente terminológicas o lo que es lo mismo no variaron las limitaciones establecidas, de común acuerdo, respecto del «fuero tributario» relativo a la anterior Contribución Territorial Urbana y ahora al Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana.

Sentado lo anterior, es menester examinar la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales y su correlativa Ley 2/1990, de 8 de junio, de Adaptación del Concierto Económico con el País Vasco a la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, preceptuó en su Disposición Transitoria Segunda, apartado 1, que: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, comenzará a exigirse en todo el territorio nacional, a partir del día 1 de enero de 1990. Respecto de los bienes inmuebles de naturaleza urbana el impuesto se exigirá aplicando los valores catastrales vigentes en la fecha indicada a efectos de la Contribución Territorial Urbana, hasta tanto no se proceda a la fijación de los mismos con arreglo a las normas contenidas en la presente Ley».

Antes de terminar la «vacatio legis» de las normas reguladoras del nuevo Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se modificó dicha Disposición Transitoria Segunda, apartado 1, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, por el artículo 29 del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que dispuso:

Artículo 29 «Impuesto sobre Bienes Inmuebles». Uno. «Para el período impositivo de 1990, los valores catastrales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles serán los previstos en el apartado primero de la disposición transitoria segunda de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, incrementados mediante la aplicación de un coeficiente del 5 por 100. A tal fin, se entenderá que los valores catastrales previstos en el apartado primero de la disposición transitoria segunda de la Ley 39/1988, son los que hayan tenido efectividad, en el ámbito de la Contribución Territorial Urbana correspondientes a 1989».

Queda claro que en el Territorio Común el Impuesto sobre Bienes Inmuebles entraría en vigor el 1 de enero de 1990, aplicándose los valores catastrales vigentes en 1989, aumentados en un 5 por 100, y, a su vez, es indiscutible que estas normas de naturaleza esencialmente valorativa, es decir de determinación de los valores catastrales, eran de aplicación también a los Territorios Históricos, entre ellos al de Guipúzcoa, y, así, en este sentido, la Disposición Final de la Ley 2/1990, de 8 de junio, de Adaptación del Concierto Económico del País Vasco a la Ley reguladora de las Haciendas Locales, preceptuó, y esto es importante, que entraría en vigor simultáneamente con la Ley reguladora de las Haciendas Locales, el 1 de enero de 1990, es decir con carácter retroactivo, y por aplicación de su artículo 4º, norma 4ª, los Territorios Históricos deberían aplicar los valores catastrales vigentes en 1989, incrementados en un 5 por 100, que es la tesis mantenida impecablemente por la Sentencia, cuya casación se pretende.

El Territorio Histórico de Guipúzcoa aprobó la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, reguladora de su Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en uso de su «fuero tributario», para que así el 1 de enero de 1990 estuvieran regulados todos los aspectos del nuevo Impuesto, como sujeto pasivo, exenciones, bonificaciones, tipos de gravamen, etc. reproduciendo en dicha Norma Foral 12/1989, pero como disposición autónoma, la definición del hecho imponible y del valor catastral, propia de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre. De igual modo, la Diputación foral aprobó el Decreto Foral de 28 de noviembre de 1989, reproduciendo las normas de determinación del valor catastral del Territorio Común. Nada hay que objetar, en principio, sino todo lo contrario, a la aprobación de la Norma y del Decreto Foral, referidos, pues respondieron a la autonomía normativa tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, sin embargo, la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, infringió el artículo 4º, norma 4ª, del Concierto Económico, según la redacción vigente dada por la Ley 2/1990, al establecer en su Disposición Transitoria Primera, apartado primero, que en el ejercicio 1990, los valores catastrales serían los vigentes en 1989, incrementados en el coeficiente 1,7 (170 por 100), pues el Territorio Histórico de Guipúzcoa estaba obligado a aplicar el mismo incremento dispuesto en el Territorio Común, o sea el del 5 por 100.

La Sala rechaza el único motivo casacional, y, por tanto, desestima el presente recurso de casación.

TERCERO.—De conformidad con lo dispuesto en el artículo 102, apartado 3, de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, procede imponer las costas causadas en este recurso a la Diputación Foral de Guipúzcoa, parte recurrente.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución,

FALLAMOS

PRIMERO.—Desestimar el recurso de casación núm. 566/1994 interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa, contra la sentencia, s/n, dictada con fecha 23 de junio de 1993 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 1086/1991, interpuesto por la entidad mercantil Europistas, Concesionaria Española, SA.

SEGUNDO.—Imponer las costas causadas en este recurso de casación a la Diputación Foral de Guipúzcoa, parte recurrente, por ser preceptivo.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-61

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2001

Recurso: Casación nº 273/1996

Ponente: Jaime Rouanet Moscardó.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 40

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Principio de igualdad
- Impuesto sobre Actividades Económicas
- Libertad de competencia empresarial
- Cooperativas

En la Villa de Madrid, a tres de Mayo de dos mil uno.

Visto el presente recurso de casación interpuesto por ALKARGO, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, MATRICI, COOPERATIVA LIMITADA, SOCIEDAD COOPERATIVA INDUSTRIAL CIKAUTXO, TRANSPORTES GONZALO, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, CARPINTERIA MALMASIN, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, SOKOEL, SOCIEDAD COOPERATIVA, CISIDEL, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, SERVICIOS SOCIALES INTEGRADOS, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, BIDE ONERA VASCA, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, representadas, todas ellas, por el Procurador Don Santos Gandarillas Carmona y asistidas del Letrado Don Ángel Zurita Laguna, contra la sentencia número 480 dictada, con fecha 4 de septiembre de 1995, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatoria de los recursos de dicho orden jurisdiccional acumulados números 1201, 1202 y 1203 de 1993 promovidos por las citadas entidades contra la Disposición Adicional Novena de la Norma Foral de Vizcaya 9/1992, de 23 de diciembre, sobre Presupuestos Generales del indicado Territorio Histórico, por la que se había derogado la bonificación del 95% de la cuota y, en su caso, de los recargos del Impuesto municipal de Actividades Económicas, IAE, prevista en el artículo 33.4.A) de la Norma Foral 9/1991, de 17 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas; recurso de casación en el que han comparecido, como partes recurridas, la DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA, representada por el Procurador Don Julián del Olmo Pastor y asistida del letrado Don José Luis Echeberría Monasterio, el

AYUNTAMIENTO DE BASAURI, representado, en definitiva, por la Procuradora Doña María Eva de Guinea y Ruenes y asistido del Letrado Don Antonio Laguna Asensio, y las JUNTAS GENERALES DE VIZCAYA, representadas por el Procurador Don Luis Pulgar Arroyo y asistidas del Letrado Don Jesús de Renobales Vivanco.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En la indicada fecha de 4 de septiembre de 1995, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó la sentencia número 480, con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Que desestimamos el recurso contencioso administrativo número 1201/93, y los acumulados números 1202 y 1203 del mismo año, interpuestos por el Procurador Don Gonzalo Arostegui Gómez en nombre y representación de ALKARGO, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, MATRICI, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, SOCIEDAD COOPERATIVA INDUSTRIAL CIKAUTXO, TRANSPORTES GONZALO, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, CARPINTERÍA MALMASÍN, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, SOKOEL, SOCIEDAD COOPERATIVA, CISIDEL, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, SERVICIOS SOCIALES INTEGRADOS, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, BIDE ONERA VASCA, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, contra la Norma Foral de Bizkaia 9/92, de 23 de diciembre, sobre presupuestos del territorio histórico, respecto a su Disposición Adicional Novena derogatoria de las bonificaciones fiscales en el Impuesto de Actividades Económicas del artículo 33.4.A de la Norma Foral 9/1991, de 17 de diciembre sobre Régimen Fiscal de Cooperativas; y por estimarla ajustada a derecho, confirmamos la mencionada Disposición Adicional. Sin hacer expresa imposición de costas.

SEGUNDO.—Contra la citada sentencia, la representación procesal de ALKARGO, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, MATRICI, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, SOCIEDAD COOPERATIVA INDUSTRIAL CIKAUTXO, TRANSPORTES GONZALO, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, CARPINTERÍA MALMASÍN, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, SOKOEL, SOCIEDAD COOPERATIVA, CISIDEL, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, SERVICIOS SOCIALES INTEGRADOS, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, BIDE ONERA VASCA, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, preparó ante el Tribunal a quo el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala, desarrollándose, después, procesalmente, conforme a las prescripciones legales; y, formalizados por las respectivas representaciones legales de las tres entidades públicas recurridas, la DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA, el AYUNTAMIENTO DE BASAURI y las JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE VIZCAYA, sus oportunos escritos de oposición al recurso, se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 25 de abril de 2001, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JAIME ROUANET MOSCARDÓ.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La cuestión objeto de controversia se contrae a dilucidar si es conforme a derecho, o no, la sentencia número 480 dictada, con fecha 4 de septiembre de 1995, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatoria de los recursos de dicho orden jurisdiccional acumulados números 1201, 1202, y 1203 de 1993 interpuestos por las nueve Sociedades Cooperativas relacionadas en el encabezamiento de esta sentencia contra la Disposición Adicional Novena de la Norma Foral 9/1992, de 23 de diciembre, sobre Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya para al año 1993, por la que, con el carácter de “enmienda de adición” durante la tramitación de la Norma ante las Juntas Generales de Vizcaya, y con efectos a partir del 1 de enero de 1993, se derogó la letra A) del número 4 del artículo 33 de la Norma Foral 9/1991, de 17 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, que les concedía en el Impuesto sobre Actividades Económicas una bonificación del 95% de la cuota y, en su caso, de los recargos, en función de la siguiente “motivación”: “evitar que las Cooperativas compitan en mejores condiciones que otros operadores económicos como consecuencia de una bonificación en un Impuesto, como es el de Actividades Económicas, cuyo hecho imponible lo constituye el mero ejercicio de la actividad y que, por tanto, no debe ser merecedor de un trato fiscal favorable”.

SEGUNDO.—El presente recurso de casación, promovido —por las citadas nueve Sociedades Cooperativas— al amparo del ordinal 4 del artículo 95.1 de la Ley de esta Jurisdicción, LJCA (según la versión entronizada en la misma por la Ley 10/1992), se funda en los diez siguientes motivos impugnatorios —sintéticamente expuestos—:

I.—Infracción del artículo 129.2. de la Constitución, en la medida en que ordena a los poderes públicos “fomentar”, mediante una legislación adecuada, las Sociedades Cooperativas, porque, a pesar de que la sentencia recurrida dice, en su Fundamento de Derecho Séptimo, que sólo se suprime la bonificación referida al IAE, permaneciendo las de los demás tributos, y ello no puede implicar la vulneración de tal precepto constitucional, al no suponer la cristalización de un sistema de beneficios, sino la efectiva operatividad del conjunto para apoyar a las Cooperativas, parece que eliminar la bonificación del 95 % de la cuota y/o de los recargos en un impuesto tan importante como el IAE implica infringir el artículo 129.2 de la Constitución.

Así se infiere de la Exposición de Motivos de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, al reconocerles, siguiendo una antigua tradición, y en respuesta al mencionado artículo 129.2 de la Constitución, mediante unas normas incentivadoras, una serie de beneficios tributarios, en atención a su función social.

Y la supresión de la cuestionada bonificación en el IAE, con el fin de equiparar las Cooperativas con el resto de los operadores económicos, desfigura el núcleo esencial de tales entidades, desincentivando la creación de las mismas y haciéndolas irreconocibles para la imagen que de ellas tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar.

II.—Infracción del principio de “igualdad” contemplado en el artículo 14 de la Constitución —en relación con el 4.8 del Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo—, en la medida en que se produce una discriminación —negativa— a las sociedades Cooperativas de Vizcaya respecto a las que no están ubicadas en dicho Territorio Histórico (que mantienen sus bonificaciones), pues si bien el citado Concierto no puede establecer privilegios de carácter fiscal tampoco puede dar lugar a colocar a las Sociedades Cooperativas ubicadas en el País Vasco en una situación muy inferior a las de régimen común.

III.—Infracción de la garantía Institucional de la “libertad de empresa”, prevista en el artículo 38 de la Constitución, pues, dado que la sentencia recurrida declara la conformidad a derecho de la supresión de la bonificación del IAE, es claro que ello afecta a la citada garantía institucional de la competitividad, al colocar a las ahora recurrentes en una posición mucho más desfavorable que el resto de las que actúan en el mercado.

IV.—Infracción del artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco de 1979 en lo referente a que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular el régimen tributario, atendiendo a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades, pues en el Fundamento de Derecho Sexto de la Sentencia impugnada se dice que no se han vulnerado los principios de armonización fiscal porque resultaba inaplicable el “informe” preceptivo del Órgano de Coordinación Tributaria al haberse superado, ya, en la tramitación de la Norma Foral 9/1992, las fases de anteproyecto y proyecto y haberse producido la alteración en las Juntas Generales mediante una “enmienda de adición”.

La supresión de la bonificación del IAE determina una falta de coordinación con el Estado y, dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco, con el resto de los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Álava, en contra de lo previsto en el citado artículo 41.2.a) del Concierto, en relación con el 3.1 y 4 del mismo y con el 14 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, LTH, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos de sus Territorios Históricos (en cuanto “las disposiciones que dicten tales Órganos forales regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos”).

Y la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, establece (ex artículos 7 y 11), para conseguir la indicada uniformidad, la emisión de un “informe” del Órgano de Coordinación Tributaria que en la propia Ley se crea en todos los proyectos de disposiciones forales relativos a materias objeto de armonización: de modo que la omisión de tal “informe” acarrea la nulidad de la Disposición Adicional de la Norma Foral 9/1992, porque no puede entenderse que sea inaplicable por el hecho de haberse producido la alteración y definitiva redacción de dicha Disposición Adicional mediante una “enmienda de adición” ante las propias Juntas Generales.

V.—Infracción del ordenamiento jurídico en lo referente a que los Presupuestos Generales de Vizcaya para 1993 (contenidos en la Norma Foral 9/1992) no fueron “expuestos al público”, según exige al artículo 112.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, pues, en contra de lo que dice la sentencia de instancia en su Fundamento de Derecho Tercero (“por tratarse de una competencia exclusiva de los Territorios Históricos no es necesario cumplir la exigencia prevista en la Ley 7/1985 del Estado”), tal competencia exclusiva (ex artículo 37.3.b del Estatuto de Autonomía) no quiere decir que no deban aplicarse las Leyes básicas del Estado, ni que la “exposición al público” de los proyectos normativos afecte negativamente al núcleo esencial de la foralidad o a la imagen identificable del régimen foral tradicional (pudiéndose conjugar el régimen particular de los Territorios Históricos con la Ley del Estado 7/1985 sobre el régimen local).

Por ello, no expuesto al público el proyecto de la Norma Foral 9/1992, la misma es nula de pleno derecho (sin que tenga un alcance lenitivo lo establecido en la Disposición Adicional Segunda.1 de la Ley 7/1985: “De acuerdo con la Disposición Adicional

Primera de la Constitución y con lo dispuesto en los artículos 3, 24.2 y 37 del Estatuto Vasco, los Territorios Históricos... organizarán libremente sus propias Instituciones y dictarán las normas necesarias para su funcionamiento, sin que les sean de aplicación las contenidas en la presente Ley en materia de organización provincial”).

VI.—Infracción de la ley del Parlamento Vasco 1/1982, de 11 de febrero, sobre Cooperativas, pues la sentencia recurrida, en su Fundamento de Derecho Quinto, dice que durante la tramitación de la Norma Foral 9/1992 no hacía falta solicitar “informe del Consejo Superior de Cooperativas”, por entender que sus funciones se refieren a la regulación sustantiva y no a la fiscal, y ello va en contra de lo dispuesto en el artículo 70.2.b de la citada Ley 1/1982 (que exige el indicado “informe” en todos los proyectos de disposiciones legales y reglamentarias, tanto sobre materias sustantivas como fiscales, referentes a las Cooperativas —disposiciones que, por su genericidad, abarcan los proyectos de leyes del Parlamento Vasco, los Reglamentos de su Gobierno, las Normas Forales de los Territorios Históricos y las Ordenanzas municipales—).

En consecuencia, la ausencia del comentado “informe” implica la nulidad de la Norma Foral 9/1992.

VII.—Infracción del artículo 141.2 de la Constitución, dado que la sentencia recurrida, en su Fundamento de Derecho Segundo, reconoce personalidad jurídica diferenciada a las Juntas Generales de Vizcaya y a su Diputación Foral, y lo cierto es que la personalidad jurídica del Territorio Histórico de Vizcaya, aunque se organice a través de los dos citados órganos, es única y sólo puede personarse en Juicio por medio de uno de ellos (ya que, además, en caso de desestimarse el recurso e imponerse las costas a las recurrentes, éstas tendrían que comprender las correspondientes a esos dos órganos innecesariamente comparecidos).

VIII.—Infracción de los artículos 14 de la Ley General Tributaria, LGT, y 14 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria (en connivencia con el artículo 4.1 del Concierto Económico), por no haberse cumplido la exigencia, en la tramitación de la Norma Foral 9/1992, de la “memoria razonada” prevista con carácter previo en los indicados preceptos, sin que pueda entenderse suplida, según se expone en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia recurrida, al no reputarla necesaria en una “enmienda de adición” ante las Juntas Generales, por la mera “justificación” a la que ya se ha hecho referencia con anterioridad.

Además, la normativa citada no se refiere únicamente a los casos de creación de una bonificación tributaria, sino también a los de repercusión desfavorable, como es la supresión de una bonificación fiscal.

IX.—Infracción del artículo 133.3 de la Constitución, que establece el principio de “legalidad en materia tributaria”, y del artículo 10.b) de la LGT, que determina que se regularán, en todo caso, por ley, la supresión de las bonificaciones tributarias, no siendo, pues, conforme a derecho el argumento contenido en el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia recurrida, consistente en que, a tenor de la sentencia 8/1983, de 4 de febrero, del Tribunal Constitucional, “el artículo 133.3 debe interpretarse en el sentido de limitar la norma de Ley para el establecimiento de los beneficios fiscales, no así para su supresión, reducción o modificación”.

La citada sentencia 8/1993 no dijo que la supresión de una bonificación tributaria podía realizarse mediante un Reglamento, como es la Norma Foral 9/1992, sino mediante un Decreto-Ley, que, al fin y al cabo, tiene rango de Ley.

X.—Infracción de la jurisprudencia constitucional en base a que los Presupuestos Generales deben limitarse a la expresión de los gastos e ingresos del sector público y no pueden regular otras materias (como es la supresión, en la Norma Foral Presupuestaria 9/1992, de la bonificación del 95% del IAE), tal como se infiere de lo declarado en la sentencia 76/1992, de 14 de mayo, del Tribunal Constitucional, pues las Leyes de Presupuestos tienen un contenido mínimo, necesario e indisponible, constituido por la expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos, y un contenido posible no necesario y eventual que puede afectar a materias distintas a ese núcleo esencial mínimo, siempre que tales materias tengan una relación directa con los gastos e ingresos o con la política económica de la que el Presupuesto es el instrumento y que, además, su inclusión esté justificada por ser un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto, circunstancias que no concurren en el presente caso, dado el carácter de impuesto municipal del IAE (cuya reducción no puede tener engarce con la Norma Foral Presupuestaria 9/1992 del Territorio Histórico de Vizcaya).

TERCERO.—El primero de los motivos impugnatorios carece de predicamento, porque, con la Disposición Adicional Novena de la Norma Foral 9/1992, sólo se ha suprimido la bonificación de un único impuesto, el IAE, y, en consecuencia, (a), como correctamente señala la sentencia recurrida —en su Fundamento de Derecho séptimo—, “permaneciendo invariado el resto de los beneficios tributarios y demás impuestos locales y concertados, no se puede considerar vulnerada la obligación constitucional de “fomento” de las sociedades Cooperativas, por cuanto el artículo 129.2 de la Constitución no supone la cristalización de un sistema de beneficios fiscales sino la efectiva operatividad del conjunto de los mismos para apoyar a las Cooperativas”; (b), las mismas siguen disfrutando de los demás beneficios tributarios reconocidos en el artículo 33 de la Norma Foral 9/1991, como son los relativos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (casi exención total), al Impuesto sobre Sociedades (tipo reducido del 20% y libertad de amortización de los elementos del activo fijo amortizable), al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (exención del 95% de la cuota), etc., y, en consecuencia, no ha devenido afectada, por el hecho que aquí analizamos, la garantía institucional de “fomento”, ni desdibujado el núcleo esencial de la imagen de las Cooperativas; (c), nada se ha probado en torno al hecho aducido por las recurrentes de que la supresión de la bonificación del IAE les cause el perjuicio que alegan, ni, tampoco, que el IAE sea, precisamente, el Impuesto más importante para las mismas; y (d), lo único que se ha hecho a través de la medida impugnada es elegir una opción posible dentro del marco de los principios de oportunidad y organizativos que intentan evitar distorsiones en la libre concurrencia en el mercado y que son plenamente legítimos siempre y cuando, como aquí acontece, el límite que supone el artículo 129.2 de la Constitución se haya respetado, como así se infiere del texto de la “justificación” de la enmienda de adición de la Norma Foral 9/1992 (pues la bonificación suprimida no se identifica, realmente, como una medida de fomento concreta de las Cooperativas —en cuanto se puede predicar de cualquier operador que actúe en el mercado con fines lucrativos—, sino, más bien, como una medida que distorsiona la libre concurrencia sin tener justificación en rasgo peculiar alguno de las entidades cooperativas).

CUARTO.—No es estimable, tampoco, el segundo de los motivos impugnatorios, porque el principio de igualdad no impone un tratamiento igual en todos los casos, sino que impide un tratamiento desigual carente de justificación, y, por ello, en caso de exigir que el legislador autonómico fuera un mero amanuense o copista del legislador

estatal, con la consecuencia de que las Cooperativas de Vizcaya tuvieran el mismo tratamiento que las del Estado o las de Guipúzcoa o Álava, se estaría vaciando de contenido al poder político reconocido, in genere, a las Comunidades Autónomas y, en el País Vasco, en concreto, también, a los Territorios Históricos y, entre ellos, al de Vizcaya.

El Concierto Económico de 1981 dispone en su artículo 2, paralelamente el artículo 41 del Estatuto de 1979, que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario: lo cual implica que las Juntas Generales de Vizcaya tienen completa competencia para la supresión de la bonificación aquí cuestionada, siempre que se observen, como ha acontecido en este caso, los principios generales del artículo 3 del Concierto y las normas de armonización del artículo 4 de dicho Texto (como se ha declarado en la sentencia de esta Sala de 19 de julio de 1991, en la que se destaca que el artículo 41.2 del Estatuto de 1979 no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de establecerlo y regularlo, lo que es distinto del mero “mantenimiento” y supone, desde luego, innovación, es decir, “establecimiento o modificación, es decir, regulación”).

Las recurrentes no han concretado cuáles y en qué términos han sido superados, en su caso, tales principios generales y normas armonizadoras (lo cual acredita la inexistencia de la pretendida vulneración), y se han limitado a una denuncia de trato desigual en términos tan genéricos como carentes de fundamentación jurídica.

QUINTO.—No puede prosperar, tampoco, el tercero de los motivos casacionales, porque una diferente regulación tributaria no altera la unidad de mercado ni la libre competencia o, con otras palabras, no desvirtúa la libertad de empresa: ni coloca a las Cooperativas de Vizcaya, como exageradamente aducen las recurrentes, en una posición “mucho más desfavorable” que el resto de las Cooperativas que actúan en el mercado.

La conclusión es, en realidad, la contraria, pues con la Norma Foral 9/1992 las Cooperativas y el resto de empresas tienen las mismas cargas fiscales respecto al IAE, con lo que, lejos de violarse la libertad de mercado de ningún agente, se ha procurado la igualdad de todos ellos en términos de competitividad.

Además, las recurrentes no han probado cuál era su posición en el mercado antes de la supresión de la bonificación del IAE y cuál la de los demás operadores con los que se produce la pretendida situación desfavorable; y, en consecuencia, todo se queda en una afirmación abstracta y genérica.

SEXTO.—Asimismo, no goza de virtualidad el cuarto de los motivos impugnatorios, porque —superada la etapa de anteproyecto o proyecto de la Norma Foral, y estándose, ya, en la fase parlamentaria de la misma, en la que se introdujo, ante las Juntas Generales, con la debida “justificación”, una enmienda de adición comprensiva de la eliminación de la bonificación cuestionada— no era preciso el “informe” del Órgano de Coordinación Tributaria Vasco creado en la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, cuya intervención, por demás, sólo se exigía en relación con los “elementos tributarios esenciales” (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, etc.), pero no en los demás.

La reducción o pérdida de una bonificación en un Impuesto, como el IAE, puede ser compensada con la elevación de tipos o la concesión de beneficios fiscales en otro u otros, formando parte todo ello de la repercusión efectiva de los diversos gravámenes, que es el módulo para determinar si se ha sobrepasado, o no, el límite de la “presión real global” establecido por el Concierto Económico. Y, como las recurrentes no han

aportado dato alguno al respecto, no se puede concluir que se haya producido una vulneración del artículo 41.2 del Estatuto, como correctamente se declara en el Fundamento de Derecho Sexto de la sentencia recurrida, cuyos razonamientos hacemos nuestros.

SÉPTIMO.—No cabe estimar, tampoco, el quinto de los motivos impugnatorios, habida cuenta que no es aplicable al caso lo dispuesto en el artículo 112.3 de la Ley estatal 7/1985, ni, en consecuencia, tampoco, la exigibilidad de que la Norma Foral 9/1992 de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya para 1993 “hubiera sido expuesta, previamente, al público”, pues, (a), la Disposición Adicional Segunda.1 de dicha Ley 7/1985 establece que los Territorios Históricos organizan libremente sus propias instituciones y dictan las normas necesarias para su funcionamiento, sin que les sean de aplicación las normas contenidas en la Ley de Régimen Local, es decir, en la Ley 7/1985, en materia de organización provincial; (b), la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, reguladora del Régimen de Organización y Funcionamiento de los Órganos del Territorio Histórico de Vizcaya, atribuyó a las Juntas Generales la competencia de aprobar los Presupuestos Generales de los Territorios Históricos, previa aprobación de los proyectos por la respectiva Diputación Foral, “sin que esté previsto el trámite de exposición al público”; (c), la propia Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, excluye de su ámbito de aplicación a los Regímenes Financieros Forales de los Territorios Históricos del País Vasco, por lo que no puede identificarse el procedimiento de elaboración de Normas Forales con el de disposiciones de carácter general en el Territorio Común; y, (d), además, los artículos 37.3 del Estatuto y 7 de la Ley 27/1983, LTH, detallan como competencia exclusiva de los órganos forales de los Territorios Históricos la elaboración y aprobación de los Presupuestos Generales, como parte esencial de lo que es el “núcleo de la foralidad”, y, según se declara en la Ley 3/1987, antes citada, no hace falta someter, por tanto, el procedimiento presupuestario a la pretendida exposición pública.

OCTAVO.—Carece, también, de predicamento el sexto de los motivos casacionales, porque, como se infiere del Fundamento Quinto de la sentencia recurrida, cuyo contenido damos aquí por reproducido, no es necesario el “informe” previo del Consejo Superior de Cooperativas, en tanto en cuanto, (a), en la legislación estatal en materia de Cooperativas se aprecia un desdoblamiento de órganos consultivos con funciones diferenciadas, pues, por una parte, el Consejo Superior de Cooperativas creado por la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, tiene funciones informativas de cualquier disposición legal o reglamentaria que afecte a las mismas, y, por otra parte, la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, prevista en el artículo 5 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, informa preceptivamente los proyectos de normas de regulación del régimen fiscal especial de las Cooperativas; (b), de forma paralela a la descrita, en la legislación foral existe el mismo desdoblamiento entre materia sustantiva y fiscal del régimen de las Cooperativas, pero, si bien, por un lado, la Ley del Parlamento Vasco 1/1982, de 11 de febrero, sobre Cooperativas, establecía el Consejo Superior de Cooperativas, con la misma función de informe antes citada, sin embargo, por otro lado, la Norma Foral de Vizcaya 9/1991, de 17 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, no detalla órgano alguno (como la antes citada Junta Consultiva estatal) que informe en las cuestiones relacionadas con el régimen fiscal especial de las Cooperativas; y, (c), en consecuencia, es innecesario (e inviable, podría añadirse) el “informe” al que hacen referencia las recurrentes, cuando, a mayor abundamiento, el medio utilizado para proponer la eliminación de la bonificación del

IAE fue el de una “enmienda de adición”, en fase de debate en la tramitación de los Presupuestos, mucho después de que el proyecto de los mismos fuese formulado.

NOVENO.—No cabe tampoco aceptar el séptimo de los motivos impugnatorios, porque, como se dice en la sentencia recurrida, con argumentos —especialmente precisos y detallados— que hacemos nuestros, gozan de legitimación pasiva —simultánea—, en el recurso contencioso administrativo de instancia y en este de casación, tanto las Juntas Generales de Vizcaya, en su condición de órgano participativo del pueblo vizcaíno, como la Diputación Foral del mismo Territorio Histórico, en su carácter de órgano ejecutivo o de gobierno del mismo, según tradicionalmente viene aceptándose por esta Sala, habida cuenta que, (a), en todo caso el cauce del presente motivo casacional debería haber sido no el del ordinal 4 del artículo 95.1 de la LJCA, en su versión del año 1992, sino el del ordinal 3 del citado precepto (quebrantamiento de las normas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales), y, en consecuencia, no encauzado de la manera indicada, no cabe sino inadmitirlo y, dado el estadio procesal de las actuaciones, desestimarlos, cuando, a mayor abundamiento, la providencia de 11 de febrero de 1994 del Tribunal que tuvo por comparecidas como demandadas a las Juntas y a la Diputación, sin que las ahora recurrentes interpusieran recurso alguno contra la misma (y admitida, entonces, su legitimación por todos, no cabe, ahora, en casación, intentar desvirtuarla); (b), en cualquier caso, el motivo es simplemente testimonial, pues, se admita o no la cuestionada simultánea legitimación de las Juntas y de la Diputación, en nada afectaría la solución adoptada al pronunciamiento contenido en el fallo de la sentencia recurrida, que se limita a entender ajustada a derecho la Disposición impugnada; y, (c), como ya se ha anticipado, la sentencia, entre otras, de esta Sección y Sala, de 26 de marzo de 1996 admitió un recurso interpuesto por las Juntas y la Diputación, sin hacer cuestión alguna de su legitimación, lo que supone el reconocimiento explícito de la misma —dado que, al tratarse de un requisito de orden público procesal, su inexistencia hubiera sido apreciada de oficio—.

DÉCIMO.—También debe desestimarse el octavo de los motivos impugnatorios, porque el procedimiento seguido para la modificación del beneficio tributario cuestionado posee pleno soporte legal y no exige, en contra de lo que propugnan las recurrentes, una previa “memoria razonada”, en tanto en cuanto, (a), en el Territorio Histórico de Vizcaya es aplicable el artículo 14 de la Norma Foral General Tributaria, 3/1985, de 26 de marzo (y no el mismo artículo de la LGT), y tal precepto requiere, cierto es, la formalización de una “memoria razonada” para todo “proyecto de Norma” por el que se proponga el establecimiento, modificación o prórroga de una bonificación tributaria, pero, en el presente caso, no es que se haya incumplido tal requisito, sino que la supresión del beneficio fiscal que analizamos se produjo, ya, en la fase de aprobación del Presupuesto, la Norma Foral 9/1992, ante las Juntas Generales, mediante una enmienda de adición —que no llegó a discutirse en el Pleno—, superada, pues, la fase de proyecto; y, (b), en consecuencia, no era necesaria la “memoria”, dada la circunstancia complementaria de que, a mayor abundamiento, la “enmienda” fue acompañada de una “justificación o motivación” suficiente, que permite conocer con precisión las razones que determinaron la presentación de aquella por el PNV (todo lo cual cae dentro de la plena soberanía de las Juntas Generales de Vizcaya).

UNDÉCIMO.—No goza, en absoluto, de virtualidad el noveno de los motivos casacionales, consistente en la denuncia del principio de legalidad o de reserva legal, habida cuenta que, (a), lo aducido por las recurrentes —es decir, el que la supresión de un beneficio fiscal no puede realizarse mediante un Reglamento, como sin duda lo es la

Norma Foral 9/1992— puede llevar al absurdo de considerar inconstitucionales todas las Normas Forales emanadas de los Territorios Históricos, en la medida en que las mismas regulan con toda normalidad materias que en Territorio Común están reservadas a la Ley; (b), ya hemos dejado sentado que el artículo 41.2.a) del Estatuto de 1979 determina que los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, con los límites indicados en tal mismo precepto; (c), aquí estamos en presencia de la derogación de parte de un artículo de la Norma Foral 9/1991 por una Disposición Adicional de otra Norma Foral, la 9/1992, entre las cuales existe, por tanto, idéntica jerarquía normativa y viabilidad, en consecuencia, para tal abrogación; (d), la citada LTH, 27/1983, tiene reconocido a los Territorios Históricos, en las materias de su exclusiva competencia, como las de estos autos, una llamada potestad normativa de nuevo cuño, que expresamente se distingue de la mera potestad reglamentaria y que se expresa a través de las “Normas Forales” de las Juntas Generales (ocupando el primer puesto en la jerarquía interna de cada ordenamiento foral), y, si bien dichas Normas Forales tienen una naturaleza reglamentaria (pues las Leyes de la Comunidad Autónoma Vasca emanan sólo de su Parlamento), su posición en el ordenamiento general es singular, pues se ordenan directamente al Estatuto de 1979 y a la Constitución sin intermedio de Ley alguna, ni estatal ni autonómica (dentro del respeto al régimen de concierto con el Estado), que son insusceptibles de invadir el marco reservado con exclusividad a los ordenamientos forales por la Disposición Adicional Primera de la Constitución y por el Estatuto de 1979, de modo que vienen a configurar unos “reglamentos autónomos en sentido propio”; y, (e), la sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 1995, reiterando lo acabado de exponer, ha dejado sentado que la competencia tributaria ejercida en los indicados términos aparece configurada, en la doctrina constitucional (S.TC. 76/1988, de 26 de abril), como “un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral, y resulta ser, por tanto, el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad”, y, aunque tal regulación debe atenerse a la estructura general impositiva del Estado, respetando los principios generales y las normas de armonización de los artículos 3 y 4 del Estatuto de 1979, supone que las Juntas Generales disfrutan, a través de las Normas Forales, de la plena capacidad para realizar lo mismo que la Ley tributaria estatal, y, en tal sentido, al ser equiparable dicha capacidad normativa del Territorio Histórico, en el ámbito de sus competencias, a la del legislador estatal, el artículo 10.b) de la Norma Foral General Tributaria tiene el mismo tenor que el artículo 10.b) de la LGT, si bien con la puntualización de que la reserva de Ley en el ámbito estatal se convierte en reserva de Norma Foral en el ámbito del Territorio Histórico.

DECIMOSEGUNDO.—Tampoco es estimable el décimo de los motivos de impugnación casacional, porque, con abstracción de que lo en el mismo aducido y planteado —por primera vez en sede jurisdiccional— puede constituir, en realidad, una “cuestión nueva”, no susceptible de ser tomada en consideración en esta vía casacional, es evidente que, (a), como ya se ha indicado, las Leyes o Normas Forales de Presupuestos Generales tienen un contenido mínimo, necesario e indisponible, constituido por la expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos, y un contenido posible no necesario y eventual que puede afectar a materias distintas de ese núcleo esencial, siempre que se den las dos condiciones de tener una conexión directa con el citado núcleo o con los criterios de política económica y de estar justificada su inclusión en una disposición como la presupuestaria, a modo de complemento necesario para la mayor inteligencia y la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto; (b), en el caso de autos, la supresión de la bonificación del IAE, además de su trascendencia en la política económica —favoreciendo la igualdad de condiciones de

todos los operadores, incluidas las Cooperativas, en el juego de libre competencia del mercado—, afectaba directamente a la previsión de los ingresos conforme al Presupuesto, en cuanto se aseguraban mayores ingresos para los municipios con Cooperativas ubicadas en sus términos, dependientes, en buena medida, de los Presupuestos que se aprueban por las Juntas Generales, y se incidía, además, directamente, en la previsión de ingresos de la propia Diputación Foral de Vizcaya, en la medida en que ésta percibe el recargo foral sobre las cuotas del IAE; y, (c), en definitiva, el IAE es un impuesto que integra el sistema tributario de los Territorios Históricos y sus cuotas, cuya exacción corresponde a la Hacienda Foral, no son sólo cuotas municipales, por lo que la supresión de una bonificación en el mismo incide en el apartado de los ingresos, no excediendo del ámbito propio de una Norma Foral de Presupuestos.

DECIMOTERCERO.—Procediendo, en consecuencia, la desestimación del presente recurso de casación, deben imponerse las costas causadas en el mismo a las partes recurrentes, a tenor de lo al respecto prescrito en el artículo 102.3 de la LJCA (versión del año 1992).

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación interpuesto por la representación procesal de ALKARGO, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, MATRICI, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, SOCIEDAD COOPERATIVA INDUSTRIAL CIKAUTXO, TRANSPORTES GONZALO, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, CARPINTERÍA MALMASÍN, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, SOKOEL SOCIEDAD COOPERATIVA, CISIDEL, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, SERVICIOS SOCIALES INTEGRADOS, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, BIDE ONERA VASCA, SOCIEDAD COOPERATIVA LIMITADA, contra la sentencia número 480 dictada, con fecha 4 de septiembre de 1995, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso casacional a las citadas partes recurrentes.

Así por esta nuestra sentencia, firme, que se publicará en su caso en el Boletín Oficial del Estado, y, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2002

Recurso: Casación nº 8700/1996

Ponente: Alfonso Gota Losada.

Artículos del Concierto:

- Art. 14

Voces:

- Incentivos fiscales
- Impuesto sobre Sociedades

En la Villa de Madrid, a ocho de marzo de dos mil dos.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el Recurso de Casación núm. 8700/1996 interpuesto por Perforaciones Metálicas, SA, contra la sentencia núm. 478/1996, dictada con fecha 21 de junio de 1996, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 2547/1993, seguido a instancia de la misma entidad mercantil, contra la resolución dictada con fecha 29 de junio de 1993 por la Diputación Foral de Vizcaya, que desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la Orden Foral 66/1993, relativa a la denegación de un crédito fiscal por el concepto de Impuesto sobre Sociedades.

Ha sido parte recurrida en casación, la Diputación Foral de Vizcaya.

La Sentencia tiene su origen en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La parte dispositiva de la sentencia, cuya casación se pretende, contiene el fallo que, transcrito literalmente, dice: «Fallo: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Francisco Ramón A. A., en nombre y representación de la sociedad anónima Perforaciones Metálicas, SA contra la resolución dictada con fecha 29 de junio de 1993 por la Diputación Foral de Bizkaia que desestimaba el recurso de alzada interpuesto contra la Orden Foral 66/1993, relativa a la denegación de un crédito fiscal, declarando la conformidad a derecho del mismo, sin que se realice especial mención a las costas devengadas en este proceso».

Esta sentencia fue notificada a la representación procesal de Perforaciones Metálicas, SA, el día 23 de septiembre de 1996.

SEGUNDO.—La representación procesal de Permesa presentó con fecha 27 de septiembre de 1996, escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal superior de Justicia del País Vasco acordó por Auto de fecha 9 de octubre de 1996 tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

La Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador de los Tribunales don Julián O. P., compareció y se personó como parte recurrida.

TERCERO.—La entidad mercantil Perforaciones Metálicas, SA, representada por el Procurador de los Tribunales don Luis P. G., presentó escrito de formalización y de interposición del recurso de casación en el que expuso los hechos y antecedentes que consideró convenientes, reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad del recurso, y formuló un único motivo casacional al amparo del artículo 95, apartado 1, ordinal 4º, de la Ley Jurisdiccional, con sus correspondientes fundamentos jurídicos, suplicando a la Sala «dicte en su día sentencia estimatoria del mismo, casando la sentencia de instancia y ordenando que se indemnice a Perforaciones Metálicas, SA en el importe correspondiente a los gastos en que ha incurrido por el mantenimiento de los avales prestados a fin de suspender la ejecución de los actos impugnados, importe que no puede determinarse en este momento».

Esta Sala Tercera acordó por Providencia de fecha 25 de marzo de 1997 admitir a trámite el presente recurso de casación.

CUARTO.—La representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya, parte recurrida, ha presentado escrito de oposición al recurso de casación, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala «desestime (el recurso de casación) y confirme la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que desestimó el Recurso contencioso-administrativo núm. 2547/1993, confirmando ser ajustado a derecho, en todos sus extremos».

La Sala acordó por Providencia de fecha 25 de junio de 1992, sustituir en la representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya a don Luis P. G., fallecido, por doña Beatriz R. C.

Terminada la sustanciación del recurso de casación, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 26 de febrero de 2002, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Para la mejor comprensión del único motivo casacional y más acertada resolución del presente recurso de casación es conveniente exponer los antecedentes y hechos más significativos y relevantes.

La entidad mercantil Perforaciones Metálicas, SA realizó en 1989 y 1990 diversas inversiones, entre ellas, la consistente en la adquisición de una maquinaria por importe de 119.759.401 ptas., acogiendo 89.798.201 ptas. a la exención por reinversión, regulada en el artículo 11 de la Norma Foral del Territorio Histórico de Vizcaya, 11/1984, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (BOSV núm. 299, de 31-12-1984), y 29.961.968 ptas. a la deducción por inversiones, establecida en el artículo 4 «Beneficios Fiscales», 1, letra b. a), del 20% de las inversiones, comprendidas en el artículo 3, de la Norma Foral del Territorio de Vizcaya 8/1988, de 5 de julio.

La entidad mercantil Perforaciones Metálicas, SA presentó en la Diputación Foral de Vizcaya, la declaración del Impuesto sobre Sociedades, del ejercicio 1990, acogándose a la deducción por inversiones y demás beneficios fiscales, establecidos en la Norma Foral del Territorio Histórico de Vizcaya 8/1988, de 5 de julio, sobre Incentivos fiscales a la inversión (BOB núm. 163 de 16-7-1988) por las inversiones realizadas en los ejercicios 1989 y 1990. El importe del crédito fiscal ascendió a 19.391.191 ptas., que aplicó a las liquidaciones por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1990 y 1991.

La Diputación Foral de Vizcaya dictó la Orden 66/1993, de 18 de enero, reduciendo la deducción a 5.497.117 ptas. denegándole, entre otros beneficios fiscales que no hacen al caso, la deducción por inversión en la maquinaria referida, que es la cuestión que ha llegado hasta el presente recurso de casación.

No conforme con esta denegación, la entidad mercantil Perforaciones Metálicas, SA interpuso recurso de alzada que le fue estimado en parte por Acuerdo dictado por la Diputación Foral de Vizcaya de fecha 29 de junio de 1993.

SEGUNDO.—La entidad Perforaciones Metálicas, SA interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala correspondiente del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que, una vez sustanciado, fue resuelto por la sentencia, cuya casación se pretende, desestimándolo, por los siguientes fundamentos de derecho, expuestos sintéticamente: 1º) Que la única cuestión que se debatía era la posibilidad o no de compatibilizar los beneficios fiscales establecidos en el art. 4 b), a) de la Norma Foral 8/1988, con la exención por reinversión referida en el artículo 11, de la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuando ambos «beneficios fiscales» recaen sobre el mismo activo fijo nuevo, adquirido (maquinaria referida). 2º) Que si bien la deducción por inversiones se aplicó sobre una parte del precio de adquisición de la maquinaria (29.961.968 ptas.) y la exención por reinversión del resto del precio de adquisición (87.798.201 ptas.), el artículo 2, apartado 1, de la Norma Foral 8/1988, que dispone: «Los beneficios reconocidos al amparo de la presente Norma Foral serán incompatibles: 1. Con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones, excepto la deducción correspondiente a creación de empleo (...)», no permitía tal compatibilidad. 3º) Que «no parecía coherente y razonable que un bien sea incentivable en parte de su valor de acuerdo con un determinado régimen jurídico, y otra parte con otro régimen, llevando así a que un mismo bien pueda estar en dos regímenes diferentes de beneficio fiscal». 4º) Que, además, no parece razonable tener que realizar una doble contabilización de un mismo bien, tal como acontecería de la aplicación del artículo 9 de la Norma Foral 8/1988.

TERCERO.—La entidad mercantil Perforaciones Metálicas, SA ha formulado un único motivo casacional, al amparo del artículo 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 4.1 b), de la Norma Foral Vizcaína 8/1988, de 5 de julio, sobre

Incentivos fiscales a la Inversión, en relación con el artículo dos, 1, de la misma «Norma».

Los argumentos esgrimidos por la recurrente son, en esencia, los siguientes: 1º) Hay que distinguir los siguientes conceptos: «inversión» que significa emplear, aplicar o colocar recursos en elementos productivos; «activos o bienes» que expresan la materialización de la inversión; y, por último, «el importe» de la adquisición de los activos. La incompatibilidad, según la recurrente, sólo existiría si el artículo 2 de la Norma Foral 8/1988, hubiera utilizado la expresión «los mismos elementos», «los mismos bienes» o «los mismos activos», pero no las mismas «inversiones». 2º) Que esta interpretación ha sido ratificada por el Decreto Foral de Vizcaya 83/1991, de 14 de mayo, que desarrolló la Norma Foral 11/1990, de 21 de diciembre, que autorizó la actualización de balances, cuyo artículo 1 estableció «en los casos en que el importe del valor del elemento en que se materialice la reinversión sea superior al importe íntegro percibido en la enajenación del elemento actualizado, el exceso podrá acogerse, en su caso, al régimen de deducción por inversiones, establecido en el artículo 31 de La Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, y en la Norma Foral 8/1988, de 5 de julio».

Esta Sala Tercera no ignora la posición adoptada sobre esta cuestión por el artículo 155, apartado 2, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, relativo a la «Reinversión de los incrementos patrimoniales obtenidos en la enajenación de activos fijos empresariales» (Exención por inversión) reproducido «ad pedem litterae» por el artículo 143 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, del Territorio Histórico de Vizcaya, aprobado por Decreto Foral 98-bis/1985, de 10 de septiembre (BOSV núm. 299, de 31-12-1985), cuyo texto es como sigue: «2. Cuando el precio de adquisición del nuevo elemento supere el producto obtenido en la enajenación del anterior, el exceso podrá, en su caso, acogerse a la deducción por inversiones en activos fijos nuevos, debiéndose señalar esta circunstancia mediante nota marginal», precepto que permite la compatibilidad controvertida, sin embargo, con posterioridad a la presentación del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, que tuvo lugar el día 16 de noviembre de 1996, esta Sala Tercera resolvió el recurso de apelación núm. 12.703/1991, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada, en fecha 17 de mayo de 1991, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 1595/1988, interpuesto por dicha Administración General del Estado, contra la Norma Foral 8/1988, de 5 de julio, aprobada por las Juntas Generales de Vizcaya, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, recurso de apelación que fue estimado, acordando esta Sala Tercera con fecha 7 de febrero de 1998 la anulación de dicha Norma Foral 8/1988, de 5 de julio, razón por la cual ha de desestimarse el presente recurso de casación, pues carece de sentido pretender la compatibilidad de un incentivo fiscal que es inexistente, por la nulidad de pleno derecho de la Norma, bajo cuyo amparo se pretendía su aplicación y, además, su compatibilidad con la exención por reinversión.

CUARTO.—En este caso especial, no previsto en el artículo 102, de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, en el que el recurso es desestimado, no porque se rechacen los argumentos jurídicos en que se fundó el motivo casacional, sino por causas sobrevenidas, ajenas por completo al recurrente, la Sala considera que no ha lugar a imponer a la entidad recurrente las costas causadas en el presente recurso de casación, por lo que acuerda que cada parte pague las suyas.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución.

FALLAMOS

PRIMERO.—Desestimar el Recurso de Casación núm. 8700/1996 interpuesto por Perforaciones Metálicas, SA, contra la sentencia núm. 478/1996, dictada con fecha 21 de junio de 1996, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 2547/1993, seguido a instancia de la misma entidad mercantil.

SEGUNDO.—Acordar, por las especiales circunstancias que concurren, respecto de las costas causadas en este recurso de casación, que cada parte pague las suyas.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-63

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2002

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1408/2000

Ponente: Manuel Campos Sánchez-Bordona.

Artículos del Concierto:

- Art. 50
- Art. 52

Voces:

- Cupo

En la Villa de Madrid, a veintiuno de marzo de dos mil dos.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Tercera por los Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo número 1408/2000 interpuesto por el Gobierno Vasco, representado por el Procurador don Pedro R. R., contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 7 de julio de 2000 por el que se formalizaron para el ejercicio 2000 los criterios objetivos de distribución, así como la distribución resultante, de los créditos del Ministerio de Economía, en aplicación de los programas específicos del Plan Marco de Modernización del Comercio Interior; es parte recurrida la Administración del Estado, representada por Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El Gobierno Vasco interpuso ante esta Sala, con fecha 4 de octubre de 2000, el recurso contencioso-administrativo número 1408/2000 contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 7 de julio de 2000 por el que se formalizaron para el ejercicio 2000 los criterios objetivos de distribución, así como la distribución resultante, de los créditos del Ministerio de Economía, en aplicación de los programas específicos del Plan Marco de Modernización del Comercio Interior.

SEGUNDO.—En su escrito de demanda, de 2 de marzo de 2001, alegó los hechos y fundamentos de Derecho que consideró oportunos y suplicó se dictase sentencia «[...] por la que declare no ajustada a derecho la resolución administrativa recurrida, la anule y declare el derecho de esta parte a ser incluida en la distribución de fondos del Plan Marco de Modernización del Comercio Interior para 2000». Por otrosí interesó el recibimiento del pleito a prueba.

TERCERO.—El Abogado del Estado contestó a la demanda por escrito de 5 de abril de 2000, en el que alegó los hechos y fundamentación jurídica que estimó pertinentes y

suplicó a la Sala dictase sentencia «por la que acuerde su inadmisibilidad o subsidiariamente su desestimación, con expresa condena en costas de la parte recurrente».

CUARTO.—Practicada la prueba declarada pertinente por auto de 17 de abril de 2001 y evacuado el trámite de conclusiones por las representaciones de ambas partes, por providencia de 27 de febrero de 2002 se nombró Ponente al Excmo. Sr. Magistrado D. Manuel Campos Sánchez-Bordona y se señaló para su Votación y Fallo el día 13 de marzo siguiente, en que ha tenido lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Campos Sánchez-Bordona, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El Gobierno Vasco impugna mediante este recurso el Acuerdo del Consejo de Ministros de 7 de julio de 2000 por el que se formalizaron para el ejercicio 2000 los criterios objetivos de distribución, así como la distribución resultante, de los créditos presupuestarios correspondientes a los programas específicos del Plan Marco de Modernización del Comercio Interior (plan aprobado por el mismo Consejo de Ministros el 12 de mayo de 1995).

El acuerdo del Consejo de Ministros acogió los criterios objetivos de distribución de fondos —esto es, de reparto entre las Comunidades Autónomas— que la Conferencia Sectorial de Comercio había adoptado por unanimidad de sus componentes, incluido el Viceconsejero del Gobierno Vasco, en la reunión de 21 de abril de 2000. La cantidad «territorializada» (1.125.000.000 pesetas) fue asignada a todas las Comunidades Autónomas, excepto Navarra y el País Vasco, en función del coeficiente que resultaba de la aplicación de aquellos criterios.

SEGUNDO.—En el expediente administrativo puesto a disposición de la recurrente figuraba copia de la sentencia de esta Sala de 21 de junio de 1999 mediante la que desestimamos un recurso análogo (número 583/1997) del Gobierno Vasco, en aquel caso contra similar acuerdo del Consejo de Ministros, si bien referido a 1997: se trataba del acuerdo de 11 de abril de 1997 por el que se formalizaron, para dicho ejercicio, los criterios objetivos de distribución, así como la distribución resultante, de los créditos del Ministerio de Economía y Hacienda, en aplicación de los Programas Específicos del Plan Marco de Modernización del Comercio Interior (en lo sucesivo, «el Plan Marco»). Como es obvio, además de por su inclusión en el expediente, el Gobierno recurrente conocía el contenido de aquella sentencia antes de formular su demanda, al haber sido parte en el referido recurso contencioso-administrativo 583 de 1997.

No deja de resultar anómalo que la defensa del Gobierno recurrente omita cualquier referencia (aunque fuese para discrepar de ella u ofrecer a esta Sala nuevos elementos de juicio) a dicha sentencia y formule su demanda con los mismos argumentos con que lo había hecho al interponer su recurso 583/1997, argumentos a los que aquella resolución, ya firme, había dado cumplida respuesta. La misma actitud procesal de silencio sobre esta cuestión se mantiene en el escrito de conclusiones, pese a que el Abogado del Estado, de modo expreso, insistió en su contestación a la demanda en que las tesis de la parte actora habían sido ya rechazadas por el Tribunal Supremo en la sentencia de 21 de junio de 1999.

TERCERO.—Dada la repetición de argumentos en uno y otro recurso, y las circunstancias antes expuestas, debemos nuevamente transcribir las razones que nos llevaron a desestimar la pretensión actora en aquel recurso y nos conducirán a la misma solución en éste. Fueron las siguientes:

«(...) El Acuerdo impugnado fija, para el ejercicio de 1997, la asignación a las Comunidades Autónomas de las cantidades que pueden corresponder a los beneficiarios de los referidos programas del Plan Marco, plan que fue aprobado por el Consejo de Ministros el 12 de mayo de 1995 y que incorpora una serie de medidas para mejorar la competitividad del comercio minorista. Los programas se llevan a cabo mediante la colaboración entre la Administración General del Estado y las respectivas Comunidades Autónomas, concretada en convenios firmados por ambas partes. La asignación a las Comunidades Autónomas se efectúa con arreglo a ciertos criterios objetivos (población de derecho de los municipios; número de locales comerciales; número de empresas comerciales; número de locales de alimentación; número de parados, de más de tres años, del sector del comercio y población activa del citado sector) y de ella han sido excluidas las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra, en virtud de su sistema peculiar de financiación.

Tercero.—La demanda del Gobierno Vasco se centra, lógicamente, en la exclusión de la que es objeto su Comunidad Autónoma, cuya no adecuación a derecho basa en los siguientes cinco fundamentos jurídicos, que sintéticamente transcribimos:

a) El Plan Marco no es un medio de financiación de las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas sino, por el contrario, un "Plan Nacional" con el que el Estado desarrolla en todo su territorio una competencia propia cual es la que le reserva el artículo 149.1.13 de la Constitución ("bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica").

b) Constituye un error afirmar, como hace el Consejo de Ministros, que la incorporación de la Comunidad Autónoma del País Vasco al Plan Marco supondría para ella una doble financiación: ello sólo sería así si con los fondos del Plan Marco se cubriera el coste de las cargas asumidas con la transferencia de los servicios en materia de comercio interior, pero no cuando dichos fondos corresponden a una política general estatal en materia de estructuras comerciales.

c) El Estado ostenta un título competencial genérico de intervención en la materia, distinto de la competencia de comercio interior que corresponde a las Comunidades Autónomas: aquel título competencial deriva del ya citado artículo 149.1.13 de la Constitución y, precisamente por ejercerse una competencia estatal propia, los beneficios del Plan Marco deben alcanzar a todas las Comunidades Autónomas sin exclusión.

d) Los informes de la Administración estatal incorporados al expediente administrativo ponen de relieve no sólo que se trata de un "plan nacional", sino también la posibilidad —"si políticamente se considera conveniente"— de formalizar un convenio con la Comunidad Autónoma del País Vasco para la distribución de los fondos del Plan Marco.

e) El Plan Marco de Modernización del Comercio Interior es manifiestamente un instrumento planificador de un sector o subsector de la economía dictado por el Estado en ejercicio de una competencia a él reservada en exclusiva, cuyos fondos se nutren de algunos que provienen de la Unión Europea, por lo que en su reparto debiera darse entrada a la Comunidad Autónoma actora en igualdad de tratamiento que el resto de las

Comunidades Autónomas, dado que en nada afecta al desarrollo de tal Plan el sistema de financiación peculiar del País Vasco.

En el trámite de conclusiones, y ante la objeción formulada por el Abogado del Estado de que en la demanda "(...) no se ha alegado que el Acuerdo del Consejo de Ministros infrinja norma alguna de nuestro ordenamiento", el Gobierno vasco se limitó a afirmar que "la actuación administrativa arbitraria que se combate está proscrita por el art. 9.3 CE, por lo que incurrir en arbitrariedad, como sucede en el caso de autos, supone incumplir lo prevenido en el art. 103.1 CE, incumplimiento que constituye una palmaria contravención de lo normado en el art. 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, transgresión que, cuando menos, conduciría a la anulabilidad del acto impugnado "ex" art. 63.1 de la Ley precitada".

Cuarto.—Como se puede deducir de la mera lectura de sus fundamentos jurídicos, la demanda pone el acento casi exclusivamente en la naturaleza jurídica del Plan Marco y en la base normativa o título competencial que legitima la actuación estatal para aprobarlo. A juicio del Gobierno Vasco, con él no se ejerce la competencia de comercio interior (asumida por todas las Comunidades Autónomas), sino la más general de "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica".

Quinto.—Aun cuando este planteamiento competencial quizás pueda presentar algunos aspectos paradójicos (a los que se refiere el informe de 23 de diciembre de 1996, de la Dirección General de Cooperación Territorial del Ministerio de Administraciones Públicas, subrayando que "la aceptación de la tesis vasca nos llevaría a un curioso planteamiento justificativo de la actuación estatal en diversas áreas materiales y no sólo en comercio"), la Sala estima que puede ser compartido en lo esencial.

En efecto, al lado de la competencia en materia de comercio interior, transferida a la Comunidad Autónoma y en cuya virtud los programas de gasto llevados a cabo en el ámbito territorial del País Vasco corresponden en exclusiva a esta Comunidad Autónoma, puede admitirse que el Estado conserva, precisamente por su capacidad para intervenir de manera decisiva en la ordenación general de la economía (o, en otros términos, por el ejercicio de su competencia en materia de bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, que le reconoce el artículo 149.1.13ª de la Constitución), un cierto margen de actuación en los sectores básicos de la economía nacional, uno de los cuales es, sin duda, el comercio interior.

Sexto.—La incidencia de este título competencial en la capacidad de gasto del Estado tiene unos perfiles que, aun no estando trazados con precisión en las normas que integran el bloque de constitucionalidad, pueden considerarse suficientemente perfilados por la jurisprudencia constitucional. De manera especial, la sentencia constitucional número 13/1992, de 6 de febrero (a la que se refiere en varias ocasiones la demanda), reiterando o desarrollando la doctrina sentada en otras precedentes, vino a reafirmar las siguientes conclusiones, de interés para el caso que ahora nos ocupa:

a) El poder de gastar no constituye un título atributivo de competencias, de modo que el ejercicio de competencias estatales anejo al gasto o a la subvención sólo se justifica en los casos en que, por razón de la materia sobre la que opera dicho gasto o subvención, la Constitución o los Estatutos de Autonomía hayan reservado al Estado la titularidad de las competencias. El Estado, pues, no dispone de un poder general para subvenciones (gasto público) entendido como poder libre o desvinculado del orden competencial.

b) Conviene distinguir entre las subvenciones que responden una finalidad o acción de fomento, y las llamadas "subvenciones-dotación" que encubren meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación de un determinado ente o servicio público y sólo impropiaamente pueden asimilarse a las subvenciones en sentido estricto. Cuando estas últimas se refieran a servicios públicos transferidos a las Comunidades Autónomas o formen parte del coste ordinario de los mismos, corresponden como un recurso propio a las Comunidades Autónomas debiendo transferirse globalmente por el Estado para ser integradas en los Presupuestos de la Hacienda autonómica.

c) Las transferencias financieras para subvenciones destinadas a acciones de fomento que el Estado disponga con cargo a sus propios recursos en materias cuya competencia haya sido asumida de manera exclusiva por las Comunidades Autónomas y en las que el Estado no invoque título competencial alguno, deben atribuirse directa e incondicionadamente a las Comunidades Autónomas nutriendo, como un recurso financiero más, la Hacienda autonómica.

d) En aquellas materias en que el Estado ostente algún título competencial y en la medida de su competencia podrá ejercitarla mediante acciones de fomento o subvenciones, fijando normativamente las condiciones de su empleo por las Comunidades Autónomas y respetando en todo caso las competencias ejecutivas o de gestión que puedan corresponder a éstas. Incluso en aquellas materias en que los Estatutos de Autonomía atribuyen a las Comunidades Autónomas competencias exclusivas, puede el Estado ejercitar aquellas acciones cuando ostente competencias concurrentes (por virtud de títulos reconocidos en el art. 149 CE y en los Estatutos de Autonomía) para desarrollar o establecer políticas económicas o sociales de ordenación sectorial o servicios, o su actuación se enmarque en las facultades estatales de dirección y coordinación de la política económica. Concretamente, dentro de esta competencia de dirección de la actividad económica general tienen cobijo también las normas estatales que fijen las líneas directrices y los criterios globales de ordenación de sectores económicos concretos, así como las previsiones de acciones o medidas singulares que sean necesarias para alcanzar los fines propuestos dentro de la ordenación de cada sector.

En síntesis, cuando la Comunidad Autónoma ostenta una competencia exclusiva sobre una determinada materia y el Estado no invoca título competencial alguno sobre ella, puede asignar parte de sus fondos presupuestarios a esa materia haciéndolo de manera genérica o global (por sectores o subsectores enteros de actividad) e integrando esos fondos como un recurso que, por vía de transferencia corriente o de capital, nutre la Hacienda de las Comunidades Autónomas: se trata, pues, de una asignación de fondos plenamente territorializada. Por el contrario, cuando el Estado ostente un título competencial genérico de intervención que se superpone a la competencia de las Comunidades Autónomas sobre una materia, aun si ésta se califica de exclusiva, puede consignar subvenciones de fomento en sus Presupuestos Generales, especificando su destino y regulando sus condiciones esenciales de otorgamiento hasta donde lo permita su competencia genérica, básica o de coordinación, pero siempre que deje un margen a las Comunidades Autónomas para concretar con mayor detalle la afectación o destino y permita que su gestión corresponda a aquéllas.

Séptimo.—Aplicando esta doctrina al caso de autos, la conclusión que se puede obtener es que, en efecto, el Estado, haciendo uso de sus competencias constitucionalmente reconocidas en orden a la ordenación general de la economía, estaba legitimado para

adoptar un Plan Marco como el aquí analizado, cuyos programas específicos podían fijar su ámbito de actuación, beneficiarios e incentivos, a fin de mejorar la competitividad del comercio interior. En cuanto típica medida de fomento, aquel Plan Marco había de tener su concreción en partidas presupuestarias determinadas que, para cumplir las exigencias a que se refería la sentencia constitucional antes transcrita, debían territorializarse bien mediante la fijación de criterios objetivos de distribución (a los que nos hemos referido en el fundamento segundo de esta sentencia) bien mediante convenios de colaboración con las Comunidades Autónomas (también previstos en el Plan).

Octavo.—Que esta fuese la naturaleza y finalidad del Plan Marco no significa, sin embargo, que la Comunidad Autónoma del País Vasco tuviese por ello, automáticamente, derecho a ser beneficiaria de las ayudas en él previstas. Como a continuación analizaremos, el problema clave del recurso no es tanto la caracterización jurídica del Plan Marco y su adecuación a la doctrina constitucional sobre las relaciones entre el poder subvencional del Estado y el modelo de distribución de competencias, sino las peculiaridades del singular sistema de financiación de la Comunidad Autónoma Vasca y su incidencia en la participación en las subvenciones estatales, cuando nos encontramos ante programas que, aun basándose en títulos competenciales estatales, han tenido un determinado reflejo presupuestario y, por derivación, una determinada incidencia en la fijación del cupo con que aquella Comunidad contribuye a sostener las cargas generales del Estado.

Noveno.—Es significativo que este aspecto del problema no haya sido prácticamente abordado por el Gobierno Vasco en su demanda pese a que el informe de la Dirección General de Cooperación Territorial que figura en el expediente y al que ya hemos hecho referencia (informe que fue determinante para la exclusión de las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra) centraba en él toda su argumentación. En realidad, bien puede decirse que el planteamiento de la demanda se detiene en un primer aspecto del problema pero no llega hasta el final, quizás porque las consecuencias de abordarlo en su integridad pondrían de relieve una cierta contradicción de la solución propuesta por el Gobierno vasco (su participación irrestricta en el Plan Marco) con la fijación misma del cupo. Para llegar a esta conclusión hemos de partir, por un lado, de ciertos datos de hecho sobre la caracterización presupuestaria del Plan Marco; por otro lado, del régimen jurídico que regula la contribución del País Vasco al sostenimiento de las cargas generales del Estado.

Décimo.—A partir de los diversos informes que obran en el expediente, podemos dar por probados, a estos efectos, los siguientes hechos:

a) En los Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1997, el Programa 763.A "Ordenación y Modernización de las Estructuras Comerciales", en su Capítulo VII y concepto 751, cuenta con una dotación de 1.391.719.000 ptas. de las que el 75% será repartido entre las Comunidades Autónomas según criterios objetivos de distribución.

b) Los créditos presupuestarios correspondientes a la materia genéricamente denominada "comercio interior", incluidos en el programa presupuestario 622.A (regulación del comercio interior), tienen la consideración de carga asumida al cien por cien a efectos del cálculo del cupo provisional para 1992, año base del quinquenio 1992-1996. Así lo reconoce expresamente el informe de la Dirección de Cupo y Aportaciones Financieras del Gobierno Vasco.

c) En la valoración de los traspasos de servicios a las Comunidades Autónomas de régimen común no se incluyeron los capítulos IV y VII de los Presupuestos Generales del Estado (transferencias corrientes y de capital) que, por el contrario, se tienen en cuenta en los traspasos a las de régimen foral, respecto de las cuales la valoración de las cargas asumidas se hace referida al ámbito estatal y no al ámbito geográfico de la Comunidad Autónoma o, por decirlo en otros términos, incluyendo todos los créditos correspondientes a los servicios que se traspasan.

Undécimo.—Sentadas estas precisiones, es necesario ahora ponerlas en relación con el régimen especial de financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco, derivado del artículo 41, apartado 2.d) de su Estatuto de Autonomía (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre) a tenor del cual aquélla contribuye al sostenimiento de las cargas generales del Estado mediante la aportación de un cupo global.

Este régimen viene desarrollado por un grupo normativo cuya norma inicial es la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Según su artículo 47, la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma Vasca, cupo de periodicidad quinquenal y cuya fijación se lleva a cabo mediante ley votada por las Cortes Generales en la que se determina la metodología de señalamiento del cupo que ha de regir en el quinquenio siguiente. En aplicación de esta regla, las Leyes 44/1988, de 28 de diciembre, 37/1993, de 16 de abril y 37/1997, de 4 de octubre han procedido a aprobar la metodología de determinación del Cupo del País Vasco para los respectivos quinquenios (1987-1991, 1992-1996 y 1997-2001).

Duodécimo.—A los efectos que aquí interesan, es preciso recordar que, para la fijación del cupo, la noción clave es, precisamente, la de las cargas asumidas y no asumidas. Dado que el cupo líquido del año base de cada quinquenio se determina por la aplicación de un índice de imputación (hasta ahora el 6,24 por 100, porcentaje calculado básicamente en función de la renta relativa de los Territorios Históricos) al importe total de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma —además de otros ajustes y compensaciones que no son ahora del caso—, el resultado final dependerá de cuáles sean aquéllas.

El artículo 50 de la Ley 12/1981, del Concierto, así como los artículos correlativos de las tres leyes antes citadas, por las que se establece la metodología para la determinación del cupo en los quinquenios respectivos, consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquélla. Para la determinación del importe de dichas cargas se deducirá del total de gastos del Presupuesto del Estado, la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes Reales Decretos.

El cupo, así fijado, puede ser objeto de una actualización anual con arreglo a un índice cuyas características no son ahora relevantes. Sí lo será, por contra, el hecho de que se produzca, durante el quinquenio, una variación en las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco: si ésta asumiese nuevas competencias cuyo coste anual a nivel estatal hubiese sido incluido dentro de las cargas del Estado que se computaron para la determinación del Cupo líquido del año base del quinquenio, procederá una reducción proporcional de éste, produciéndose el fenómeno inverso en el

caso de que la Comunidad Autónoma dejase de ejercer competencias que tuviera asumidas.

Decimotercero.—Dentro de estas coordenadas normativas, la solución del litigio no puede prescindir de un hecho al que ya nos hemos referido: el programa presupuestario correspondiente al Plan Marco había sido tratado como carga asumida por la Comunidad Autónoma a efectos del cálculo del cupo provisional para 1992, año base del quinquenio 1992-1996. Este es el dato clave para resolver la controversia entre ambas partes, pues el Gobierno vasco no puede, en buena lógica, reivindicar la percepción de ayudas incluidas en un programa presupuestario que tiene la consideración de carga asumida y, simultáneamente, dejar inalterado el cupo. Aun admitiendo que el Plan Marco corresponda al ejercicio de competencias estatales, en los términos que ya hemos analizado, lo cierto es que su instrumentación presupuestaria lo fue en un concepto que implicaba su tratamiento como carga asumida por la Comunidad Autónoma. Si ello no era correcto (no consta, por lo demás, que el Gobierno Vasco haya impugnado la correspondiente partida de la Ley de Presupuestos Generales del Estado), la pretensión actora sólo tendría cabida cuando, a la vez, auspiciara el aumento del cupo líquido, derivada de contabilizar como carga no asumida —esto es, general del Estado— lo que de hecho ha sido contabilizado, a efectos de calcular el cupo, como carga asumida por la Comunidad Autónoma.

Decimocuarto.—Otra solución provocaría, como acertadamente alegaba el Ministerio de Administraciones Públicas en el informe ya citado, una ruptura no sólo de la equidad financiera, sino del mecanismo hasta ahora seguido para el cálculo del cupo y, derivadamente, de la percepción por la Comunidad Autónoma de este tipo de subvenciones. En aquel informe se afirmaba que: "El fundamento de esta actuación reside en el Acuerdo específico adoptado con esta finalidad en la 95ª reunión de la Comisión Delegada del Gobierno para Política Autonómica, de 20 de marzo de 1989, en el que expresamente se indicó que la Comunidad Autónoma del País Vasco no se considera como posible perceptora de subvenciones gestionadas por las Comunidades Autónomas en aquellos supuestos en que las mismas se destinen a la financiación de actividades que hayan recibido el tratamiento de carga asumida en el cálculo del cupo del País Vasco. (...) El País Vasco y Navarra no reciben ninguna aportación del Estado para llevar a cabo actuaciones en régimen de colaboración en aquellos casos en que la materia correspondiente haya recibido tratamiento de carga asumida para el cálculo del cupo correspondiente". Por esa razón, termina el informe, aceptar la tesis ahora mantenida por el Gobierno Vasco tendría repercusiones financieras de gran trascendencia no ya sólo para esta Comunidad, sino también para el resto de Comunidades Autónomas, que verían reducida la aportación que reciben del Estado.

Decimoquinto.—No es óbice a cuanto se lleva expuesto el hecho de que se trate de un Plan Marco que no existía en el año base de determinación del cupo inicial del quinquenio 1992-1996. Ya hemos hecho referencia al índice con arreglo al cual se produce la actualización anual del cupo en los años siguientes al año base del quinquenio: esta actualización no tiene en cuenta la variación de los créditos de los programas correspondientes a las materias que tuviese asumidas la Comunidad Autónoma en el año base. Tan sólo si se hubiera producido una nueva asunción —o, inversamente, retrocesión— de competencias, cuyo coste a nivel estatal hubiese sido incluido dentro de las cargas del Estado en la determinación del Cupo líquido del año base, se procedería a la minoración o aumento del cupo líquido, según ya hemos puntualizado.

Decimosexto.—Ocurre, además, que las referencias al quinquenio 1992-1996, si pudieron justificar su alegación en el curso del expediente administrativo —pues las vicisitudes de éste tuvieron lugar, básicamente, a lo largo del año 1996, último de aquel quinquenio, vigente aún la Ley 7/1993— resultan ya inapropiadas para juzgar acerca de unas subvenciones que se deciden en 1997, año base para la fijación del cupo del nuevo quinquenio 1997-2001, la metodología de cuya determinación fue aprobada por la Ley 37/1997. Es cierto que dicha ley entró en vigor al día siguiente de su publicación (BOE del 5 de agosto de 1997), esto es, después del Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado, pero también lo es que surtió sus efectos desde el día 1 de enero de aquel año en virtud de su Disposición Final Única y, sobre todo, que hubo de partir, necesariamente, de las disposiciones contenidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997, que incorporaron el programa de Ordenación y Modernización de las Estructuras Comerciales al capítulo VII.

Decimoséptimo.—Quiérese decir con ello que la fijación del cupo provisional que se lleva a cabo en el Anexo I de la Ley 37/1997 parte, necesariamente, de considerar como carga asumida por la Comunidad Autónoma del País Vasco la correspondiente a la dotación presupuestaria de aquel programa. Así se observa en los cálculos reflejados en aquel Anexo: del presupuesto de gastos del Estado (23.892.771,6 millones de pesetas) se resta la asignación íntegra, a nivel estatal, de los gastos de los ministerios y entes territoriales que corresponden a competencias asumidas por la Comunidad Autónoma (10.468.165,8 pesetas) más una cantidad por financiación de la Policía Autónoma. La cifra resultante es el total de cargas no asumidas, a la que se aplica el coeficiente del 6,24 por 100 —índice de imputación obtenido en función de la renta relativa de los Territorios Históricos, al que ya hemos hecho referencia— para determinar, previos otras compensaciones y ajustes que ahora no son del caso, el cupo líquido provisional del año base 1997. No puede afirmarse, pues, que se trate, en el supuesto de autos, de un "supuesto novedoso", esto es, de un programa aparecido con posterioridad al año base y no tomado en cuenta para la fijación del cupo provisional de dicho año pues, al margen de que esa argumentación tampoco sería suficiente para el éxito de la demanda, según ya hemos apreciado, la realidad es precisamente la contraria, coincidiendo el año base (1997) y el año al que se refiere la partida presupuestaria objeto de debate».

CUARTO.—Los argumentos del Gobierno recurrente en este recurso coinciden con los que hemos analizado y rechazado: en síntesis, se limitan al carácter del plan nacional, al ejercicio por parte del Estado de la competencia del artículo 149.1.13 de la Constitución y a la negativa de que exista una doble financiación a favor de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Existía en el recurso precedente otro argumento (referido a la financiación comunitaria de las actuaciones previstas en el Plan Marco) sobre el que esta Sala se pronunció de manera favorable, en principio, pero hubo de desestimar finalmente por falta de prueba. Decíamos en la sentencia antes transcrita lo siguiente:

«[...] Hay, por último, un extremo de la pretensión actora en que podría llevar razón el Gobierno Vasco pero que, ante la falta de datos al respecto, no puede ser objeto de un pronunciamiento favorable, que lo sería de signo anulatorio parcial, por parte de esta Sala. Nos referimos al componente de Fondos Estructurales, procedentes de la Comunidad Económica Europea, que puedan incluir los programas específicos del Plan Marco. Si la financiación estatal de este Plan Marco incorporara aportaciones procedentes de aquellos u otros fondos comunitarios, el propio Ministerio de

Administraciones Públicas admite que la Comunidad Autónoma del País Vasco podría acceder a parte de ellos.

Ocurre, sin embargo, que no hay certeza sobre este hecho: los informes de aquel Ministerio tanto afirman que «este dato no fue suficientemente clarificado en la información facilitada en 1995 por el Ministerio de Comercio», como que «parece suficientemente clarificado de la lectura del programa operativo correspondiente a la Iniciativa PYME, presentado por España», como que «se desconoce cómo juegan los Fondos estructurales en esta materia [...] pero normalmente actúan cofinanciando las aportaciones que realiza la Administración».

[...] A partir de esta relativa indeterminación, y aun aceptando, con la demanda, que quien debía aclararla era la Administración del Estado, es lo cierto que la parte demandante no ha solicitado el recibimiento a prueba con el fin de clarificar un hecho necesitado de precisiones, que sólo en el período probatorio pudieran haber sido facilitadas. Esta pasividad procesal, imputable al demandante —quien podía simplemente haber solicitado que se requiriera a la otra parte para que aportase la información necesaria— nos impide estimar, siquiera parcialmente, su pretensión anulatoria».

En el caso actual la parte recurrente sí interesó de la Sala que fuera requerida la Secretaría de Estado de Comercio y Turismo a fin de que certificara si la financiación del Plan Marco para el año 2000 «incorporaba aportaciones procedentes de fondos procedentes (sic) de la Unión Europea». Ante la respuesta negativa de la Secretaría de Estado, que certificó justamente lo contrario, el Gobierno recurrente no ha hecho observación alguna en su escrito de conclusiones.

La falta de cofinanciación comunitaria del Plan Marco, unida al resto de consideraciones antes efectuadas, debe abocar a un fallo desestimatorio en su integridad de la pretensión actora, sin necesidad de pronunciarnos sobre la inadmisibilidad del recurso que opone en el suplico de su contestación, probablemente por error material, pero no fundamenta el Abogado del Estado.

QUINTO.—La conducta procesal de la recurrente determina su condena en costas pues debe reputarse temeraria la interposición y el mantenimiento del recurso a la vista de las circunstancias que hemos referido en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso contencioso-administrativo número 1408 de 2000, interpuesto por el Gobierno Vasco contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 7 de julio de 2000 por el que se formalizaron para el ejercicio 2000 los criterios objetivos de distribución, así como la distribución resultante de los créditos del Ministerio de Economía, en aplicación de los programas específicos del Plan Marco de Modernización del Comercio Interior. Imponemos a la parte recurrente las costas de este recurso.

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 2002

Recurso: Casación nº 1246/1996

Ponente: Pascual Sala Sánchez.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 48
- DA 3ª

Voces:

- Tutela financiera de los Entes locales
- Presupuestos de los Entes locales
- Competencias financieras de los Territorios Históricos

En la Villa de Madrid, a ocho de abril de dos mil dos.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el recurso de casación interpuesto por las Juntas Generales de Álava, representadas por el Procurador señor D. G. y bajo dirección letrada, contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Tercera, de fecha 9 de noviembre de 1995, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1040/1991, sobre Impugnación de la Norma Foral 9/1991, de 25 de marzo, del Territorio Histórico de Álava, Presupuestaria de las Entidades Locales, en cuya casación aparece, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el señor Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Tercera, con fecha 9 de noviembre de 1995 y en el recurso antes referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: «Fallo Que con la desestimación de la causa de inadmisibilidad opuesta por la representación procesal de las administraciones demandada y codemandada, y con estimación del presente recurso contencioso-administrativo núm. 1040/1991, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta, contra la norma foral 9/1991, presupuestaria de las entidades locales del territorio histórico de Álava, aprobada por las Juntas Generales de Álava en sesión de 25 de marzo de 1991, debemos declarar y declaramos que la norma foral impugnada es nula de pleno derecho por falta de competencia, por lo que la debemos anular y anulamos, sin hacer imposición expresa de las costas».

SEGUNDO.—Contra la referida sentencia, la representación procesal de las Juntas Generales de Álava preparó recurso de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, la recurrente formuló escrito de interposición, que articuló sobre la base de cuatro motivos, amparados todos en el art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, en los que denuncia la infracción, por errónea interpretación, del art. 149.1.18ª de la Constitución, en relación con el art. 10.4 de la Ley Orgánica 3/1979, de aprobación del Estatuto de Autonomía del País Vasco, dado que la legislación estatal, en su criterio, no tiene carácter básico en materia, presupuestaria y financiera de las Entidades Locales —motivo primero—; la infracción, también por errónea interpretación, de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/1985, de Bases del Régimen Local, en relación con el art. 1.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, dado la singularidad del régimen económico-financiero de los Territorios Históricos —motivo segundo—; la infracción, asimismo, del art. 45 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico del País Vasco, en relación con su Disposición Adicional Tercera, que salvaguarda para las Diputaciones Forales las facultades en el orden económico-administrativo que les reconoció el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 —motivo tercero—; y la infracción, por último, de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 27/1983, de 24 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, en cuanto prevé la aplicación de criterios homogéneos a los utilizados por las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública —motivo cuarto—. Terminó suplicando a la Sala la estimación del recurso, la anulación de la sentencia impugnada y la declaración de conformidad jurídica de la Norma Foral 9/1991, de 25 de marzo, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Álava. Conferido traslado a la representación procesal del Estado, se opuso al recurso, aduciendo, en sustancia, la inadmisibilidad del recurso por su interposición extemporánea, y, subsidiariamente, la procedencia de su desestimación por, fundamentalmente, la imposibilidad de aceptar que la posición privilegiada que ocupan los territorios históricos en el ámbito tributario se extienda, también, al terreno presupuestario y contable. Terminó suplicando la desestimación del recurso con la consiguiente confirmación de la sentencia recurrida.

TERCERO.—Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 26 de marzo próximo pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en esta casación, como resumidamente se hace constar en los antecedentes, la sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Tercera, de fecha 9 de noviembre de 1995, que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la Norma Foral 9/1991, de 25 de marzo, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Álava, y la declaró nula de pleno derecho por falta de competencia de las Juntas Generales de dicho Territorio para promulgarla.

En concreto, la sentencia de instancia, partiendo de la síntesis de las dos líneas argumentales desarrolladas en torno al tema de la distribución competencial entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco (la de que la legislación básica del

Estado se impone a la especificidad foral y la de que la foralidad desplaza la legislación básica del Estado, hasta el punto de que éste se vería sustituido por las instituciones de los Territorios Históricos y de que esta sustitución permitiría a estos dictar su propia normativa en las materias asumidas como exclusivas o privativas) y partiendo, asimismo, de que esa síntesis ha de producirse dentro del bloque constitucional, integrado, en el aspecto de que aquí interesa, por la Constitución y el Estatuto de Autonomía, así como, también, por la Disposición Adicional Segunda, ap. 6, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y por la Disposición Adicional 18ª de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, y, por remisión de estas, por el art. 45 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, siempre con referencia obligada a las bases del procedimiento administrativo común, competencia exclusiva del Estado ex art. 149.1.18ª de la Constitución (que no se agota en la Ley 30/1992 y que, por tanto, se extiende a los procedimientos tributarios y presupuestarios), llegó a la conclusión de que las atribuciones reconocidas a los Territorios Históricos en el marco presupuestario por todo ese conjunto normativo —incluida la remisión de la Disposición Adicional Tercera de la Ley del Concierto al art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906— tenían mero carácter ejecutivo, a diferencia de las reconocidas en el ámbito tributario. De ahí, precisamente, que, según la sentencia de instancia, la carencia de facultades normativas, en el ámbito presupuestario, de los Territorios Históricos, hacía innecesario el análisis de los contenidos de los artículos de la Norma Foral impugnada específicamente subrayados por la Administración en su recurso contencioso-administrativo, porque, es importante destacarlo, el suplico de la demanda, en su día deducida por la representación del Estado en la instancia, solicitaba literalmente se declarase «la nulidad de pleno derecho de la Norma Foral 9/1991, de la Diputación Foral de Álava y, especialmente, la nulidad de los arts. 15.4; 23; 24.4 y 34.3 de la misma».

SEGUNDO.—En el contexto acabado de resumir, las Juntas Generales recurrentes, conforme también se ha hecho constar en los antecedentes, articulan su recurso de casación sobre la base de cuatro motivos, amparados en el art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —88.1 d) de la vigente—, en los que denuncian la infracción, por errónea interpretación, del art. 149.1.18ª de la Constitución, en relación con el art. 10.4 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, dado que, en su criterio, la competencia exclusiva del Estado reconocida en el precepto constitucional mencionado se circunscribe al ámbito del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común, regulado en la Ley 30/1992, y no se extiende, por tanto, a las normas estatales que disciplinan la materia presupuestaria de las Haciendas Locales, que es una parte del Régimen Local atribuido a la competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma del País Vasco, según el art. 10.4 de su Estatuto —motivo primero—; la infracción, también por interpretación errónea, de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL), en relación con el art. 1.2 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales (LHL), en cuanto salvaguardan, respectivamente y para los Territorios Históricos del País Vasco y para Navarra, la conservación de su régimen especial en materia municipal, en lo que afecta al ámbito económico-financiero, en los términos de la «Ley de Concierto Económico...» y «los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra» —motivo segundo—; la infracción, asimismo, del art. 45 de la Ley 12/1981, del Concierto del País Vasco, en relación con su Disposición Adicional Tercera, que encuentran su acomodo en el llamado «arreglo foral» que contiene la Disposición Adicional Primera

de la Constitución («la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía») y que conducen al reconocimiento para las Diputaciones Forales de las facultades de tutela financiera de que en cada momento despeñe el Estado en materia de imposición y ordenación de los tributos y precios públicos y al reconocimiento, igualmente y para dichas Diputaciones, de «las facultades que en el orden económico-administrativo les reconoció el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 y que, en virtud del proceso de actualización general previsto en la Disposición Adicional Primera de la Constitución —antes transcrita—, se consideran subsistentes, sin perjuicio de las bases a que hace referencia el art. 149.1.18 de la Constitución», y de «las atribuciones que vinieren ejerciendo», así en el orden administrativo como en el económico —motivo tercero—; y la infracción, por último, de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 27/1983, de 24 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, en cuanto establece —ap. 3—, que, «a los efectos de la plena articulación de la Hacienda General del País Vasco y de las Haciendas de los Órganos Forales con la de los entes locales del País Vasco: 3.1. Los Entes Locales y sus organismos y entidades aplicarán, en la forma que determine el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, criterios homogéneos a los utilizados por las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública», lo que, a juicio de las Juntas recurrentes, presta cobertura a los conceptos contables y no contables introducidos por la Norma Foral anulada (crédito de pago, créditos globales o de pago global, créditos ampliables y créditos adicionales), ya previstos en las Normas Forales reguladoras de los Presupuestos de los Territorios Históricos y en la Ley Presupuestaria vigente en la Comunidad al momento de aprobarse la Norma Foral recurrida —motivo cuarto—.

TERCERO.—La Sala, aun con referencia a otra Norma Foral —la 4/1991, de 26 de febrero, del Territorio Histórico de Guipúzcoa y también Presupuestaria de las Entidades Locales del mismo— ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el particular en la Sentencia de 25 de octubre de 1999 (recurso de casación 1238/1995), en el que la impugnación deducida por las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Diputación Foral del mismo Territorio descansaba en:

- a) Que la expresión «régimen económico financiero» que emplea la Disposición Adicional que acabamos de citar, de la Ley 7/1985, no puede reducirse al «ámbito tributario» que es el que venía recogido en el Concierto Económico de 1981.
- b) Que el legislador pretendió aplicar al régimen económico-financiero las facultades y competencias previstas por el Concierto Económico en materia tributaria, estableciendo un marco legal en el que las competencias en materia tributaria se recogieran en el Concierto y los referentes al régimen económico financiero de las Entidades Locales en la Ley 7/1985.
- c) Que esas competencias en materia económico-financiera deberían ser «en los mismos términos de la Ley del Concierto Económico», según la ya citada Disposición Adicional, sin que en la Ley 7/1985 se regulen los mismos.
- d) Que en materia económico-financiera municipal, incluido el ámbito presupuestario y contable, las competencias son de las instituciones forales, en los mismos términos que los previstos en el Concierto Económico en materia tributaria, de donde concluyen que, contra lo declarado en la sentencia impugnada, la Norma Foral 4/1991, fue aprobada por el órgano competente.

CUARTO.—La argumentación, acabada de concretar, es rechazada por la mencionada Sentencia de 25 de octubre de 1999 y, en virtud del principio de unidad de doctrina, ha de implicar la desestimación de los tres primeros motivos casacionales articulados en el presente recurso con las precisiones que luego se harán.

En efecto. Se decía en la referida sentencia —y ha de repetirse ahora— que «la tesis sostenida por los recurrentes en casación, se asienta sobre una forzada interpretación de los preceptos que se invocan infringidos por la sentencia impugnada, como si fueran normas completamente aisladas, únicamente relacionadas entre si, ignorando su inserción en el ordenamiento jurídico y sobre todo su subordinación a la Constitución».

«El art. 149.1, 18 de la Constitución, en norma expresamente dejada a salvo —como no podía ser de otro modo— por el art. 10 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, consagra la competencia exclusiva del Estado en materia de bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y por ende del que afecta a los Ayuntamientos, formando parte importante de dicho régimen el económico-financiero».

«El art. 148.1.2º permite que las Comunidades Autónomas asuman las funciones que corresponden a la Administración del Estado sobre las Corporaciones Locales y cuya transferencia autorice la Legislación sobre Régimen Local».

«La Ley 7/1985 de Bases de Régimen Local, de 3 de abril, no podía contradecir esos principios y así lo expresa incluso su "Preámbulo", cuando afirma que "la autonomía local no puede definirse de forma unidimensional desde el puro objetivismo localista, sino que requiere ser situada en el marco del ordenamiento integral del Estado" y, mas adelante, que, de otro lado, el hecho de que las Entidades Locales, no obstante su inequívoca sustancia política, desplieguen su capacidad en la esfera de lo administrativo, justifica tanto esta última condición del marco definidor de su autonomía, como la identificación del título constitucional para su establecimiento en el art. 149.1 apartado 18, en relación con el 148.1 apartado 2º, del Texto fundamental».

«Por otra parte la Disposición Adicional 6ª de dicha Ley de Bases de Régimen Local, por su naturaleza y contenido, no hace otra cosa que recordar que "los Territorios Históricos del País Vasco continuaran conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico...", luego, si "continuarán conservando", no puede sostenerse que se introduzca ninguna innovación sobre la situación anterior, regida por el expresamente aludido Concierto Económico, en cuya Ley de aprobación se regulaban solo los aspectos tributarios pero no se recogían normas sobre otras materias económico-financieras de las Entidades Locales (así las de índole presupuestaria y contable), como reconocen las mismas partes recurrentes. En consecuencia, no resulta admisible sostener, por contrario, que la Ley de Bases de Régimen Local, sin regularlas, confiara las competencias normativas en dicha materia económico-financiera en sentido amplio (es decir, las de naturaleza presupuestaria y contable además de las tributarias) a las Instituciones Forales, en los mismos términos que los previstos en el Concierto Económico en materia tributaria, por mor de la citada Disposición Adicional de la Ley de Bases y del art. 45 de aquél concierto, porque ello supondría presumir como implícito, en normas que patentemente no tenían dicha finalidad, un propósito legislativo que, por su transcendencia, solo formulado expresamente cabría introducir en el ordenamiento jurídico».

«En consecuencia, la Norma Foral impugnada fue dictada por un órgano (El Territorio Histórico de Guipúzcoa, léase en este recurso el Territorio Histórico de Álava) que carecía de competencia normativa en materia presupuestaria y contable de las Entidades

locales, como declaró la sentencia de instancia que interpretó y aplicó correctamente los preceptos legales referidos, haciendo además un complejo y detallado estudio histórico-jurídico y constitucional de los problemas planteados».

QUINTO.—Como complemento a la argumentación que precede, necesaria ante el mayor número de motivos articulados en esta casación, es preciso añadir que:

a) No puede obviarse la remisión que la Disposición Adicional Segunda de la LBRL hace a la Ley del Concierto —aps. 5, 6 y 10, fundamentalmente el 6º— y la que hace ésta última —Disposición Adicional Tercera— al art. 149.1.18ª de la Constitución, en el entendimiento de que dicha remisión no se agota en el contenido de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, de 26 noviembre, puesto que también comprende las demás de carácter básico reguladoras, en cuanto aquí importa, del régimen jurídico de las Entidades Locales y de sus procedimientos tributarios y presupuestarios, fundamentalmente las precitadas LBRL y LHL.

b) La remisión al Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, art. 15, que se ha transcrito con anterioridad, contenida, como también se ha dicho, en la Disposición Adicional Tercera de la Ley del Concierto, no puede significar una apelación a derechos históricos, a manera de un conjunto de potestades, facultades o privilegios que hubieran sido ejercidos en el pasado y que pudieran considerarse vigentes, en todo o en parte, sino a las facultades y atribuciones de los Territorios Históricos y de los órganos que encarnan la foralidad en el País Vasco, tal y como se ofrecen tras su actualización desde la perspectiva y primacía de la Constitución, del Estatuto y del resto de las normas que enmarcan el bloque normativo constitucional, como en definitiva ha venido a sentar la doctrina del Tribunal Constitucional (v.gr. SSTC 123/1984, 94/1985, 241/1989, 140/1990 y 159/1993). Téngase presente, además, que el contenido de ese art. 15 del Real Decreto de 1906, para nada alude a facultades normativas en el ámbito presupuestario de las Corporaciones locales, sino, únicamente, a la continuidad en la investidura de atribuciones predicables de los órdenes administrativo y económico, expresiones que no consienten una interpretación extensiva que permita, lisa y llanamente, legislar en una materia, como la presupuestaria de las Entidades Locales, que afecte de lleno a su autonomía y suficiencia financiera, claramente garantizada por la Constitución y la Carta Europea de Autonomía Local de 15 de octubre de 1985. Y

c) La infracción de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 27/1983, de 24 de noviembre, que denuncia el motivo cuarto, tampoco puede estimarse si se tiene en cuenta que su ap. 3.1 establece que «a los efectos de la plena articulación de la Hacienda General del País Vasco y de las Haciendas de los Órganos Forales con la de los Entes Locales del País Vasco... los Entes Locales y sus organismos y entidades aplicarán, en la forma que determine el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, criterios homogéneos a los utilizados por las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública», y que, con toda certeza y como trasluce su propia dicción literal, no puede legitimar nada menos que toda una potestad normativa en materia presupuestaria local. Entenderlo de otro modo significaría tanto como atribuir a las directrices de procedimiento presupuestario y de contabilidad del Consejo Vasco de Finanzas Públicas el carácter o naturaleza de bases normativas de todo el régimen presupuestario local que ulteriormente habrían de ser desarrolladas o articuladas por las Juntas Generales. Todo ello aparte de que la Norma Foral impugnada desbordó claramente la normativa básica de la materia presupuestaria en el ámbito local, e incluso desconoció competencias del Pleno de las Corporaciones locales, al regular los

llamados créditos de pago, créditos globales, créditos ampliables y créditos adicionales, desconocidos en esa normativa presupuestaria básica local, que encierran la verdadera significación de créditos extraordinarios y respecto de los que no se exige, para su aprobación, la intervención del Ayuntamiento Pleno, por mucho que se alegue que se trata de figuras presupuestarias similares a las establecidas en la Norma Foral 9/1988, de 29 de enero, General Presupuestaria de Álava y vigente al tiempo de aprobarse la Norma aquí impugnada, o en la 53/1992, de 18 de diciembre, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico, o en la Ley 31/1983, de 20 de diciembre, de Régimen Presupuestario de Euskadi, habida cuenta que se trata de planos legislativos y, sobre todo, competencias diferentes.

SEXTO.—Por las razones expuestas, unidas a que el recurso fue interpuesto en tiempo desde la fecha de su presentación ante este Tribunal y de que la providencia de 29 de octubre de 1996, a la que alude la representación del Estado para sostener su posible interposición extemporánea, se refiere al escrito de comparecencia de esa misma representación, que, pese a llevar fecha de 8 de febrero anterior, se dice tuvo entrada en la Secretaría de la Sección Tercera en el referido día 29, y que dio pie, precisamente, a la reapertura del trámite de oposición, se está en el caso de desestimar el recurso, con la obligada imposición de costas que deriva del art. 102.3 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar al recurso de casación formulado por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Tercera, de fecha 9 de noviembre de 1995, recaída en el recurso contencioso-administrativo al principio reseñado, con expresa, por obligada, imposición de costas a la parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-65

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de abril de 2002

Recurso: Casación nº 204/1995

Ponente: Pascual Sala Sánchez.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 6

Voces:

- Entidades de Previsión Social Voluntaria
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos

En la Villa de Madrid, a quince de abril de dos mil dos.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el recurso de casación formulado por la Administración General del Estado, representada por el señor Abogado del Estado, contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 22 de abril de 1994, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 388/1992, sobre impugnación de determinados artículos de la Norma Foral del Territorio Histórico de Vizcaya 7/1991, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), publicada en el BOB de 16 de diciembre siguiente, en cuya casación aparecen, como partes recurridas, las Juntas Generales y la Diputación Foral de dicho Territorio, representadas por el Procurador señora Y. G. y señor O. P., respectivamente y bajo dirección letrada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 22 de abril de 1994 y en el recurso antes referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: «Fallamos: Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 388 de 1992, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra los artículos 25.K, 26.F, 28.2, 71.1 y 78.4 A), de la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, confirmándolos por ajustados a Derecho. Sin costas».

SEGUNDO.—Contra la anterior sentencia, la representación del Estado preparó recurso de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, la recurrente formuló escrito

de interposición, que articuló sobre la base de un solo motivo, amparado en el art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, en el que denunció la infracción del art. 7, aps. 5 y 6, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico del Estado con el País Vasco, habida cuenta que, en su criterio, la regulación de la Norma Foral sobre el IRPF afectó a materias respecto de las que carecía de capacidad normativa el Territorio Histórico, equiparando, al tratamiento fiscal de los Planes de Pensiones en territorio común, las llamadas Entidades de Previsión Social Voluntaria. Terminó interesando la estimación del recurso, la casación de la sentencia y la no conformidad a Derecho de los preceptos impugnados de la Norma Foral de referencia. Conferido traslado a la Diputación Foral de Vizcaya y a las Juntas Generales del citado Territorio, se opusieron al recurso, aduciendo, sustancialmente, que las mencionadas Entidades habían sido creadas por Ley 25/1983, de 27 de octubre, del Parlamento Vasco, con idénticas funciones que los Planes de Pensiones, por lo que la Norma Foral no hizo otra cosa que darles el mismo tratamiento. Interesó la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia.

TERCERO.—Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 3 de los corrientes, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en esta casación, conforme se hace constar resumidamente en los antecedentes, la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 22 de abril de 1994, que había desestimado el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra los arts. 25, letra K); 26, letra f); 28; 71.1 y 78.4, letra a), de la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, del Territorio Histórico de Vizcaya, Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el extremo relativo al régimen fiscal en ella establecido para las Entidades de Previsión Social Voluntaria (EPSV).

En concreto, la mencionada sentencia, partiendo de la identidad esencial entre las referidas Entidades de Previsión Social Voluntaria, creadas por Ley 25/1983, de 27 de octubre, del Parlamento Vasco, en uso de la competencia exclusiva atribuida por el Estatuto de Autonomía a la Comunidad Autónoma en materia de Mutualidades no integradas en la Seguridad Social (art. 10.23), y los Planes y Fondos de Pensiones regulados en la normativa general (Ley 8/1987, de 8 de junio, y Reglamento de 30 de septiembre de 1988), y partiendo, también, de que la creación de tales Entidades en Territorio Foral, como anterior a la de los Planes y Fondos de Pensiones en el común, no pudo ser prevista, en cuanto a tratamiento fiscal, en la normativa general del IRPF, llegó a la conclusión de que, siendo este Impuesto, según la Ley del Concierto, 12/1981, de 13 de mayo (art. 7.1), «concertado de normativa autónoma», las Juntas Generales de Vizcaya, como órgano normativo de dicho Territorio, tenían capacidad para regular este tributo en virtud de la habilitación que les conferían los arts. 2.1 y 7.5, primer párrafo, de dicha Ley, en su versión anterior a introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto (sin perjuicio de que esa regulación foral quedaría concretada en las materias especificadas en ese ap. 5) y de que, consecuentemente, procedía la desestimación del recurso.

SEGUNDO.—En el contexto acabado de expresar, como también se ha resaltado con anterioridad, la Administración del Estado formula su recurso de casación. Lo hace sobre la base de un único motivo, al amparo del art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —88.1 d) de la vigente— por entender que dicha Norma Foral, en los preceptos al principio especificados, infringía los aps. 5º y 6º del art. 7 de la Ley del Concierto, antes citada (versión anterior a la reforma de 1997), habida cuenta que, en su criterio, el apartado 6º de referencia establecía que las Diputaciones Forales, durante la vigencia del Concierto, exigirían el Impuesto «aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior» —el 5º—, en el que la habilitación a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos para «mantener, establecer y regular» el régimen tributario en el IRPF se circunscribía a determinadas materias, concretamente a las de regularización de valores de activos, planes y coeficientes de amortización de activos, signos o módulos de la estimación objetiva singular, deducción por inversiones en activos fijos y modelos y plazos de presentación de declaraciones. Por consiguiente, siempre desde su punto de vista, al equiparar el tratamiento fiscal aplicable a las conocidas como «Entidades de Previsión Social Voluntaria» (EPSV) con el establecido para los Planes y Fondos de Pensiones, que también existían y existen en el País Vasco, habían rebasado las Juntas Generales las facultades normativas que, en relación al IRPF, les reconocía la Ley del Concierto y, consecuentemente, habían determinado la nulidad de los preceptos en que se había producido la aludida equiparación.

TERCERO.—Planteada, así, la controversia, la Sala ha de recordar, una vez más, el consolidado criterio jurisprudencial elaborado al respecto, es decir, en torno a las facultades normativas de las Instituciones de los Territorios Históricos en relación con la Ley del Concierto a que con anterioridad se ha hecho indicación, marco de referencia obligatoria e insoslayable en este punto.

En efecto. La Sentencia de esta Sala de 24 de enero de 2000 (recurso de casación 2722/1995), tomando criterios de las anteriores Sentencias de 20 y 27 de noviembre de 1999, ha concretado el marco legal en que han de desarrollarse las potestades tributarias reconocidas por la Constitución y el Estatuto de Autonomía del País Vasco a los órganos normativos de esta Comunidad, y tiene declarado, reproduciendo a la letra lo argumentado al respecto por la sentencia de 20 de noviembre de 1999 (recurso 1791/1995), acabada de citar, que, a los efectos de esa concreción, la primera referencia la constituye la Disposición Adicional Primera de la Constitución, a cuyo tenor el Texto Fundamental «ampara y respeta los derechos históricos de los territoriales forales» dentro de un régimen foral actualizado «en el marco de la [propia] Constitución y de los Estatutos de Autonomía». Por su parte, el art. 41, ap.1, del Estatuto Vasco establece que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco «vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenio» y el apartado 2 añade que «el contenido del régimen de Concierto Económico respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases: a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que se dicte en el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley».

Por tanto, tras un principio general —la reafirmación del sistema foral tradicional—, la norma estatutaria define el contenido del Concierto y precisa sus condicionamientos y

límites, tendentes a lograr, como destacó la doctrina, que no obstante la autonomía tributaria del país Vasco su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.

Nacen de ahí las siguientes reglas, correspondientes a las distintas instituciones forales:

a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario, salvo los tributos que al promulgarse la Ley del Concierto se recaudaban mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 2.1 de la Ley del Concierto, que contiene el denominado fuero tributario del País Vasco).

b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos (art. 2.2).

c) Las Juntas Generales tienen las competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común.

d) En todo caso, las normas vigentes en el territorio de régimen común, tienen el carácter de Derecho supletorio (disposición adicional primera de la Ley del Concierto).

Estos principios o reglas son los que inspiran la Ley de referencia, con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

Las instituciones autonómicas vascas se diferencian, así, claramente, de las análogas instituciones de la Administración Local del Derecho común del Estado, que sólo tienen autonomía en orden a los gastos.

Mas ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el contrario, tales condicionamientos están fijados en la misma Ley, de naturaleza paccionada, del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Sería un error, como tantas veces se ha señalado, pensar que tales potestades se ejercen con plenitud y con total separación del ordenamiento estatal, pues, al contrario, lo hacen con arreglo a unos principios en cuya formulación participa el Estado.

Sustancialmente se reconoce al País Vasco el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el art. 156.2 CE), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un «cupo», en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra Constitución (vid. art. 158). Y se reconocen asimismo facultades normativas propias, conforme hemos visto.

Por lo demás, el art. 4 de la Ley del Concierto desarrolla las previsiones precisas para lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

El régimen de la Ley del Concierto permite distinguir dos grupos diferentes de tributos:

a) Tributos concertados de normativa autónoma.

Entre ellos, la Ley del Concierto incluye expresamente el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre el patrimonio.

Y el artículo 7.6 del Concierto establece que «No obstante..., las Diputaciones Forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto, aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior».

El impuesto sobre sociedades, a tenor del art. 17 de la Ley del Concierto, ofrece un carácter mixto, pues es definido como tributo concertado de normativa autónoma para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, y concertado de normativa común en los demás casos.

b) Tributos concertados de normativa común.

En los impuestos indirectos la regla general, según el art. 27. Uno es que se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado, sin perjuicio de lo dispuesto expresamente en los números siguientes de dicho artículo en cuanto a los Impuestos sobre el Valor Añadido, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre las Primas de Seguros y los Impuestos Especiales.

CUARTO.—Como sigue declarando la precitada Sentencia de 24 de enero de 2000, en este contexto, la Jurisprudencia de esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre diferentes problemas suscitados por la obligada compatibilidad entre la potestad normativa de las instituciones de los Territorios históricos en el ámbito tributario y la Ley del Concierto, pronunciamientos estos que conviene recordar como demostrativos de una línea de doctrina jurisprudencial consolidada. Así:

—La sentencia de 28 de octubre de 1995 resalta que la competencia tributaria, ejercida en los términos que propicia la Ley del Concierto, constituye un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral y resulta ser el mínimo sin el que desaparecería la imagen misma de la foralidad, tal y como señala el fundamento 6 de la STC 76/1988, de 26 de abril, recaída en el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco, conocida como ley de Territorios Históricos.

—La sentencia de 12 de septiembre de 1996 (impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas) destaca que este tributo se rige por la normativa común, excepto en lo relativo a los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio, por disposición del art. 16, párrafo segundo de la Ley del Concierto.

En esta sentencia se declara que las Normas forales no son meras disposiciones de naturaleza meramente instrumental o gestora, pues sus reglas constituyen normas sustantivas con rango y trascendencia igual a las del Estado que no correspondan a su Parlamento.

—La sentencia de 23 de diciembre de 1996 (dictada a propósito del impuesto sobre sociedades) destaca la importancia de la Ley del Concierto en orden a los límites que introduce al poder tributario de las Haciendas Forales y subraya la armonización fiscal como un claro objetivo de la Ley.

—La sentencia de 8 de marzo de 1997 declaró la nulidad de la Norma Foral 68/1987, de 22 de diciembre, por el que se creó la tarifa aplicable a las Sociedades de Información, a los efectos de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, por falta de audiencia de las entidades representativas de los intereses afectados por la Norma.

—La sentencia de 26 de marzo de 1997 (impuesto general sobre el tráfico de las empresas) analizó el impuesto general sobre el tráfico de las empresas como impuesto indirecto de normativa común y recordó que, hasta tanto se dictaran las disposiciones forales precisas para la aplicación de la Ley del Concierto, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales en todo caso tendrán carácter de Derecho supletorio, todo ello en virtud de la Disposición Adicional Primera de la ley del Concierto 12/1981, de 13 de mayo.

—La sentencia de 13 de octubre de 1998, en un recurso directo interpuesto también por la Abogacía del Estado contra la Norma Foral 14/1987 de las Juntas Generales de Guipúzcoa, proclamó que el régimen fiscal del País Vasco es diferente al del resto del Estado, al igual que ocurre con otras Comunidades Autónomas, tales como Canarias y Navarra, y que en el caso del País Vasco y Navarra, tales peculiaridades tienen reflejo en el sistema de conciertos o convenios. Sin perjuicio de lo cual estimó que se habían producido en dicha Norma violaciones del principio de legalidad que afectaban a los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales, Sociedades, Renta de las Personas Físicas, Actividades Comerciales e Industriales, Contribución Territorial Urbana y restantes tributos de las Corporaciones Locales, que además hubieran supuesto una infracción del art. 52 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea, de no haber mediado una obligación de reembolso por el Estado a las empresas que se establecieran en otros Estados de la Unión Europea para compensar las diferencias existentes entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común y el importe derivado de la aplicación de los regímenes fiscales existentes en los territorios forales vascos.

—La sentencia de 28 de mayo de 1998 recordó, en materia del impuesto sobre actos jurídicos documentados, la importancia de los llamados «puntos de conexión» —para decidir cuando correspondía a las Diputaciones Forales la exacción del tributo—, que se desarrollan en el art. 31 de la Ley del Concierto.

—La sentencia de 14 de mayo de 1998 destaca que las Diputaciones Forales son una Institución de régimen especial privativo, que impide considerarlas, obviamente, como una Institución de régimen local, como reconoce la propia Ley de Bases de Régimen Local 7/1985, de 2 de abril, en su disposición adicional segunda y también el Real Decreto Legislativo 781/1986, cuyos artículos 273 y 292, al regular las Licencias fiscales, excepcionan expresamente los regímenes tributarios del País Vasco y de Navarra, sin que ello quiera decir que los órganos forales estén exceptuados de los principios comunes en la materia del procedimiento de elaboración de disposiciones generales, tales como el principio de audiencia, y en general los que se recogían en los artículos 129 y 130 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, vigentes aún a la sazón en virtud de la Disposición Derogatoria de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

—La sentencia de 20 de noviembre de 1999, en la que se examinó la legalidad de una norma relativa, como también ocurre en el presente caso, a las Entidades de Previsión Social Voluntaria, declaró la nulidad del art. 4, apartado 7, de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, de las Juntas Generales de Vizcaya, en cuanto estableció una exención, en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio, en favor de los derechos consolidados de los socios de número u ordinarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria.

QUINTO.—Aun cuando el supuesto de autos no es el mismo que el de la Sentencia, tantas veces citada, de 24 de enero de 2000, puesto que en esta la Sala declaró la nulidad

del párrafo 3º del art. 78.4.a) de la Norma Foral 13/1991, de Guipúzcoa, del IRPF, en la redacción recibida del art. 4 del Decreto Foral 4/1993, de 2 febrero, por el que se adaptó la normativa fiscal del Territorio Histórico de Guipúzcoa a la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, con el resultado de que no se refirió al texto original de dicha Norma, que es el que coincide, precisamente y en su totalidad, con el texto del art. 78.4.a) de la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre del IRPF en el Territorio Histórico de Vizcaya, aquí impugnado, y de que, por tanto, podría entenderse que esa versión original había sido considerada ajustada al marco normativo que se ha destacado con anterioridad y al que debe sujetarse la potestad de normación tributaria de las Instituciones Forales, es lo cierto que la impugnación que en el presente recurso se produce se extiende al examen de la capacidad normativa de las indicadas Instituciones en relación con un tributo concertado de normativa autónoma, como era, y es, el IRPF, y todo ello a la luz de los términos en que, al respecto, se manifestaba el texto entonces aplicable de la Ley del Concierto.

Tales términos, conforme ya se anticipó, venían dados por el ap. 6 del art. 7 de la Ley mencionada, en el sentido de que «las Diputaciones Forales [exigirían] el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto, aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior». En ese número anterior —el 5 del art. 7— se establecía que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos [podrían] mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario aplicable a las materias...» relativas a la regularización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas; a planes especiales y coeficientes máximos y mínimos de amortización de los referidos activos; a la determinación y valoración de los signos, índices y módulos utilizados para la evaluación de los rendimientos sometidos a régimen de estimación objetiva singular; a la deducción por inversiones en activos fijos materiales por sujetos pasivos residentes en el País Vasco referidas a actividades empresariales con operaciones exclusivamente en dicho territorio y a los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y modalidades de ingreso dentro del ejercicio. Es claro, pues, que en este apartado 5 no se contempla la posibilidad de que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos puedan establecer un régimen fiscal particularizado para las Entidades de Previsión Social Voluntaria en términos de asimilación a los Planes y Fondos de Pensiones, también existentes en el País Vasco, siendo así que tal régimen especial o identificador no existe en territorio común, no obstante operar en él entidades privadas de previsión similares a las referidas EPSV.

En consecuencia, los preceptos de la Norma Foral 7/1991, de las Juntas Generales de Vizcaya, a que al principio se hizo referencia —concretamente en el primer párrafo del fundamento primero de la presente— desbordaron el marco legal delimitado en el art. 7, aps. 5 y 6, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, en la versión de esta aplicable al caso, y deben, por tanto, ser anulados en cuanto al régimen fiscal aplicable a las tan repetidas EPSV que las mismas establecen, y ello no solo respecto de los preceptos relativos a gastos deducibles de los rendimientos íntegros del trabajo a efectos de la aplicación del 5% en concepto de «otros gastos» —art. 28—, o en relación a las reducciones a practicar en la base imponible regular para las aportaciones realizadas por los socios de las EPSV, incluidas las contribuciones del socio protector o del promotor, que les hubieran sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo dependiente —art. 71.1—, o con referencia a la deducibilidad por inversiones, en concepto de primas de seguro, del 10% de las aportaciones realizadas o imputadas por el socio de número u

ordinario de una EPSV que excedan de las cantidades deducidas en la base imponible —art. 78, ap. 4, letra a), párrafo 3º—, sino también en cuanto a los preceptos relativos a la consideración de las prestaciones percibidas por los beneficiarios de las EPSV como rendimientos del trabajo —art. 25.K) — y en cuanto a la también consideración como retribuciones en especie de las contribuciones satisfechas por los socios protectores de las mismas —art. 26.f)—, aunque, en el régimen común, tales prestaciones o contribuciones hubieran de merecer, asimismo, la calificación de rendimientos del trabajo o retribución en especie, puesto que, como ya se advirtió con anterioridad, aquí, más que de una ilegalidad derivada del establecimiento de un régimen diferenciado del común —aunque también se produce por esta causa—, se trata de un desajuste jurídico provocado por una falta de competencia normativa para producir la equiparación del régimen fiscal aplicable a las EPSV y el propio de los Planes y Fondos de Pensiones en territorio común.

SEXTO.—La conclusión anterior no puede quedar desvirtuada por el argumento, mantenido en idénticos términos por las Juntas Generales de Vizcaya y por la Diputación Foral del mismo Territorio en su oposición al recurso, de que el Parlamento Vasco aprobara la Ley 25/1983, de 27 de octubre, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria —Ley no recurrida— y de que las Normas Forales 6/1988, de 30 de junio, y 7/1990, de 2 de julio —tampoco recurridas— establecieran y modificaran, respectivamente, el tratamiento tributario de las EPSV vascas, que es el que, en definitiva, ha recogido la Norma Foral 7/1991, aquí impugnada, ni tampoco por el argumento de que se trataba de entidades desconocidas en los correspondientes preceptos de la Ley del IRPF 18/1991, de 6 de junio, en función de la que se aprobó la Norma Foral aludida 7/1991, a las que, en atención a la identidad de funciones entre ellas y los Planes de Pensiones, se dio el mismo tratamiento fiscal, con lo que las Diputaciones Forales estarían exigiendo el IRPF igual que en el territorio común en lo que era igual pero no, por práctica imposibilidad, respecto de las situaciones no consideradas en la legislación aplicable a este último, argumentos ambos también compartidos por la sentencia de instancia.

Lo primero, porque, independientemente de la virtualidad de la Ley del Parlamento Vasco 25/1983, acabada de citar, que creó las EPSV pero no su régimen fiscal, establecido posteriormente por Normas Forales de las Juntas Generales de los correspondientes Territorios Históricos, no podrían obviarse las limitaciones contenidas en la Ley del Concierto en relación a las facultades normativas de las Instituciones Forales por el procedimiento de arbitrar supuestos y situaciones tributarias más o menos diferenciadas de las vigentes o contempladas en territorio común para, después, arbitrar un régimen fiscal de aplicación a las mismas que atendiera a esas reales o supuestas diferencias. Ya se ha visto antes que la potestad de «mantener, establecer y regular», dentro de cada Territorio Histórico, el régimen tributario aplicable al IRPF quedaba circunscrito a determinadas materias —art. 7.5, en relación con el art. 7.6—, entre las que no se encontraba la de asimilar o equiparar el tratamiento fiscal de las EPSV al de los Planes y Fondos de Pensiones.

Y lo segundo, porque, como ya tuvo ocasión de declarar la Sentencia de 20 de noviembre de 1999 y repitió la de 24 de enero de 2000, las EPSV existían ya en territorio común con anterioridad a las Normas Forales de 1988 y complementarias a que antes se hizo referencia, conforme lo evidenciaban la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, y el Real Decreto 2615/1985, de 4 de diciembre, que aprobó, precisamente, el Reglamento de las Entidades de Previsión Social, desarrollando el Capítulo IV de la Ley. En el Preámbulo del Real Decreto acabado de

citar se indica que «la Ley 33/1984, en su disposición final sexta, establece que el Gobierno, en el plazo de un año a partir de la publicación de esta Ley, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda y en el ámbito de su competencia, desarrollará reglamentariamente los preceptos contenidos en esta Ley sobre Mutualidades de Previsión Social»; añadiendo que «las Entidades de Previsión Social estaban reguladas tradicionalmente por una normativa sectorial diferente del Régimen Jurídico de las Entidades Aseguradoras, como eran la Ley de 6 de diciembre de 1941 y el Reglamento de 26 de mayo de 1943. Por primera vez desde la Ley de Ordenación del Seguro Privado estas Entidades se someten a la normativa general de las Entidades Aseguradoras y al control financiero del Ministerio de Economía y Hacienda, acabando con la tradicional competencia del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social».

Por ello, no puede acogerse el argumento, latente en la sentencia de instancia, relativo a que, de haber conocido la existencia de tales Entidades de Previsión Social Voluntaria, el legislador estatal les hubiera concedido el beneficio impugnado de la deducción del 10% objeto de controversia, pues, lejos de ello, al regularlas, no les reconoció tal privilegio.

Además, si el legislador estatal hubiera querido aplicar a estas Entidades el beneficio fiscal de los Fondos y Planes de Pensiones, lo hubiera hecho expresamente, pues, por criterios de política legislativa, el comentado régimen fiscal especial ha quedado limitado a dichos Fondos y Planes de Pensiones, sin alcanzar, en consecuencia, a las Entidades de Previsión Social Voluntaria.

SÉPTIMO.—Por las razones expuestas, se está en el caso de estimar el recurso y, resolviendo la cuestión en los términos en que ha quedado planteado el debate, decretar la nulidad de los preceptos de la Norma Foral aquí impugnada especificados en el fundamento primero de la presente en los extremos relativos al régimen fiscal en estos arbitrado para las Entidades de Previsión Social Voluntaria, y todo ello sin hacer especial condena de costas, ni en la instancia ni en este recurso, de conformidad con lo prevenido en el art. 102.2 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, haber lugar al recurso de casación formulado por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 22 de abril de 1994, recaída en el recurso contencioso-administrativo al principio reseñado, Sentencia esta que se casa y anula. Todo ello con anulación de los preceptos de la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, especificados en el primer fundamento de derecho de la presente, con el alcance concretado en el fundamento de derecho séptimo de la misma y sin hacer especial imposición de costas, tanto de las causadas en la instancia como de las producidas en este recurso.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2002

Recurso: Casación nº 1251/1995

Ponente: Alfonso Gota Losada.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 48
- DA 3ª

Voces:

- Tutela financiera de los Entes locales
- Presupuestos de los Entes locales
- Competencias financieras de los Territorios Históricos

En la Villa de Madrid, a veintiséis de abril de dos mil dos.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el recurso de casación interpuesto por las Juntas Generales de Vizcaya, representadas por el Procurador don Santos G. C., bajo dirección letrada, y por la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador don Julián O. P., bajo dirección letrada, contra la Sentencia núm. 527/1994, de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Tercera, de fecha 15 de julio de 1994, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1041/1991, sobre Impugnación de la Norma Foral 2/1991, de 26 de marzo, del Territorio Histórico de Vizcaya, Presupuestaria de las Entidades Locales, en cuya casación aparece, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el señor Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Tercera, con fecha 15 de julio de 1994 y en el recurso antes referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: «Fallo: Que estimando el presente recurso contencioso-administrativo núm. 1041/1991, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta, contra la norma foral 2/1991, presupuestaria de las entidades locales del territorio histórico de Vizcaya, debemos declarar y declaramos que la norma foral impugnada es nula de pleno derecho por falta de competencia, por lo que la debemos anular y anulamos, sin hacer imposición expresa de las costas».

SEGUNDO.—Contra la referida sentencia, la representación procesal de las Juntas Generales de Vizcaya de la Diputación Foral de Vizcaya y prepararon sendos recursos de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, las Juntas Generales de Vizcaya, recurrentes formularon escrito de interposición, que articularon sobre la base de cuatro motivos, amparados todos en el art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, en los que denunciaron la infracción, por interpretación errónea de la Disposición Adicional primera de la Constitución de 1978 y de la jurisprudencia dictada e interpretación de la misma —motivo primero—; la vulneración del art. 10.4 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre —motivo segundo—, la infracción de los arts. 44 y 45 de la Ley núm. 12/1981, de 13 de mayo, reguladora del Concierto Económico del País Vasco, en la redacción modificada por la Ley núm. 2/1990, de 8 de junio, por interpretación errónea de su contenido y de la jurisprudencia que la ha desarrollado —motivo tercero—; y la vulneración de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, por interpretación errónea de su contenido y de la jurisprudencia que la ha desarrollado —motivo cuarto—. Terminó suplicando a la Sala la estimación del recurso, la anulación de la sentencia impugnada y la declaración de conformidad jurídica de la Norma Foral 2/1991, de 25 de marzo, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Vizcaya.

La representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya formuló escrito de interposición, que articuló sobre la base de un solo motivo, amparado en el artículo 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional, por infracción, por interpretación errónea, de la Disposición Adicional 6 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, y el artículo 45 de la Ley del Concierto Económico Vasco 12/1981, de 13 de mayo, en la redacción actual que le da la Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Vasco a la Ley Reguladora de Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos. Suplicando a la Sala «dicte Sentencia casando y anulando la recurrida y dicte otra más ajustada a derecho, declarando ajustada a derecho la Norma Foral 2/1991, de 26 de marzo, recurrida».

Conferido traslado a la representación procesal del Estado, se opuso al recurso, aduciendo, en sustancia, la procedencia de su desestimación por, fundamentalmente, la imposibilidad de aceptar que la posición privilegiada que ocupan los territorios históricos en el ámbito tributario se extienda, también, al terreno presupuestario y contable. Terminó suplicando la desestimación del recurso con la consiguiente confirmación de la sentencia recurrida.

TERCERO.—Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 16 de abril próximo pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en esta casación, como resumidamente se hace constar en los antecedentes, la sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Tercera, de fecha 15 de julio de 1994, que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la Norma Foral 2/1991, de 26 de marzo, Presupuestaria de las Entidades

Locales del Territorio Histórico de Vizcaya, y la declaró nula de pleno derecho por falta de competencia de las Juntas Generales de dicho Territorio para promulgarla.

En concreto, la sentencia de instancia, partiendo de la síntesis de las dos líneas argumentales desarrolladas en torno al tema de la distribución competencial entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco (la de que la legislación básica del Estado se impone a la especificidad foral y la de que la foralidad desplaza la legislación básica del Estado, hasta el punto de que éste se vería sustituido por las instituciones de los Territorios Históricos y de que esta sustitución permitiría a estos dictar su propia normativa en las materias asumidas como exclusivas o privativas) y partiendo, asimismo, de que esa síntesis ha de producirse dentro del bloque constitucional, integrado, en el aspecto de que aquí interesa, por la Constitución y el Estatuto de Autonomía, así como, también, por la Disposición Adicional Segunda, ap. 6, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y por la Disposición Adicional 18ª de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, y, por remisión de éstas, por el art. 45 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, siempre con referencia obligada a las bases del procedimiento administrativo común, competencia exclusiva del Estado «ex» art. 149.1.18ª de la Constitución (que no se agota en la Ley 30/1992 y que, por tanto, se extiende a los procedimientos tributarios y presupuestarios), llegó a la conclusión de que las atribuciones reconocidas a los Territorios Históricos en el marco presupuestario por todo ese conjunto normativo —incluida la remisión de la Disposición Adicional Tercera de la Ley del Concierto al art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906— tenían mero carácter ejecutivo, a diferencia de las reconocidas en el ámbito tributario. De ahí, precisamente, que, según la sentencia de instancia, la carencia de facultades normativas, en el ámbito presupuestario, de los Territorios Históricos, hacía innecesario el análisis de los contenidos de los artículos de la Norma Foral impugnada específicamente subrayados por la Administración en su recurso contencioso-administrativo, porque, es importante destacarlo, el suplico de la demanda, en su día deducida por la representación del Estado en la instancia, solicitaba literalmente se declarase «la nulidad de pleno derecho de la Norma Foral 9/1991, de la Diputación Foral de Álava y, especialmente, la nulidad de los arts. 15.4; 23; 24.4 y 34.3 de la misma».

SEGUNDO.—En el contexto acabado de resumir, las Juntas Generales de Vizcaya recurrentes, conforme también se ha hecho constar en los antecedentes, articulan su recurso de casación sobre la base de cuatro motivos, amparados en el art. 95.1.4º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —88.1.d) de la vigente—, en los que denuncian la infracción, por interpretación errónea de la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978 y de la Jurisprudencia dictada en interpretación de la misma, por entender que la locución «sujeción a un marco», que figura en la misma, es una figura lingüística que significa adecuación a unos límites, en el sentido instrumental, como es la adecuación presupuestaria y contable propia de la exclusividad económico-financiera que tienen los Territorios Históricos —motivo primero—; la vulneración del art. 10.4 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, dado que, en su criterio, la competencia exclusiva del Estado, reconocida en el precepto constitucional mencionado, se circunscribe al ámbito del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, y no se extiende, por tanto, a las normas estatales que disciplinan la materia presupuestaria de las Haciendas Locales, que es una parte del Régimen Local atribuido a la competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma del País Vasco, según el artículo 10.4 de su

Estatuto —motivo segundo—; infracción de los arts. 44 y 45 de la Ley núm. 12/1981, de 13 de mayo, reguladora del Concierto Económico del País Vasco, en la redacción modificada por la Ley núm. 2/1990, de 8 de junio, por interpretación errónea de su contenido y de la jurisprudencia que lo ha desarrollado, que conducen al reconocimiento para las Diputaciones forales de «las facultades de tutela financiera», dentro de las que es indudable incluir el control presupuestario, en cuyas materias gozan los Territorios históricos de competencias iguales a las del Estado —motivo tercero—; y, por último, vulneración de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/1985, de 2 de abril Reguladora de las Bases del Régimen Local, por interpretación errónea de su contenido y de la jurisprudencia que la ha desarrollado, por entender que el Concierto Económico es la Ley básica por la que se regulan todos los aspectos de la economía pública: tributaria, financiera, presupuestaria, de control de cuentas, etc. —motivo cuarto—.

La Diputación Foral de Vizcaya formuló un único motivo, también al amparo del artículo 95.4 de la Ley Jurisdiccional, por infracción, por interpretación errónea, de la Disposición adicional 6, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, y del artículo 45 de la Ley del Concierto Económico Vasco 2/1981, de 13 de mayo, en la redacción actual que le da la Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Vasco a la Ley Reguladora de Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos por entender, primero, que la materia de régimen económico-financiero municipal se rige por el concierto económico, segundo que la referencia que hace la Disposición Adicional 6 de la Ley 7/1985, es principalmente al art. 45 en cuanto trata de la tutela financiera, y por último que la atribución igual de competencias es igual a las del Estado.

TERCERO.—La Sala, aun con referencia a otras Normas Forales —la 4/1991, de 26 de febrero, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, y la 9/1991, de 26 de marzo, del Territorio Histórico de Álava y ambas Presupuestarias de las Entidades Locales de los mismos— ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el particular en las Sentencias de 25 de octubre de 1999 (recurso de casación 1238/1995), y 8 de abril de 2002 (recurso de casación núm. 1246/1995) en las que la impugnación deducida por las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Diputación Foral del mismo Territorio y las Juntas Generales de Álava, respectivamente descansaba en:

- a) Que la expresión «régimen económico financiero» que emplea la Disposición Adicional que acabamos de citar, de la Ley 7/1985, no puede reducirse al «ámbito tributario» que es el que venía recogido en el Concierto Económico de 1981.
- b) Que el legislador pretendió aplicar al régimen económico-financiero las facultades y competencias previstas por el Concierto Económico en materia tributaria, estableciendo un marco legal en el que las competencias en materia tributaria se recogieran en el Concierto y los referentes al régimen económico-financiero de las Entidades Locales en la Ley 7/1985.
- c) Que esas competencias en materia económico-financiera deberían ser «en los mismos términos de la Ley del Concierto Económico», según la ya citada Disposición Adicional, sin que en la Ley 7/1985 se regulen los mismos.
- d) Que en materia económico-financiera municipal, incluido el ámbito presupuestario y contable, las competencias son de las instituciones forales, en los mismos términos que los previstos en el Concierto Económico en materia tributaria, de donde concluyen que, contra lo declarado en la sentencia impugnada, las Normas Forales 4/1991 y 9/1991, de los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Álava, respectivamente, fueron aprobados por los órganos competentes.

CUARTO.—La argumentación, acabada de concretar, es rechazada por las mencionadas Sentencias de 25 de octubre de 1999 y 8 de abril de 2002, y, en virtud del principio de unidad de doctrina, ha de implicar la desestimación de todos los motivos casacionales articulados en el presente recurso con las precisiones que luego se harán.

En efecto. Se decía en las referidas sentencias —y ha de repetirse ahora— que «la tesis sostenida por los recurrentes en casación, se asienta sobre una forzada interpretación de los preceptos que se invocan infringidos por la sentencia impugnada, como si fueran normas completamente aisladas, únicamente relacionadas entre sí, ignorando su inserción en el ordenamiento jurídico y sobre todo su subordinación a la Constitución».

«El art. 149.1.18º de la Constitución, norma expresamente dejada a salvo —como no podía ser de otro modo— por el art. 10 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, consagra la competencia exclusiva del Estado en materia de bases del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y por ende del que afecta a los Ayuntamientos, formando parte importante de dicho régimen el económico-financiero».

«El art. 148.1.2º permite que las Comunidades Autónomas asuman las funciones que corresponden a la Administración del Estado sobre las Corporaciones Locales y cuya transferencia autorice la Legislación sobre Régimen Local».

«La Ley 7/1985 de Bases de Régimen Local, de 2 de abril, no podía contradecir esos principios y así lo expresa incluso su "Preámbulo", cuando afirma que "la autonomía local no puede definirse de forma unidimensional desde el puro objetivismo localista, sino que requiere ser situada en el marco del ordenamiento integral del Estado" y, más adelante, que, de otro lado, el hecho de que las Entidades Locales, no obstante su inequívoca sustancia política, desplieguen su capacidad en la esfera de lo administrativo, justifica tanto esta última condición del marco definidor de su autonomía, como la identificación del título constitucional para su establecimiento en el art. 149.1. apartado 18, en relación con el 148.1. apartado 2º, del Texto fundamental».

«Por otra parte la Disposición Adicional 6ª de dicha Ley de Bases de Régimen Local, por su naturaleza y contenido, no hace otra cosa que recordar que "los Territorios Históricos del País Vasco continuaran conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico", luego, si "continuarán conservando", no puede sostenerse que se introduzca ninguna innovación sobre la situación anterior, regida por el expresamente aludido Concierto Económico, en cuya Ley de aprobación se regulaban sólo los aspectos tributarios pero no se recogían normas sobre otras materias económico-financieras de las Entidades Locales (así las de índole presupuestaria y contable), como reconocen las mismas partes recurrentes. En consecuencia, no resulta admisible sostener, por contrario, que la Ley de Bases de Régimen Local, sin regularlas, confiara las competencias normativas en dicha materia económico-financiera en sentido amplio (es decir, las de naturaleza presupuestaria y contable además de las tributarias) a las Instituciones Forales, en los mismos términos que los previstos en el Concierto Económico en materia tributaria, por mor de la citada Disposición Adicional de la Ley de Bases y del art. 45 de aquel concierto, porque ello supondría presumir como implícito, en normas que patentemente no tenían dicha finalidad, un propósito legislativo que, por su trascendencia, sólo formulado expresamente cabría introducir en el ordenamiento jurídico».

«En consecuencia, la Norma Foral impugnada fue dictada por un órgano (el Territorio Histórico de Guipúzcoa, léase en este recurso el Territorio Histórico de Vizcaya) que carecía de competencia normativa en materia presupuestaria y contable de las Entidades

locales, como declaró la sentencia de instancia que interpretó y aplicó correctamente los preceptos legales referidos, haciendo además un complejo y detallado estudio histórico-jurídico y constitucional de los problemas planteados».

QUINTO.—Como complemento a la argumentación que precede, necesaria ante el mayor número de motivos articulados en esta casación, es preciso añadir que:

a) No puede obviarse la remisión que la Disposición Adicional Segunda de la LBRL hace a la Ley del Concierto —aps. 5, 6 y 10, fundamentalmente el 6º— y la que hace esta última —Disposición Adicional Tercera— al art. 149.1.18ª de la Constitución, en el entendimiento de que dicha remisión no se agota en el contenido de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, de 26 noviembre, puesto que también comprende las demás de carácter básico reguladoras, en cuanto aquí importa, del régimen jurídico de las Entidades Locales y de sus procedimientos tributarios y presupuestarios, fundamentalmente las precitadas LBRL y LHL.

b) La remisión al Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, art. 15, contenida, como también se ha dicho, en la Disposición Adicional Tercera de la Ley del Concierto, no puede significar una apelación a derechos históricos, a manera de un conjunto de potestades, facultades o privilegios que hubieran sido ejercidos en el pasado y que pudieran considerarse vigentes, en todo o en parte, sino a las facultades y atribuciones de los Territorios Históricos y de los órganos que encarnan la foralidad en el País Vasco, tal y como se ofrecen tras su actualización desde la perspectiva y primacía de la Constitución, del Estatuto y del resto de las normas que enmarcan el bloque normativo constitucional, como en definitiva ha venido a sentar la doctrina del Tribunal Constitucional (v. gr. SSTC 123/1984, 94/1985, 241/1989, 140/1990 y 159/1993). Téngase presente, además, que el contenido de ese art. 15 del Real Decreto de 1906, para nada alude a facultades normativas en el ámbito presupuestario de las Corporaciones locales, sino, únicamente, a la continuidad en la investidura de atribuciones predicables de los órdenes administrativo y económico, expresiones que no consienten una interpretación extensiva que permita, lisa y llanamente, legislar en una materia, como la presupuestaria de las Entidades Locales, que afecte de lleno a su autonomía y suficiencia financiera, claramente garantizada por la Constitución y la Carta Europea de Autonomía Local de 15 de octubre de 1985. Y

c) La infracción de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, que denuncia el motivo cuarto, tampoco puede estimarse si se tiene en cuenta que su ap. 3.1 establece que «a los efectos de la plena articulación de la Hacienda General del País Vasco y de las Haciendas de los Órganos Forales con la de los Entes Locales del País Vasco... los Entes Locales y sus organismos y entidades aplicarán, en la forma que determine el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, criterios homogéneos a los utilizados por las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública», y que, con toda certeza y como trasluce su propia dicción literal, no puede legitimar nada menos que toda una potestad normativa en materia presupuestaria local. Entenderlo de otro modo significaría tanto como atribuir a las directrices de procedimiento presupuestario y de contabilidad del Consejo Vasco de Finanzas Públicas el carácter o naturaleza de bases normativas de todo el régimen presupuestario local que ulteriormente habrían de ser desarrolladas o articuladas por las Juntas Generales. Todo ello aparte de que la Norma Foral impugnada desbordó claramente la normativa básica de la materia presupuestaria en el ámbito local, e incluso desconoció competencias del Pleno de las Corporaciones locales, al regular los

llamados créditos de pago, créditos globales, créditos ampliables y créditos adicionales, desconocidos en esa normativa presupuestaria básica local, que encierran la verdadera significación de créditos extraordinarios y respecto de los que no se exige, para su aprobación, la intervención del Ayuntamiento Pleno.

SEXTO.—Por las razones expuestas, se está en el caso de desestimar el recurso, con la obligada imposición de costas que deriva del art. 102.3 de la Ley jurisdiccional aquí aplicable.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar al recurso de casación formulado por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y por la Diputación Foral de Vizcaya contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Tercera, de fecha 15 de julio de 1994, recaída en el recurso contencioso-administrativo al principio reseñado, con expresa, por obligada, imposición de costas a la parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002

Recurso: Casación nº 5199/1996

Ponente: Francisco Trujillo Mamely.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 6
- Art. 14

Voces:

- Actualización de balances
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Con fecha 7 de diciembre de 1995, la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección 9ª) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "Fallamos: Que estimando el recurso contencioso administrativo formulado por el Procurador D. Jorge Deleito García, en nombre y representación de la Compañía "Seguros V., S.A.", contra las resoluciones de fecha 17-6-93, dictada por la Dirección General de Seguros y la de 18-10-93 de la Subsecretaría General de Recursos, del Ministerio de Economía y Hacienda, debemos declarar y declaramos que ambas resoluciones son nulas por no estar ajustadas a derecho, al asistir a la recurrente su derecho de acogerse a lo dispuesto en la Norma Foral 13/90 invocada; sin hacer mención especial en cuanto a las costas".

SEGUNDO.—Contra dicha sentencia, interpuso recurso de casación la Administración General del Estado, a través del Sr. Abogado del Estado, quien en su escrito de formalización del recurso, tras alegar los motivos de casación que estimó conducentes a su pretensión, terminó suplicando a la Sala que se dictase sentencia por la que estimándolo, se revocase la recurrida, restableciendo en la integridad de sus efectos jurídicos el acto administrativo que la misma dejó sin efecto.

TERCERO.—La parte recurrida, la Compañía "Seguros V., S.A.", representada por el Procurador D. Jorge Deleito García, en el escrito correspondiente, formuló su oposición a los motivos de casación, y terminó suplicando a la Sala que en su día se dictase sentencia por la que, desestimando el recurso de casación interpuesto, se confirmase íntegramente la recurrida, con expresa imposición de las costas a la recurrente.

CUARTO.—Mediante providencia de fecha 3 de abril de 2002, se acordó señalar para deliberación y fallo de este recurso el día 26 de junio siguiente, suspendiéndose dicho

señalamiento por necesidades del servicio y volviéndose a señalar para el día 4 de julio de 2002, momento en el que han tenido lugar dichos actos procesales.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Trujillo Mamely, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Es objeto de este recurso de casación la sentencia dictada con fecha 7 de diciembre de 1995, por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 9ª, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por "Seguros V., S.A.", contra las Resoluciones de la Dirección General de Seguros, de fecha 17 de junio de 1993 y de la Subsecretaría General de Recursos, del Ministerio de Hacienda, de fecha 18 de octubre de 1993, desestimatoria ésta del recurso ordinario deducido contra la anterior, que había ordenado "requerir a la mercantil citada para que realice en su contabilidad los ajustes necesarios para deshacer las actualizaciones de inversiones materiales que, por importe de setecientos cuarenta y siete millones, (747), de pesetas, lucen en su balance como parte integrante de su patrimonio", y las anuló por no conformes a derecho, al asistir a la recurrente su derecho a acogerse a lo dispuesto en la Norma Foral 13/90 invocada.

La actualización la había hecho la mercantil recurrente al amparo de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, de actualización de balances y disposiciones que la desarrollan, que entendía le permitían hacer la actualización en el balance cerrado al 31 de diciembre de 1991, bajo la rúbrica "Cuenta de Actualización de Balances Norma Foral 13/1990", figurando en dicho Balance, así como en la Memoria, en cuyo punto 23 figuraba información sobre la actualización practicada y fueron aprobadas por la Junta General de la Sociedad celebrada el 11 de junio de 1992, haciendo constar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 1991 presentada en la Hacienda Foral de Guipúzcoa, que el domicilio fiscal está en Guipúzcoa y que no realiza, en territorio común, el 75% o más de sus operaciones totales y de las cuentas anuales de 1991.

SEGUNDO.—La sentencia de instancia razonó de modo exhaustivo sobre la normativa aplicable, por lo que ahora se entiende suficiente con referirse a ese ámbito normativo de modo sintético. Está contenido en el artículo 7º de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, sobre Ordenación del Seguro Privado, —que se reitera en análogos términos en el artículo 7º de la vigente Ley 30/1995, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados—, y en los artículos 42, 43 y 44 del Reglamento de aquella Ley, aprobado por Real Decreto 1.348/1985, de 1º de agosto. Además lo integran los preceptos que el Código de Comercio dedica en su Título III, del Libro I, a la "Contabilidad de los empresarios", en particular aquellos que se refieren a las "Cuentas Anuales", rúbrica de la Sección Segunda y el capítulo VII, dedicado a las "Cuentas Anuales", de la Ley de Sociedades Anónimas, cuyo Texto Refundido fue aprobado por Real Decreto Legislativo 1.564/1989, de 22 de diciembre. Sus preceptos en tal materia, y en cuanto establecen los principios contables se desarrollan con mayor amplitud y precisión en el Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, cuya adaptación a las Compañías de Seguros se produce por Orden Ministerial de 24 de abril de 1991, por sus peculiares características, según expresa su Preámbulo. La Sala de Instancia deja señalado en ese examen, por un lado, que conforme a esa normativa "el principio de precio de adquisición" obliga, como norma general, a que todos los bienes se contabilicen por su precio de adquisición o coste de

producción, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones del mismo, en cuyo caso deberá dar cumplida información de ello en la Memoria y, por otro, que tanto el artículo 195.3 de la Ley de Sociedades Anónimas, como el artículo 45.6 del Reglamento de Ordenación de los Seguros Privados permiten esa corrección por la aplicación de la legislación fiscal.

A partir de ahí, la sentencia recurrida distingue lo que son normas contables, tendentes a fijar los criterios sobre normalización contable de las empresas o sociedades mercantiles, y las Sociedades de Seguros lo son, y la legislación fiscal, que no incorpora normas de contenido contable y por sí misma no puede introducir criterios de valoración distintos del precio de adquisición, pero que sí es contemplada por las normas contables como posible causa que provoca o puede provocar rectificaciones o modificaciones del valor del inmovilizado, con la consiguiente actualización de balances.

Y, en consecuencia de todo ello, concluye la Sala sentenciadora que la Norma Foral, en su artículo 3º, "está contemplando la posibilidad de que las entidades aseguradoras afectadas puedan, al amparo de las Leyes Fiscales, (art. 45.6 Rgto O.S.P; ya citado), revalorizar el inmovilizado procediendo a realizar las rectificaciones de valor, que, como excepción a la inmutabilidad del principio del precio de adquisición, las leyes contables permiten, siempre que se elabore la Memoria justificativa (art.1.c) del citado Reglamento y art.195.3 de la Ley de Sociedades Anónimas) y la actualización no exceda del valor real (art. 45.1.e, segundo párrafo, del Reglamento y artículo 4, norma 3ª de la Norma Foral 13/90). La entidad aseguradora ha cumplido estas dos condiciones y ha actuado al amparo de una norma fiscal que le autoriza para proceder a la actualización realizada. En este sentido las actualizaciones de balance recogidas en la Norma Foral 13/90, se ha de entender como "actualización legalmente autorizada", a los efectos del citado artículo 45.1.e del reglamento de Ordenación del seguro privado, pues dicha Norma no introduce elemento distorsionador en la aplicación del principio contable del precio de adquisición, sino un parámetro de revalorización o modificación del valor del material inmovilizado".

TERCERO.—Disconforme con la sentencia el Sr. Abogado del Estado interpone este recurso de casación con un único motivo, al amparo del ordinal 4º del artículo 95.1 de la Ley Jurisdiccional de 1956, en la redacción que le dio la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, por entender que la sentencia infringe las normas del ordenamiento jurídico que resultaban aplicables para resolver la cuestión controvertida y, más concretamente, la propia Norma Foral 13/90 en relación con los artículos 38 y 39 del Código de Comercio, 195 de la Ley de Sociedades Anónimas, 20 de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, el artículo 45 del Reglamento de 1º de agosto de 1985 y 147.d) y 149.1.6ª de la Constitución Española.

Sin perjuicio de que la acumulación en un solo motivo de varios preceptos legales no es procesalmente adecuada, tanto más cuanto que alguno de ellos la sentencia no lo aplicó porque no estaba vigente y respecto de otros ni siquiera se hace análisis alguno que permita demostrar el error en que incurre la sentencia en su aplicación, el Sr. Abogado del Estado comienza el desarrollo del motivo haciendo una afirmación que no se corresponde con lo que, en realidad, dice la sentencia; en efecto, ésta no afirma, en los términos en que aparece redactado el motivo, que la Norma Foral que aplica, en cuanto disposición de carácter fiscal puede introducir reglas de valoración de los elementos del inmovilizado material de las empresas diferentes del precio de adquisición, lo que es contrario, afirma "a la normativa que encabeza este motivo".

La sentencia en el último párrafo de su Fundamento Jurídico Cuarto, lo que hace es distinguir perfectamente las normas contables de las normas fiscales y afirmar que estas, por sí mismas, no pueden introducir criterios de valoración distintos al del precio de adquisición, sin perjuicio de que, en algún caso, puedan provocar las rectificaciones o modificaciones que las propias normas contables prevén, con la consiguiente actualización de balances; lo que constituye algo sustancialmente distinto a lo que sostiene el Sr. Abogado del Estado, cuyo argumento, por otro lado, en el modo en que lo formula no viene a constituir sino una petición de principio.

CUARTO.—Aduce, en segundo término, en el desarrollo de su argumentación, que si bien el artículo 195.3 de la Ley de Sociedades Anónimas y el artículo 45.6 del Reglamento de Ordenación del Seguro Privado prevén rectificaciones que sean consecuencia de la aplicación de la legislación fiscal, no cabe pensar que se refieran a cualesquiera normas fiscales y que entre ellas deba incluirse la Norma Foral 13/1990, puesto que entiende que no basta que una norma tenga carácter o naturaleza fiscal para que pueda introducir modificaciones de un principio esencial en materia contable, lo que resulta, en su opinión, impedido tanto por el principio de jerarquía como por el de competencia, ni puede entenderse referida a cualquier norma fiscal que puedan dictar las Comunidades Autónomas, incluso las que tengan rango formal de Ley, "porque el criterio rector de las competencias normativas autonómicas es el de sus propias competencias" (sic). Fuera de ese marco, sus propias normas resultan inaplicables, pues la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia fiscal y mercantil, impide extrapolar automáticamente la norma de que se trata más allá del ámbito fiscal o societario al que pertenece y en el que se dicta, para hacerla jugar en el campo contable y mercantil en el que la competencia del Estado es irrenunciable y exclusiva, con lo que resulta vulnerado el artículo 149.1.6ª de la Constitución.

Parece y es claro, desde luego, que la competencia para dictar las normas de contabilidad que deben aplicar las sociedades mercantiles, —y las Compañías de Seguros lo son, en los términos en que se pronuncia el artículo 7º de la Ley de Ordenación de Seguros Privados, que era la aplicable en la fecha de autos—, es exclusiva del Estado. Pero también ha de considerarse que cuando las Juntas Generales aprueban la Norma Foral 13/1990, no están estableciendo una norma contable y, por tanto, actuando fuera de sus competencias e invadiendo la competencia exclusiva del Estado, sino autorizando unas actuaciones con trascendencia fiscal, para lo que sí tienen competencia y a las que la legislación estatal, no la Norma Foral, atribuye un determinado tratamiento contable. No se establece ni se modifica una norma contable, ni se introduce una regla de valoración distinta a la del precio de adquisición, sino simplemente se autoriza a los sujetos pasivos para actualizar el valor de sus activos. Y sus destinatarios podrán o no acogerse a ella, ya que la actualización tiene carácter voluntario y, en este caso, era de aplicación, por virtud de lo dispuesto en el Decreto Foral 13/1991, de 5 de marzo, de adaptación de normativa fiscal a la Ley de 26 de diciembre de 1990, de modificación del Concierto Económico. Además hay que recordar, como sostiene la parte recurrida, que la Disposición Adicional Primera de la Constitución declara el respeto de la misma a los derechos históricos de los territorios forales y establece que la actualización del régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía. Por su parte, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco prevé que las relaciones de orden tributario entre esta Comunidad y el Estado vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico que, entre otras cosas, permitirá a las instituciones competentes en los Territorios Históricos mantener, establecer y regular, dentro de su

territorio, el régimen tributario. Y, a este respecto, el artículo 4º del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, permite a los Territorios Históricos acordar actualizaciones o regularizaciones que no supongan incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios. Sin que esté por demás señalar que el propio contenido normativo de la Norma Foral no excede de lo que el Estado ha dispuesto con carácter general.

QUINTO.—Todo ello viene a resultar confirmado, y no se hace otra cosa que seguir su doctrina, por la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1999, dictada al resolver el Recurso de Casación 2527/1995, que había sido interpuesto contra sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatoria de los recursos contencioso administrativos interpuestos por la Administración General del Estado contra la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, sobre Actualización de balances y contra el Decreto Foral 13/1991, de 5 de marzo antes citado. En esa sentencia de este Tribunal Supremo, en su Fundamento Jurídico Primero, se establecieron los presupuestos para la resolución del recurso de casación y en el Segundo, se rechazó la infracción imputada por violación del mismo artículo 149.1.6ª de la Constitución, en los términos que, a los efectos que aquí nos interesan, para contestar al argumento del Sr. Abogado del Estado, a continuación se transcriben:

(.) Primero.—Las Juntas Generales de Guipúzcoa aprobaron la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, (publicada en el Boletín Oficial de Guipúzcoa el día 19 de diciembre de 1990, núm. 243), de Actualización de Balances, a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Actualización de Balances regulada por esta Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, permite a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, sometidos a la normativa autónoma, o sea foral, el actualizar el coste de adquisición y paralelamente las amortizaciones realizadas de los elementos de su activo inmovilizado material, incluidas las inmovilizaciones en curso de la misma naturaleza, existentes en sus balances al 31 de diciembre de 1990, aplicando a tal efecto los coeficientes que figuran en la escala que aprobó posteriormente la Diputación Foral, en su Decreto foral 74/1990, de 28 de diciembre, que reglamentó la Norma Foral 13/1990, teniendo en cuenta la fecha en que los respectivos bienes se incorporaron al activo o en que se practicaron sus respectivas amortizaciones, todo ello en función de la inflación correspondiente, y para aquellas sociedades que tuvieran su ejercicio no ajustado al año natural, los existentes el día de cierre del ejercicio iniciado en 1990. Debe destacarse que el artículo 2, principio general 6º, de la Norma Foral 13/1990, precisa que "en especial, no podrán acogerse al régimen tributario de actualización a que se refiere esta Norma Foral la incorporación de activos ocultos ni la eliminación de pasivos ficticios. La realización de estas operaciones llevará consigo el devengo de los tributos correspondientes, así como la imposición de las sanciones que procedan".

De igual modo, el artículo 1 de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, autorizó a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuya exacción correspondiera a la Diputación Foral de Guipúzcoa, a actualizar los elementos patrimoniales afectos a sus actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y los sujetos a la entonces Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, cuyo rendimiento se determinaba en régimen de estimación directa (contable).

La Sala considera necesario precisar la terminología utilizada, concretamente los vocablos regularización y actualización.

En el momento en que se acordó el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, no existía una terminología unívoca, debido a la imprecisión en que incurrieron la Ley 76/1961, de 23 de diciembre, sobre Regularización de Balances, que fue la primera en aplicar esta medida fiscal, la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, que autorizó de nuevo la regularización de balances, en su doble sentido de "revalorización o actualización contable" de activos, y además de "incorporación", "lucimiento" o "exteriorización" de elementos de activos ocultos y "eliminación" de pasivos ficticios, el Texto refundido de Regularización de Balances, aprobado por Decreto 1985/1964, de 2 de julio, el Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre, de Medidas Coyunturales de Política Económica, Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal y la Ley 1/1979, de 19 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1979, que permitió de nuevo actualizar los valores de activos fijos materiales. Sin embargo, las ideas eran claras, había que distinguir, de una parte la incorporación de activos ocultos y eliminación de pasivos ficticios que, quedaban fuera de la competencia de los Territorios Históricos, como claramente se decía en la norma novena del artículo 4 de dicha Ley 12/1981 que disponía: "Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios"; de otra parte se hallaba la revalorización contable de los elementos del activo, denominada por los artículos 4, Regla 9ª, y 7, apartado 5, como regularización o actualización, pues ambos vocablos se utilizaban en aquella época como sinónimos, de ahí la conjunción disyuntiva o, en su tercera acepción de equivalencia.

La Sala considera, por lo que luego se dirá, y sobre todo como apoyo a los razonamientos expuestos en el Fundamento de Derecho Cuarto, que los artículos 4, Regla 9ª, y 7, apartado 5, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, se refieren única y exclusivamente al concepto de actualización de balances, como medida tributaria que permite determinar adecuadamente el beneficio contable y por ende fiscal, mediante la corrección monetaria de los valores del activo inmovilizado, sustituyendo el coste o precio histórico, por costes o precios actuales, homogeneizando así, en términos nominales, los componentes que intervienen en la cuantificación del beneficio, con efectos económico-financieros muy convenientes, medida utilizada ya nítidamente por la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos para 1981, Real Decreto 621/1981, de 27 de marzo, sobre Actualización de Valores del Activo, Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos para 1983 y Real Decreto 328/1984, de 22 de febrero, por el que se desarrolló la actualización de valores, y, por supuesto, por la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre.

Segundo.—El primer motivo casacional se formula "al amparo del artículo 95.1.4º de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infringir la sentencia impugnada las normas del Ordenamiento que resultaban aplicables para resolver la cuestión objeto del litigio, en particular el artículo 149.1.6º, de la Constitución y los artículos 2,3 y 4.9ª de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCEPV)".

El Abogado del Estado fundamenta este primer motivo casacional mediante distintos argumentos, que deben ser debida y separadamente analizados.

A.—La Regla 9ª, del artículo 4, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, (en lo sucesivo Concierto Económico), que dispone: "Novena. Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de

activos ocultos, ni eliminación de pasivos ficticios", ha de entenderse según el Abogado del Estado, dada la transcendencia de las regularizaciones o actualizaciones, tanto desde el punto de vista económico como meramente fiscal, en el contexto económico/fiscal general, es decir como complemento y especificación o adaptación de disposiciones dictadas en el ámbito estatal. Así lo establece literalmente la regla 11ª, del art. 4 de la LCEPV, cuando dice que "al dictar sus normas fiscales las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general. En otro caso, si la Regla 9ª se interpreta en el sentido de que, fuera de las específicas limitaciones que en ella se establecen, los Territorios Históricos pueden libremente acordar actualizaciones y regularizaciones cuando y como lo consideren oportuno en función de sus propios criterios de política fiscal y económica, los señalados principios de armonización, coordinación y colaboración se reducirían a la nada, serían absolutamente inoperantes y superfluos, no siendo más que un bonito preámbulo sin traducción efectiva alguna".

La Sala no comparte esta línea argumental, esgrimida por el Abogado del Estado.

La Sala debe examinar si el Territorio Histórico de Guipúzcoa podía o no establecer la actualización de balances, regulada en su Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, tanto respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como del Impuesto sobre Sociedades.

Conviene distinguir. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa es, según el artículo 7, apartado 1, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, un tributo concertado de normativa autónoma, que se exigirá por dicha Diputación Foral cuando el sujeto pasivo resida habitualmente en Guipúzcoa. No obstante lo anterior, el artículo 7, apartado 6, de dicha Ley dispone que "las Diputaciones Forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto aplicando las normas reguladoras del mismo en el territorio común", salvo las excepciones reguladas en el número cinco anterior, que claramente preceptúa que "las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario aplicable a las materias siguientes:

a) La regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas". Como hemos ya aclarado este precepto se refiere solamente a las "actualizaciones de balances", aunque utilice dos vocablos distintos, en este caso sinónimos.

Es incuestionable que la Ley 12/1981, del Concierto Económico, permite al Territorio Histórico de Guipúzcoa, como excepción a la aplicación libremente aceptada de la normativa común, el establecimiento y regulación de la Actualización de balances de los activos fijos, afectos a explotaciones económicas, de los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, residentes en su territorio.

Conviene profundizar un poco más en el porqué de esta excepción.

La explicación es sencilla. El Concierto Económico partió de un axioma, consistente en que la Actualización de balances se aplica a las empresas, cualquiera que sea su titularidad jurídica, pero lo cierto es que la normativa aplicable era distinta, según se tratase de sociedades o de personas físicas, pues respecto de las primeras el Impuesto sobre Sociedades de las entidades que operasen exclusivamente en el País Vasco era de normativa autónoma o sea foral, de forma que los Territorios Históricos estaban facultados para establecer periódicamente la Actualización de balances, pero en cambio,

las personas físicas, con residencia habitual en el País Vasco, estaban sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme a una normativa, en principio autónoma, pero que transitoriamente hasta el año 2001 sería igual a la normativa común, razón por la cual no era posible cumplir el axioma previamente admitido, por ello el artículo 7, apartado 5, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, se cuidó, con el fin de armonizar el régimen fiscal de las empresas vascas, de regular diversas excepciones a dicha normativa común, y así dispuso que "las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario aplicable a las materias siguientes: a) La regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas".

La Sala rechaza el argumento esgrimido por el Abogado del Estado, y, mantiene, por el contrario, que el Territorio Histórico de Guipúzcoa está facultado para establecer la Actualización de balances a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que sea requisito previo que el Estado lo establezca también para el territorio común, siempre que respete los principios esenciales que presiden esta medida tributaria y económico-financiera, cosa que ha hecho el Territorio Histórico de Guipúzcoa, por cuanto el artículo 2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre, ha reproducido los principios sentados por el artículo 3 del Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances, aprobado por Decreto 1985/1964, de 2 de julio, relativos a la Actualización de balances.

B.—El artículo 149.1.6º de la Constitución española impide, según la opinión del Abogado del Estado, que el Territorio Histórico de Guipúzcoa pueda establecer la Actualización de Balances, por tratarse de una materia mercantil-contable, cuya competencia exclusiva corresponde al Estado.

El artículo 149.1.6º de la Constitución dispone:

"1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: (...) 6ª. Legislación mercantil (...)"

La Sala no comparte este argumento del Abogado del Estado.

La primera tarea que debe hacer la Sala es, siguiendo a los escolásticos ("distinguere debemus"), analizar dos períodos de tiempo distintos, y que afectan al caso de autos.

Cuando se acuerda el Concierto Económico con el País Vasco (Acta de aprobación de 29 de diciembre de 1980) y luego cuando se aprueba por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, no existe apenas en España derecho mercantil-contable, pues el Código de Comercio, modificado por la Ley 16/1973, de 21 de julio, de Reforma de los Títulos II y III del Libro Primero del Código de Comercio, concretamente su Título III (arts. 33 a 49), rubricado como "De los libros y de la contabilidad de los comerciantes", sólo regulaba aspectos formales, de llevanza de la contabilidad y de la prueba en juicio de los libros y asientos contables, pues toda la materia sustantiva contable se despachó, valga la expresión, con las cuatro líneas siguientes: "Este libro (de inventarios y balances) recogerá anualmente el inventario, así como el balance del ejercicio y cuenta de resultados, que serán redactados con criterios contables generalmente admitidos" (art. 37), y "sin perjuicio de lo establecido por las Leyes especiales, las partidas del balance se valorarán con arreglo a criterios objetivos (...)" (art. 38).

Existían, eso sí, diversas Leyes especiales entre las que destaca la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 (art. 104 y siguientes), Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 17 de julio de 1953 y otras muchas que regulaban aspectos

contables, más desde la perspectiva del intervencionismo y policía financiera del Estado, que desde el puro Derecho mercantil.

Por último, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, no tenía la consideración de disposición normativa obligatoria, sino de Norma técnica, si bien a partir de la Regularización de Balances de 30 de noviembre de 1973, se exigió para disfrutar de esta medida fiscal, que las personas físicas y jurídicas, que se acogieran a ella, llevaran su contabilidad ajustada a dicho Plan.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre reguladora del entonces nuevo Impuesto sobre Sociedades, dispuso, en su artículo 15, apartado 1, segundo párrafo, y esto es muy importante, que: "Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo los expresamente autorizados". Este precepto es el que contemplaba la posibilidad de establecer, mediante Ley, como una medida sustancialmente tributaria, la actualización de balances, con exención de las plusvalías contables, a su vez, la Disposición Adicional Segunda de dicha ley autorizó, cumpliendo así el artículo 134.7 de la Constitución española, a utilizar la Ley de Presupuestos para:

"4. Restablecer la vigencia y modificar la Ley de Regularización de Balances de 2 de julio de 1964".

Estos preceptos legales no ignoraban que toda actualización de balances tiene una parte contable, pero lo cierto e innegable es que contemplaron esta medida como un conjunto de normas de naturaleza esencialmente tributaria, cuyo fin era corregir los efectos nocivos que un prolongado proceso inflacionario podía producir, por la cuantificación insuficiente de las amortizaciones, en la determinación del beneficio contable y fiscal, y en el gravamen de beneficios nominales, no reales, es decir en la descapitalización de las empresas, por la coautoría de los Impuestos directos sobre la Renta.

Como se observa, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, (desde la antigua Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria), permitió las revalorizaciones voluntarias, eso sí, integrando las correspondientes plusvalías contables en la base imponible, y además indicó la posibilidad de que mediante Leyes especiales se permitiera la revalorización de los activos, con exención total o parcial de dichas plusvalías (esta cuestión ha sido tratada con más amplitud en nuestra Sentencia de 24 de septiembre de 1999. Recurso de Casación núm. 7501/1994).

No existió en dicho período traba alguna a dichas revalorizaciones, por parte del casi inexistente Derecho mercantil-contable.

Cuando se discutió en 1980 el restablecimiento de los Concierdos económicos con los Territorios Históricos de Vizcaya y Guipúzcoa y la novación del Concierto de Álava, era fundamentalmente la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la que contemplaba la actualización de balances, y por ello al concertar este Impuesto, y reconocer a los tres Territorios Históricos el "fuero tributario", es decir la facultad de regular el Impuesto sobre Sociedades mediante una normativa autónoma, es obvio que dentro de ella, podían incluir preceptos análogos al artículo 15.1 y Disposición Adicional Segunda, ordinal 4º, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, como medida tributaria, y no como reforma de la entonces casi inexistente normativa contable, y en consecuencia, así se reflejó explícitamente en el artículo 7, apartado 5, letra a), e implícitamente en el artículo 17, apartado 1, ambos de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico.

Buena prueba de lo afirmado es que el Territorio Histórico de Guipúzcoa aplicó en su Impuesto sobre Sociedades, la misma norma del artículo 15.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de modo que a él le correspondía dictar las Normas Forales especiales de autorización de la actualización de balances.

El segundo período de tiempo se inicia con el ingreso de España en la Comunidad Económica Europea el 1 de enero de 1986, y aceptación, por tanto, de su acervo normativo, concretamente de la Cuarta Directiva del Consejo de 25 de julio de 1978, de Cuentas Anuales, que contenía la armonización de las disposiciones sobre la estructura y el contenido de las cuentas anuales, del informe de gestión, de los métodos de valoración y de la publicidad de estos documentos.

España traspuso esta Directiva, a su derecho interno, y, por supuesto, otras directivas, que no hacen al caso, mediante la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en Materia de Sociedades, y, concretamente, siguiendo el artículo 33 de la IV Directiva, proclamó en el artículo 38, apartado 1, letra f), de la nueva redacción del Código, que "los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, por el precio de adquisición, o por el coste de producción".

A su vez, el artículo 39 del Código de Comercio contempló las posibles correcciones valorativas, pero en el sentido de disminución, no mencionando la posibilidad de correcciones valorativas al alza, es decir las revalorizaciones contables. De igual modo, la Ley 19/1989, de 25 de julio, citada, reiteró el principio contable del precio o coste de adquisición de los elementos del activo inmovilizado en la parte relativa a las Cuentas anuales de las Sociedades, (artículo 106 de la Ley y artículos 195 y 196 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre y, en cierto modo prohibición de las revalorizaciones voluntarias de los elementos del activo inmovilizado —artículo 106 b).2 de la Ley y artículo 195.2 b) del Texto refundido, citado—.

De estas normas infiere el Abogado del Estado, que las actualizaciones de balances implican la modificación de las mismas, es decir de una parte del Derecho mercantil-contable, competencia que de conformidad con el artículo 149.1.6º de la Constitución Española corresponde en exclusiva al Estado.

La Sala no comparte este argumento del Abogado del Estado, porque el Legislador español tuvo en cuenta inmediatamente la interrelación existente entre dichos preceptos y la normativa tributaria y por ello dictó el Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes, convertido posteriormente en la Ley 17/1991, de 27 de mayo, con igual título, motivado en parte según su Preámbulo "en la importante reforma mercantil iniciada con la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil (...), que hace necesario adelantar aquellas medidas normativas que, contenidas en la Disposición Adicional quinta del Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, referida al Impuesto sobre Sociedades, deslindan los respectivos ámbitos de aplicación de las disposiciones fiscales y contables a la hora de determinar los incrementos y disminuciones patrimoniales y los rendimientos societarios".

Pues bien, este Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, volvió a redactar el artículo 15, apartado 1, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, Reguladora del Impuesto

sobre Sociedades, del siguiente modo: "Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo que una Ley los declare expresamente exentos de tributación", es decir se prevé, otra vez, que puedan llevarse a cabo actualizaciones de balances, si así lo autoriza una Ley especial, de naturaleza tributaria, de modo que al Territorio Histórico de Guipúzcoa le corresponde paralelamente acordar, si lo tiene a bien, a efectos de su Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la autorización de actualizaciones de balances.

En este sentido conviene precisar, que la tesis interpretativa expuesta no contradice en absoluto los artículos 32 y 33 de la IV Directiva, sobre Cuentas Anuales, porque si bien el artículo 32 dispone que la valoración de las partidas de las cuentas anuales (...) se basará en el principio del precio de adquisición o del coste de producción, no es menos cierto que a continuación el artículo 33 permite diversas excepciones al principio contable del precio o coste de adquisición, una de las cuales —apartado 1, letra c) art. 33— es la posible "revalorización de las inmovilizaciones materiales y de las inmovilizaciones financieras", añadiendo dicho artículo que "cuando las legislaciones nacionales prevean los criterios de valoración mencionados en a), b) y c) (Revalorizaciones de las inmovilizaciones) deberán determinar su contenido, sus límites y las modalidades de su aplicación". También regula el artículo 33, citado, la incorporación, de las plusvalías contables a una Cuenta de "Reserva de revalorización" y la indisposición de la misma, salvo para su incorporación a capital.

En el caso de autos, como ya hemos razonado, le corresponde a los Órganos competentes del Territorio Histórico de Guipúzcoa acordar las actualizaciones de balances, por supuesto, ocasionales, por cuanto se trata de una medida tributaria, pues la competencia normativa autónoma o "fuero tributario" le ha sido reconocido en la Ley 12/1981, de 13 de mayo de Concerto Económico, siempre y cuando cumpla por su transcendencia en el orden contable con las normas esenciales del artículo 33 de la IV Directiva, cosa que ha hecho la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, en cuanto a la parte de la misma dedicada a la actualización de balances, en cambio lo que no puede hacer el Territorio Histórico de Guipúzcoa, es modificar con carácter permanente las normas contables contenidas en el Derecho mercantil español, que es cosa distinta".

SEXTO.—En razón a todo ello el recurso de casación ha de ser desestimado, porque no viene sino a confirmar la tesis de la sentencia, sin que se demuestre las infracciones legales que se le imputan, tanto porque resultan desvirtuadas por la doctrina establecida en la sentencia transcrita como porque respecto de los demás preceptos citados ni se ha acreditado la infracción ni siquiera algunos resultan tampoco razonados en el motivo. Todo ello comporta conforme a lo dispuesto en el artículo 102.3 de la Ley Jurisdiccional, la expresa imposición de las costas de este recurso a la parte recurrente.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y en ejercicio de la potestad de juzgar que emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLO

Declarar no haber lugar y, por tanto, desestimamos el recurso de casación interpuesto por el Sr. Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta contra la sentencia dictada con fecha 7 de diciembre de 1995, por la Sala de lo Contencioso

Administrativo, Sección 9ª, en el recurso contencioso administrativo número 2049/93; con expresa imposición de las costas de este recurso a la parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Fernando Ledesma Bartret.- Óscar González González.- Segundo Menéndez Pérez.- Manuel Campos Sánchez-Bordona.- Francisco Trujillo Mamely.- Pablo Lucas Murillo de la Cueva.- Fernando Cid Fontán.

Ref. TS-68

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2002

Recurso: Casación nº 7139/1997

Ponente: Alfonso Gota Losada.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En la Villa de Madrid, a veinte de septiembre de dos mil dos.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el recurso de casación núm. 7139/1997, interpuesto por la Autoridad Portuaria de Bilbao, contra la sentencia, núm. 27/1997, dictada con fecha 31 de enero de 1997 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Primera- del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso-administrativo indirecto, núm. 4763/1994, seguido a instancia de la misma Entidad, contra el acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurce de 17 de octubre de 1994, relativa a diversas liquidaciones por el concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana, ejercicio 1993.

Ha sido parte recurrida en casación el Ayuntamiento de Santurce.

La Sentencia tiene su origen en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La parte dispositiva de la sentencia, cuya casación se pretende, contiene el fallo que, transcrito literalmente, dice: «Fallo: Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo ordinario interpuesto por el Letrado del Estado en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao contra acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 17 de octubre de 1994, confirmatorio de las liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio 1993, que se citan, confirmando dicho acuerdo. Sin hacer imposición de costas».

Esta sentencia fue notificada al Abogado del Estado, representante procesal de la Autoridad Portuaria de Bilbao el día 26 de febrero de 1997.

SEGUNDO.—El Abogado del Estado, en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao, presentó con fecha 4 de marzo de 1997 escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo, con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acordó por Auto de fecha 17 de marzo de 1997 tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.—EL Ayuntamiento de Santurce, representado por el Oficial mayor-Letrado del mismo, presentó con fecha 3 de abril de 1997, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco recurso de súplica contra el Auto de fecha 17 de marzo de 1997 por entender que no procedía declarar preparado el recurso de casación, toda vez que ninguna de las ocho liquidaciones que fueron impugnadas en la instancia excedía de la cifra de seis millones de pesetas, de manera que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93, apartado 2, letra b) de la Ley Jurisdiccional, el recurso de casación era inadmisibile por falta de cuantía.

Dado traslado al Abogado del Estado, presentó alegaciones de contrario manteniendo que el recurso contencioso-administrativo se había formulado al amparo del artículo 39.2 de la Ley Jurisdiccional.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acordó por Auto de fecha 16 de julio de 1997 «desestimar el recurso de súplica» por entender que la sentencia impugnada en casación, había resuelto un recurso contencioso-administrativo de naturaleza indirecta, impugnando las liquidaciones por nulidad del artículo 4.a) de la Norma Foral de Vizcaya 9/1989, de 30 de junio.

El Ayuntamiento de Santurce, representado por el Procurador de los Tribunales don Luis P. A., compareció y se personó como parte recurrida.

CUARTO.—El Abogado del Estado presentó escrito de formalización y de interposición del recurso de casación en el que expuso los antecedentes que consideró necesarios, reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional, con sus correspondientes fundamentos jurídicos suplicando a la Sala «dicte Sentencia por la que con estimación del recurso case, anule y revoque la impugnada, haciendo la declaración interesada en el escrito de demanda».

Esta Sala Tercera -Sección Primera- acordó por Providencia de fecha 9 de julio de 1998, admitir a trámite el recurso de casación y remitir las actuaciones, a la Sección Segunda de conformidad con lo dispuesto en las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones de la Sala Tercera.

QUINTO.—Entregada copia del escrito de interposición a la representación procesal del Ayuntamiento de Santurce, parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala «dicte, finalmente Sentencia por la que, con desestimación íntegra y declaración de no haber lugar al recurso, se confirme la núm. 27/1997, dictada por la Sala de esa Jurisdicción, Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en 31 de enero de 1997, con imposición de costas al recurrente».

Terminada la sustanciación del recurso de casación, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 11 de septiembre de 2002, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Para la mejor comprensión del único motivo casacional y más acertada resolución del presente recurso de casación, es conveniente exponer los antecedentes y hechos más significativos y relevantes.

El Ayuntamiento de Santurce practicó y notificó en 1993, a la Autoridad Portuaria de Bilbao ocho liquidaciones por el concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana, correspondientes al ejercicio 1993, por un total de 1.375.134 pesetas.

No conforme, la Autoridad Portuaria de Bilbao interpuso con fecha 19 de noviembre de 1993 ocho recursos de reposición, uno por cada liquidación, por entender que estaba exenta. La Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurce dictó resolución con fecha 7 de octubre de 1994 desestimando acumuladamente los ocho recursos de reposición de acuerdo con los siguientes fundamentos de derecho, expuestos de modo sucinto: 1º) Que la desigualdad inherente a la inexistencia en la Norma Foral 9/1989, de la exención reconocida en el artículo 64, a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, carece de toda transcendencia toda vez que una presión global efectiva en el Territorio Histórico de Vizcaya es compatible con una presión inferior por Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el caso concreto de autos. 2º) Que las exenciones tributarias se regulan en la normativa propia de cada tributo y no en la Ley del Patrimonio del Estado. 3º) Que según el artículo 10, b) de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria, del Territorio Histórico de Vizcaya, el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias se regulará por Norma Foral de las Juntas Generales de Vizcaya. 4º) Que, por su parte, el artículo 24.1 de la Norma Foral 3/1986, General Tributaria, dispone que no se admitirá la analogía para extender mas allá de sus términos estrictos las exenciones o bonificaciones, en este caso la interpretación analógica que se pretende es con las exenciones concedidas por el Estado en el IBI. 5º) Que el artículo 4 de la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que establece y regula las exenciones aplicables en el IBI, en el Territorio Histórico de Vizcaya, no comprende la exención a favor del dominio público marítimo terrestre. 6º) Que el Consorcio del Depósito Franco, titular de una concesión sobre el dominio público marítimo terrestre, no formuló alegación alguna.

SEGUNDO.—La Autoridad Portuaria de Bilbao interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala correspondiente del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, contra la referida resolución desestimatoria de los recursos de reposición, alegando, en el momento procesal oportuno, en su escrito de demanda, lo siguiente, expuesto de modo sucinto: 1º.—La Autoridad Portuaria de Bilbao es, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35.1 de la Ley 27/1992, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, una Entidad de Derecho Público, de las previstas en el art. 6.5º de la Ley General Presupuestaria, dotada de poderes públicos. 2º.—La Autoridad Portuaria de Bilbao, del mismo modo que el resto de las Autoridades Portuarias del sistema

general, está sometida al mismo régimen tributario que el Estado, de conformidad con el artículo 51 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre. 3º.—La Autoridad Portuaria de Bilbao tiene encomendada la gestión correspondiente de su dominio público portuario y la realización, autorización y control de las operaciones marítimas y terrestres relacionadas con el tráfico portuario y los servicios portuarios. 4º.—El dominio público portuario, esto es, los puertos e instalaciones portuarias de titularidad estatal son bienes de dominio público marítimo terrestre por disposición expresa de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas. 5º.—El artículo 64, a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre dispone que está exento el dominio público marítimo terrestre e hidráulico (...) que sea de aprovechamiento público y gratuito, por lo que parece evidente, por tanto, que en todo el ámbito estatal, los puertos están exentos del IBI en cuanto pertenecientes al dominio público marítimo terrestre. 6º.—El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, modificado por la Ley 2/1990, de 8 de junio, para adaptarlo a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, y a la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, dispuso en su artículo 41 que respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se adoptaría idéntica definición del hecho imponible y se utilizarían los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos por el Territorio común, por lo que la Norma Foral 9/1989 artículo 4 a), ha establecido unos supuestos de exención casi idénticos a los del artículo 64.a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, pero ha excluido los bienes de dominio público marítimo terrestre e hidráulico, razón por la cual este precepto vulnera el artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, en la redacción dada por la Ley 2/1990, de 8 de junio, de manera que el recurso contencioso-administrativo tiene la naturaleza de un recurso indirecto 7º.—La exención referida se encuentra ineludiblemente unida al hecho imponible, en cuanto viene a completar, desde el punto de vista subjetivo, el propio hecho imponible, razón por la cual la exención del dominio público marítimo terrestre debe ser aplicable también en el Territorio Histórico de Vizcaya. 8º.—Si no se reconociera esta exención en el Territorio Histórico de Vizcaya se produciría una evidente discriminación en relación con el restante dominio público marítimo terrestre situado en el Territorio Común. 9º.—Los puertos no son bienes de «propiedad» del Estado, éste es su titular pero no su propietario. 10º.—Tales bienes no son de naturaleza urbana o rústica, pues su consideración urbanística es la de sistemas generales.

El Ayuntamiento de Santurce reiteró los argumentos esgrimidos en las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición, que fueron los mantenidos en el preceptivo Informe del Servicio de Catastro y Apoyo Técnico de la Hacienda Foral de Vizcaya.

Sustanciado el recurso contencioso-administrativo, la Sala correspondiente del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó sentencia, cuya casación se pretende ahora, desestimándolo, conforme a los siguientes fundamentos de derecho, expuestos sucintamente: 1º) No es aceptable la proposición de la parte demandante de que las exenciones y bonificaciones integran el hecho imponible, pues el aspecto negativo de éste se manifiesta en los supuestos de «no sujeción». 2º) Las exenciones se refieren tanto en territorio común o foral, a los bienes que sean propiedad del Estado y a determinados bienes de dominio público por razón de sus fines, razón por la cual al no estar comprendida en el artículo 4, a) de la Norma Foral de Vizcaya 9/1989, la exención del dominio público marítimo terrestre, ha de concluirse que tal exención no existe por disposición normativa, conforme al Concierto Económico.

TERCERO.—El único motivo casacional se formula al amparo del párrafo 4º del artículo 95.1 de la Ley Jurisdiccional, porque «la Sentencia recurrida, al analizar el art. 4, a) de la Norma Foral de Vizcaya núm. 9/1989, de 30 de junio, indirectamente impugnada, infringe la regla armonizadora del art. 4 de la LCE (Ley del Concierto Económico), modificada por la Ley 2/1990, de 8 de junio, y el artículo 14 de la Constitución Española».

La línea argumental seguida por el Abogado del Estado es como sigue:

«La regla del concierto establece inicialmente: "Se aplicarán la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo establecido en la presente Ley".

Pues bien, en materia del Impuesto sobre Inmuebles se establece que se adoptará idéntica definición del hecho imponible y los mismos criterios de valoración de los bienes que en territorio común.

Por tanto, y aunque nada se diga respecto de la fijación de los supuestos de exención, es manifiesto que basta con modificar éstos, respecto de una clase general de bienes (por ampliación o reducción, como en este caso ocurre), para alterar el criterio unificador pretendido por la norma armonizadora de la Ley del Concierto.

Sostenemos, por tanto, que no cabía en modo alguno que se estableciera un régimen fiscal diferente respecto a la regulación de las exenciones generales objetivas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y que el artículo de la norma foral cuestionada —que fue impugnado indirectamente por el Abogado del Estado— desborda el marco legal limitado por el Concierto.

Además, para nosotros es también manifiesto que una supresión de las exenciones generales objetivas atenta al principio de igualdad consagrado por el art. 14 de la CE, al discriminar en este aspecto a los Ayuntamientos de territorios de derecho común respecto a los sometidos a la norma foral indirecta impugnada.

Y es que, de añadidura, no existe razón de ser del diferente tratamiento fiscal de unos mismos bienes demaniales, cuya exención general está regulada del siguiente modo:

"Gozarán de exención los siguientes bienes: a) Los que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales, y estén directamente afectos a la defensa nacional, seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo, las carreteras, los caminos, los del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico y las demás vías terrestres que sean de aprovechamiento público y gratuito".

En conclusión, resulta evidente que todos los bienes del demanio marítimo, sitios en España, están y deben estar comprendidos en la exención».

La Sala anticipa que comparte este único motivo casacional, por las razones que a continuación aduce:

Primera.—La argumentación que hacemos gira alrededor del principio fundamental de armonización insito en el Concierto económico entre el Estado y el País Vasco, en especial con sus Territorios Históricos, como lo evidencia el devenir de la institución desde el primer Concierto de 28 de febrero de 1878, hasta el aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, con la Comunidad Autónoma del País Vasco, amparado por la Constitución Española de 1978, cuya disposición adicional primera, estableció que: «La constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La

actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía», y en su disposición derogatoria única, en el apartado 2, determinó que: «En tanto en cuanto pudiera conservar alguna vigencia, se considera definitivamente derogado el Real Decreto de 25 de octubre de 1839 (confirmación de los fueros de las entonces provincias Vascongadas y Navarra, pero respetando la unidad constitucional) en lo que pudiera afectar a las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. En los mismos términos se considera definitivamente derogada la Ley de 21 de julio de 1876 (la de supresión de los fueros vascongados)».

El reconocimiento expreso de los derechos históricos en materia tributaria y hacendística de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, así como su actualización se llevó a cabo en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, cuyo artículo 41, dispone: «1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios. 2. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases: a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a los que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El concierto se aprobará por Ley (...)».

El Estatuto, con una prudencia digna de elogio, añadió en su disposición transitoria octava, que: «El primer Concierto Económico que se celebre con posterioridad a la aprobación del presente Estatuto se inspirará en el contenido material del vigente Concierto Económico con la provincia de Álava, sin que suponga detrimento alguno para la provincia, y en él no se concertará la imposición del Estado sobre alcoholes».

Esta disposición tuvo como finalidad esencial mantener la idea armonizadora y de continuidad que había subsistido en el Concierto vigente con Álava.

En la regulación del nuevo Concierto, novación para Álava y restauración para Vizcaya y Guipúzcoa, se planteó como cuestión esencial el mantenimiento entre otros, del principio tradicional de armonización fiscal, y así se proclamó en su artículo 3 «Principios generales», al disponer: «Uno. El Sistema Tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios: (...) Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico».

Sin embargo, no se consideró suficiente la proclamación genérica del principio de armonización, sino que a continuación se incluyeron, sin ánimo taxativo, los aspectos y cuestiones tributarias más importantes, que podrían originar distorsiones, disfunciones y, en general, efectos inarmónicos, por ello, se especificaron en el artículo 4. «Armonización Fiscal», las normas más importantes conducentes a lograr la imprescindible armonización de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos con el Sistema Tributario del Estado, sin que, y esta idea es fundamental, agotasen tales normas concretas, el alcance del principio general de armonización.

Dicho esto, el hecho de que los Territorios Históricos de Vizcaya y Guipúzcoa (Álava queda al margen porque no tiene costas), excluyeran, en las Normas Forales, respectivas, 9/1989, de 30 de junio y 12/1989, de 5 de julio, la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de la zona marítimo terrestre, que según el artículo 132 de la Constitución constituye, en todo caso, y en toda España, dominio público estatal, no

puede aceptarse porque vulnera el principio de armonización fiscal, que históricamente, como no podía ser menos, ha inspirado todos los Concierptos económicos desde 1878.

Segunda.—Las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya aprobaron, respectivamente las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en las fechas que se indican:

Álava, Norma Foral 42/1989, de 19 de julio.

Guipúzcoa, Norma Foral 12/1989, de 5 de julio.

Vizcaya, Norma Foral 9/1989, de 30 de junio.

Los tres Territorios Históricos, perfectamente armonizados, redactaron de modo similar el artículo 4, letra a) de sus respectivas Normas Forales, con el siguiente texto:

«Gozarán de exención los siguientes bienes: a) Los que sean de propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Territorio Histórico de Vizcaya (o Álava o Guipúzcoa) o de las Entidades Locales, y estén directamente afectos a la defensa, seguridad ciudadana y los servicios educativos y penitenciarios, asimismo, las carreteras, los caminos, y las demás vías terrestres que sean de aprovechamiento público y gratuito».

Es claro que la exclusión de la exención a favor del dominio público marítimo terrestre, lógica en el caso de Álava, no fue un error de omisión, pues en la Orden Foral de corrección de errores cometidos en la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, publicada en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Vizcaya, número 2.2, de 2 de septiembre de 1989, no se incluyó, como error, la exclusión controvertida.

No obstante las sutiles argumentaciones vertidas en la sentencia recurrida, procede, sin embargo, estimar el presente recurso de casación y, casando la mencionada sentencia y estimando el recurso contencioso-administrativo de instancia, anular las liquidaciones del IBI objeto de controversia, en tanto en cuanto el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989, de Vizcaya, en que las mismas se fundan, no se atempera al ordenamiento jurídico, porque:

A) La Autoridad Portuaria de Bilbao es una entidad pública de las previstas en el artículo 6.5 de la Ley General Presupuestaria, Texto refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre a tenor de lo establecido en el artículo 35.1 de la Ley 27/1992 de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, cuya función es la gestión del dominio público portuario y la realización, autorización y control de las operaciones marítimas y terrestres relacionadas con el tráfico portuario, y de los servicios portuarios, y cuyo régimen jurídico es, en consecuencia, primaria y preponderantemente, de derecho público, hasta el punto de que, según el artículo 51 de la citada Ley, está sometida al mismo régimen jurídico tributario que corresponde al Estado.

Se está, pues, desde la perspectiva fiscal o tributaria (aquí esencial), ante la presencia, «mutatis mutandi», del Estado.

B) La Ley 39/1988, sobre Haciendas Locales, tras definir en su artículo 61 el hecho imponible del IBI, contempla, en el apartado a) del 64, los casos de exención del mismo (haciendo referencia, entre los sujetos pasivos beneficiados, al Estado y a las Comunidades Autónomas y contemplando, entre los bienes exentos, expresamente, «los del dominio público marítimo terrestre»).

O sea, en la legislación general, los Puertos están exentos del IBI en cuanto pertenecientes al dominio público marítimo terrestre.

C) El artículo 2 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, establece que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos integrados en la Renta de Aduanas, los que se recauden a través de monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación es competencia del Estado».

Su primitivo artículo 4, referente a la «armonización fiscal», tras declarar que el sistema tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal, especificaba, en su punto 4, que «se adoptarán, respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana (antecedentes del actual IBI) idéntica definición del hecho imponible...».

Por su parte, el artículo 10 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, señala que «se regulará, en todo caso, por Norma Foral de las Juntas Generales: a) La determinación del Hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria; y, b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias».

Pero el artículo 7 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, sobre Hacienda de la Comunidad Autónoma y sobre Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, indica que la «la normativa referente a los tributos locales que se hallen contemplados en la ley del Concierto Económico se armonizará cuando proceda en los siguientes aspectos: a) La determinación del... hecho imponible...; y, b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias».

El artículo 19 de la Norma Foral 5/1989, de 30 de junio, de Haciendas Locales de Vizcaya, expresa que los Ayuntamientos de dicho Territorio Histórico «deben exigir, de conformidad con las normas y disposiciones que los regulan, los siguientes Impuestos: a) Sobre Bienes Inmuebles (IBI)...».

Y la Norma Foral 9/1989, reguladora en Vizcaya del IBI, después de definir en su artículo 1 el hecho imponible del IBI (de modo igual al previsto en el artículo 61 de la Ley 39/1988), dice en su artículo 4.a) (Según la versión especificada en las alegaciones administrativas y jurisdiccionales de instancia y de casación del Abogado del Estado —sin que conste en el expediente, ni en los autos, una copia de la indicada Norma Foral—) que «gozan de exención los bienes que sean propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Territorio Histórico de Vizcaya o de las Entidades Locales y estén directamente afectados a la defensa nacional, a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo, las carreteras, los caminos y las vías públicas que sean de aprovechamiento público y gratuito» (con la diferencia, respecto al artículo 64.a) de la Ley 39/1988, de no hacer referencia a los «bienes del dominio público marítimo terrestre»).

Dicha Norma Foral ha sido completada por el Decreto de la Diputación Foral de Vizcaya 77/1990, de 23 de mayo (que en su artículo 20 recoge las normas precisas para el otorgamiento de las exenciones).

D) El artículo 4.Uno de la Ley del Concierto Económico, sobre armonización fiscal, señala, tras la reforma introducida por la Ley 2/1990, de 8 de junio, que «Se adoptará,

respecto del IBI, idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos en el territorio común».

Lo que pretendía tal disposición era confirmar la invariabilidad de ciertos preceptos de la normativa foral respecto de la estatal, con la finalidad de que las cargas tributarias en ambos ámbitos no produjeran injustas desigualdades.

Pero, como se ha dejado expuesto, el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989 no comprendía, entre los bienes exentos, los del dominio público marítimo terrestre.

Sin embargo, es obvio que los mismos, cuando su titular sea el Estado (en este caso, la Autoridad Portuaria de Bilbao), no pueden quedar extramuros de la exención comentada, pues, conforme a los principios de armonización fiscal y a lo expuesto en los preceptos citados en la letra precedente, la Norma Foral 9/1989 (norma que, si bien, materialmente —a los efectos de salvaguardar el principio de legalidad tributaria—, puede tener un valor equivalente a la Ley, es desde el punto de vista formal una disposición reglamentaria general, susceptible de control jurisdiccional directo o indirecto) debió establecer, expresamente, la misma exención que se contiene en el artículo 64.a) de la Ley 39/1988, en lo que se refiere a la delimitación negativa (en sentido amplio) del hecho imponible y en lo que hace a los bienes de dominio público de titularidad estatal (comprendiendo, pues, entre los exentos, los bienes del dominio público marítimo terrestre de la titularidad del Estado).

Como apunta el Abogado del Estado, la definición y conformación del hecho imponible no consiste sólo en la determinación de los supuestos gravados por el Impuesto y de los de no sujeción al mismo, sino también, en su caso, de los supuestos de exención y bonificación.

Cierto es que, según la doctrina tradicional, son distintos los supuestos de no sujeción (el artículo 29 de la LGT establece que «La Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción») de los de exención, pues, en el primer caso, no hay realización del hecho imponible, tratándose de presupuestos que caen fuera de su órbita —aunque en ocasiones guarden proximidad con él—, y, en el segundo caso, se está produciendo el hecho imponible del tributo, al quedar los supuestos exentos incluidos en el ámbito de aquél.

Por lo que a este caso se refiere, si el IBI y su hecho imponible se definen en los mismos términos en el territorio foral de Vizcaya y en el territorio común, pero se modifican sustancialmente los supuestos incluidos en su ámbito, especificados bien positivamente o bien negativamente, prescindiendo de uno de los casos lógicos de exención que modulan la esencia de sus elementos objetivos básicos, resulta evidente que no se han cumplido los principios y mandatos armonizadores de la Ley del Concierto (en su versión original o en la derivada de la Ley 2/1990) y que, por tanto, el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989, en la versión apuntada por la Abogacía del Estado, no se atempera al ordenamiento jurídico.

Y es que la configuración de los Impuestos, en este caso del de Bienes Inmuebles se realiza en función de distintos elementos positivos y negativos, en cuanto, como venimos diciendo, los supuestos de no sujeción y las exenciones permiten fijar los límites concretos del tributo.

E) Por tanto, si el artículo 4 de la Ley del Concierto Económico dispone, respecto al IBI, que se adoptará idéntica definición del hecho imponible, no cabe sino concluir que

ello implicará, forzosamente (so pena, en caso contrario, de incumplir dicha norma armonizadora y de incurrir en un caso claro de injustificada discriminación, con la consecuente infracción del principio de igualdad previsto en el artículo 14 de la CE), la necesidad de extender tal identidad, también, a los supuestos de exención.

Y puede concluirse con el Abogado del Estado que «el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989, al no comprender en la exención los bienes del dominio público marítimo terrestre de la titularidad del Estado, que sí están declarados exentos en el artículo 64.a) de la Ley 39/1988, resulta contrario al artículo 4 de la Ley de Concierto Económico, y, en consecuencia, no conforme al ordenamiento jurídico —como tampoco lo son las liquidaciones giradas a su amparo—».

CUARTO.—Conviene traer a colación, en cuanto comporta, en justa correspondencia, una adecuada interpretación del artículo 4, a) de la Norma Foral de Vizcaya 9/1989, de 30 de junio, el trato tributario que la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado, y de la Marina Mercante, da a las Comunidades Autónomas, entre ellas la del País Vasco, cuando les adscribe para su utilización el dominio público marítimo-terrestre, cuya titularidad corresponde en su integridad al Estado, tal como dispone el artículo 132, apartado 2, de la Constitución que dispone: «2. Son bienes de dominio público estatal los que determine la Ley y, en todo caso, la zona marítimo-terrestre, las playas, el mar territorial (...))».

Pues bien, el artículo 14 de la Ley 27/1992, referida, dispone en su apartado 3, que el dominio público marítimo-terrestre ocupado por un puerto de competencia de una Comunidad Autónoma mantiene su titularidad estatal, si bien tiene la condición de adscrito a dicha Comunidad, y añade el apartado 4 que «la adscripción de bienes de dominio público marítimo-terrestre a las Comunidades Autónomas no devengará canon a favor de la Administración del Estado», parece, pues, que es sinalagma que tales bienes, sitios en Vizcaya, cuando los usa el Estado, no tributen por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

QUINTO.—Procediendo, por tanto, estimar el presente recurso de casación y, en consecuencia, casar la sentencia recurrida y estimar el recurso contencioso-administrativo de instancia, con la derivada anulación de las liquidaciones del IBI objeto de controversia, no ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en la instancia, debiendo las partes satisfacer cada una las suyas en este recurso casacional.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que, estimando, como estimamos, el presente recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao, contra la sentencia número 27/1997 dictada, con fecha 31 de enero de 1997, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, la casamos, y, en consecuencia, con estimación del recurso contencioso-administrativo de instancia, anulamos las liquidaciones del IBI objeto de controversia.

No ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en la instancia y en este recurso casacional.

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2002

Recurso: Casación nº 7179/1997

Ponente: Jaime Rouanet Moscardó.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En la Villa de Madrid, a uno de octubre de dos mil dos.

Visto el presente recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Autoridad Portuaria de Bilbao, contra la sentencia número 30 dictada, con fecha 31 de enero de 1997, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional número 4764/1994 promovido contra el acuerdo de 17 de octubre de 1994 de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurce —que ha comparecido en este recurso casacional, como parte recurrida, bajo la representación procesal del Procurador don Luis P. A. y la dirección técnico-jurídica del Letrado don Jesús D. S. F.— por el que se habían denegado los recursos de reposición deducidos, contra varias liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, IBI, con fundamento en la impugnación indirecta del artículo 4.a) de la Norma Foral de Vizcaya 9/1989, de 30 de junio, reguladora del citado Impuesto en dicho ámbito territorial.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En la indicada fecha de 31 de enero de 1997, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó la sentencia número 30, con la siguiente parte dispositiva: «Fallo: Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo ordinario interpuesto por el Letrado del Estado en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao contra Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurzi de 17 de octubre de 1994, confirmatorio de las liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio de 1993, que se citan, confirmando dicho acuerdo, sin hacer imposición de costas».

SEGUNDO.—Contra la citada sentencia, la Autoridad Portuaria de Bilbao, representada y dirigida por el Abogado del Estado, preparó ante el Tribunal «a quo» el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo, ante esta Sala, desarrollándose, después, procesalmente, conforme a las prescripciones legales; y, formalizado por la representación procesal del Ayuntamiento de Santurce su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 18 de septiembre de 2002, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La sentencia de instancia, cuyos datos descriptivos esenciales constan en el encabezamiento de esta resolución, se funda, en síntesis, en los siguientes argumentos:

A) En su demanda, la Autoridad Portuaria de Bilbao pretende que se declare, primero, que el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989 de Vizcaya no es conforme a derecho, por no comprender entre los bienes exentos los de dominio público marítimo terrestre; segundo, que tales bienes de dominio público marítimo-terrestre han de gozar de exención en el IBI, tal como ocurre en el artículo 64.a) de la Ley 39/1988; y, tercero, que, en consecuencia, las liquidaciones impugnadas no se atemperan a derecho y deben ser anuladas.

B) El Abogado del Estado arguye que el artículo 4 del Concierto Económico con el País Vasco, Ley 12/1981, de 13 de mayo, en la redacción dada por la Ley 2/1990, de 8 de junio (que lo adapta a la Ley 39/1988, sobre Haciendas Locales, en tanto que exige, con respecto al IBI, «idéntica definición del hecho imponible» y «utilización de los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos para el territorio común»), impone, necesariamente, que en el territorio vizcaíno se recoja la «exención» de los bienes afectos al dominio público marítimo terrestre que sean propiedad del Estado, por entender que la «definición del hecho imponible» comprende no sólo la determinación de los «supuestos gravados», sino también la de las «exenciones y bonificaciones» y «casos de no sujeción»; puntualizando, además, que, en caso contrario se incurriría en una evidente discriminación en relación con los demás bienes de idéntica naturaleza situados en otros puntos del territorio nacional y mencionando, también, que, en cualquier caso, no se trata de bienes que sean «propiedad» del Estado sino de bienes demaniales que están bajo su titularidad y que carecen de la cualidad rústica o urbana que incorpora la definición del hecho imponible del IBI, por ser «sistemas generales» carentes de aprovechamiento y valor urbanístico.

C) El Ayuntamiento señala que el «hecho imponible» es un elemento esencial del tributo y que la «exención» es otro distinto, y que, como para la toma en consideración de esta última debe darse, previamente, el primero, la citada Ley 2/1990 permite que las exenciones sean reguladas de modo diferente que en territorio común, sin que sea admisible la analogía respecto de otros bienes de dominio público estatal exentos.

D) No comparte la Sala la vinculación, propugnada por el Abogado del Estado, entre el «hecho imponible» y las «exenciones», pues tal ligazón se da entre la definición positiva del hecho de naturaleza jurídica o económica que grava el tributo y la

delimitación negativa del mismo representada por los supuestos de «no sujeción», tal como se establece en el artículo 29 de la Ley General Tributaria, LGT, pero no es aceptable que integren también la definición del hecho imponible los supuestos de «exención y bonificación», ya que éstos constituyen excepciones totales o parciales que la norma (legal) declara respecto de situaciones en que se da, por principio, el presupuesto jurídico o económico que define el tributo y que es manifestación de capacidad económica.

El hecho imponible (jurídico) del IBI es completo y está constituido por la propiedad u otros derechos reales sobre bienes inmuebles, y grava el valor de dichos bienes y no los productos o rentas que de los mismos se obtengan; y no cabe decir que tal situación de dominio venga a ser completada negativamente con supuestos de «exención», como el del artículo 4 de la Norma Foral 9/1989, que, partiendo del presupuesto de que el Estado y demás sujetos públicos que se citan son «propietarios» de los bienes que se mencionan, se limitan a eximir algunos de ellos por razón del destino a que se encuentren afectos.

Tampoco se dan exigencias de dogmática jurídica que operen como factor de «normatividad inmanente en la naturaleza de las instituciones», a la hora de tener por necesaria la exención tributaria proclamada o la no sujeción, pues, amén de que en la Contribución Territorial Urbana, CTU, se conocía el gravamen de puertos del Estado que producían renta, e, incluso, por no operar la exención «ope legis», las «exenciones» se refieren, tanto en territorio común como foral, no ya a bienes de dominio público bajo la titularidad estatal, «sino a bienes que sean propiedad del Estado», destacándose, así, la relación de domino subyacente a la situación demanial, y otorgándose luego la exención en función de destinos o afecciones de los bienes a ciertos usos o servicios públicos (persistiendo, sin embargo, otros bienes plenamente gravados por el tributo por más que sean de dominio público estatal).

No cabe atribuir la cualidad inherente de «no gravables» a las superficies o locales terrestres destinados a puertos marítimos del Estado regidos por la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, pues el dominio público es una categoría de bienes de configuración legal en la que tal característica no se acoge (a diferencia de las de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad —«ex» artículos 132.1 de la Constitución, CE, y 7 de la Ley de Costas 22/1988, de 28 de julio—), por lo que, al margen de la cuestión del tratamiento que la norma reserve al dominio público marítimo terrestre «natural», que es el que podría calificarse de «no sujeto», ninguna exclusión es constatable respecto de los bienes inmuebles de autos.

La no condición urbana o rústica de los bienes objeto de controversia tampoco comporta su exclusión del gravamen, pues el hecho de que urbanísticamente no merezca el recinto portuario la categorización de suelo urbano o rústico no impide que el legislador fiscal opere con conceptos y categorías propios; y, al efecto, basta examinar el artículo 2.b) de la Norma Foral, coincidente con el 62 de la Ley 39/1988, para comprobar que se entienden como bienes inmuebles urbanos, al margen de su emplazamiento, los edificios y las obras de urbanización, como las explanaciones y las que se realicen para el uso de espacios descubiertos, y los recintos destinados a depósitos, entre ellos los «muelles», por lo que no hay duda de que los recintos portuarios tienen la consideración de inmuebles urbanos.

No hay discriminación con otros bienes o supuestos, pues el principio de «igualdad» del artículo 14 de la CE no es aplicable a la comparación de la situación de los bienes sino a la de las personas, y no goza de virtualidad cuando se trata del distinto tratamiento que

diferentes bienes de una misma persona merece en diferentes ámbitos ante normativas diversas.

En resumen: la sentencia de instancia confirma las liquidaciones del IBI por entender que el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989, a cuyo amparo se practicaron, no contraviene lo establecido en el artículo 4 del Concierto Económico, en la redacción que le dio la Ley 2/1990 (de adaptación a la Ley 39/1988), porque la Norma Foral únicamente estaba obligada a respetar la «definición» que del «hecho imponible» se contiene en las normas estatales, sin tener que ajustarse a los supuestos de «exención y bonificación» previstos en ellas, por cuanto los mismos no integran la definición del hecho imponible del tributo, siendo meras excepciones a las normas que lo configuran.

SEGUNDO.—El presente recurso de casación, promovido al amparo del ordinal 4 del artículo 95.1 de la Ley de esta Jurisdicción, LJCA (según la versión entronizada en la misma por la Ley 10/1992), se funda en siguiente y único motivo de impugnación: Infracción de los artículos 4 de la Ley 2/1990, 64.a) y 61 y siguientes de la Ley 39/1988, 35.1 y 51 de la Ley de Puertos del Estado 27/1992 y 4.11 de la Ley de Costas 22/1988, porque (a), la Autoridad Portuaria de Bilbao es una entidad pública estatal que, sometida al mismo régimen fiscal que el del Estado, está exenta del IBI, a tenor de los artículos 61 y siguientes, y, en especial, 64.a) de la Ley 39/1988, en cuanto que los puertos pertenecen al dominio público marítimo terrestre; (b), en virtud de lo indicado en los artículos 2 y 4 del Concierto Económico (modificado este segundo precepto por la Ley 2/1990), se dictó la Norma Foral 9/1989, cuyo artículo 4.a) recoge los supuestos de exención del IBI, iguales a los del artículo 64.a) de la Ley 39/1988, con la diferencia, sin embargo, de excluir a los bienes del dominio público marítimo terrestre (que, por ello, en principio, habrían de considerarse sujetos al Impuesto), incumpléndose, con ello, lo establecido en el Concierto; y (c), la exención, en cuanto delimita el hecho imponible, se encuentra unida al mismo, y, por ello, si se han modificado los supuestos de exención incluidos en el IBI regulado en la Norma Foral 9/1989, no se ha cumplido el mandato del artículo 4 de la Ley del Concierto.

TERCERO.—No obstante las sutiles argumentaciones vertidas en la sentencia recurrida, procede, sin embargo, estimar el presente recurso de casación y, casando la mencionada sentencia y estimando el recurso contencioso-administrativo de instancia, anular las liquidaciones del IBI objeto de controversia, en tanto en cuanto el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989 de Vizcaya, en que las mismas se fundan, no se atempera al ordenamiento jurídico, porque:

A) La Autoridad Portuaria de Bilbao es una entidad pública de las previstas en el artículo 6.5 de la Ley General Tributaria, a tenor de lo establecido en el artículo 35.1 de la Ley 27/1992 de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, cuya función es la gestión del dominio público portuario y la realización, autorización y control de las operaciones marítimas y terrestres relacionadas con el tráfico portuario, y de los servicios portuarios, y cuyo régimen jurídico es, en consecuencia, primaria y preponderantemente, de derecho público, hasta el punto de que, según el artículo 51 de la citada Ley, está sometida al mismo régimen jurídico tributario que corresponde al Estado.

Se está, pues, desde la perspectiva fiscal o tributaria (aquí esencial), ante la presencia, «mutatis mutandi», del Estado.

B) La Ley 39/1988, sobre Haciendas Locales, tras definir en su artículo 61 el hecho imponible del IBI, contempla, en el apartado a) del 64, los casos de exención del mismo (haciendo referencia, entre los sujetos pasivos beneficiados, al Estado y a las

Comunidades Autónomas y contemplando, entre los bienes exentos, expresamente, «los del dominio público marítimo terrestre»).

O sea, en la legislación general, los Puertos están exentos del IBI en cuanto pertenecientes al dominio público marítimo terrestre.

C) El artículo 2 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, establece que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos integrados en la Renta de Aduanas, los que se recauden a través de monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación es competencia del Estado».

Su primitivo artículo 4, referente a la «armonización fiscal», tras declarar que el sistema tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal, especificaba, en su punto 4, que «se adoptarán, respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana (antecedentes del actual IBI) idéntica definición del hecho imponible...».

Por su parte, el artículo 10 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, señala que «se regulará, en todo caso, por Norma Foral de las Juntas Generales: a) La determinación del Hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria; y, b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias».

Pero el artículo 7 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, sobre Hacienda de la Comunidad Autónoma y sobre Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, indica que la «la normativa referente a los tributos locales que se hallen contemplados en la ley del Concierto Económico se armonizará cuando proceda en los siguientes aspectos: a) La determinación del... hecho imponible...; y, b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias».

El artículo 19 de la Norma Foral 5/1989, de 30 de junio, de Haciendas Locales de Vizcaya, expresa que los Ayuntamientos de dicho Territorio Histórico «deben exigir, de conformidad con las normas y disposiciones que los regulan, los siguientes Impuestos: a) Sobre Bienes Inmuebles (IBI)...».

Y la Norma Foral 9/1989, reguladora en Vizcaya del IBI, después de definir en su artículo 1 el hecho imponible del IBI (de modo igual al previsto en el artículo 61 de la Ley 39/1988), dice en su artículo 4.a) (según la versión especificada en las alegaciones administrativas y jurisdiccionales de instancia y de casación del Abogado del Estado —sin que conste en el expediente, ni en los autos, una copia de la indicada Norma Foral—) que «gozan de exención los bienes que sean propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Territorio Histórico de Vizcaya o de las Entidades Locales y estén directamente afectados a la defensa nacional, a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo, las carreteras, los caminos y las vías públicas que sean de aprovechamiento público y gratuito» [con la diferencia, respecto al artículo 64.a) de la Ley 39/1988, de no hacer referencia a los «bienes del dominio público marítimo terrestre»].

Dicha Norma Foral ha sido completada por el Decreto de la Diputación Foral de Vizcaya 77/1990, de 22 de mayo (que en su artículo 20 recoge las normas precisas para el otorgamiento de las exenciones).

D) El artículo 4.º Uno de la Ley del Concierto Económico, sobre armonización fiscal, señala, tras la reforma introducida por la Ley 2/1990, de 8 de junio, que «Se adoptará, respecto del IBI, idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos en el territorio común».

Lo que pretendía tal disposición era confirmar la invariabilidad de ciertos preceptos de la normativa foral respecto de la estatal, con la finalidad de que las cargas tributarias en ambos ámbitos no produjeran injustas desigualdades.

Pero, como se ha dejado expuesto, el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989 no comprendía, entre los bienes exentos, los del dominio público marítimo terrestre.

Sin embargo, es obvio que los mismos, cuando su titular sea el Estado (en este caso, la Autoridad Portuaria de Bilbao), no pueden quedar extramuros de la exención comentada, pues, conforme a los principios de armonización fiscal y a lo expuesto en los preceptos citados en la letra precedente, la Norma Foral 9/1989 (norma que, si bien, materialmente —a los efectos de salvaguardar el principio de legalidad tributaria—, puede tener un valor equivalente a la Ley, es desde el punto de vista formal una disposición reglamentaria general, susceptible de control jurisdiccional directo o indirecto) debió establecer, expresamente, la misma exención que se contiene en el artículo 64.a) de la Ley 39/1988, en lo que se refiere a la delimitación negativa (en sentido amplio) del hecho imponible y en lo que hace a los bienes de dominio público de titularidad estatal (comprendiendo, pues, entre los exentos, los bienes del dominio público marítimo terrestre de la titularidad del Estado).

Como apunta el Abogado del Estado, la definición y conformación del hecho imponible no consiste sólo en la determinación de los supuestos gravados por el Impuesto y de los de no sujeción al mismo, sino también, en su caso, de los supuestos de exención y bonificación.

Cierto es que, según la doctrina tradicional, son distintos los supuestos de no sujeción (el artículo 29 de la LGT establece que «La Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción») de los de exención, pues, en el primer caso, no hay realización del hecho imponible, tratándose de presupuestos que caen fuera de su órbita —aunque en ocasiones guarden proximidad con él—, y, en el segundo caso, se está produciendo el hecho imponible del tributo, al quedar los supuestos exentos incluidos en el ámbito de aquél.

Pero, entre el hecho imponible y la exención se da, como apunta la Administración recurrente, una relación de simetría, al constituir uno y otra dos fenómenos o manifestaciones antagónicas y opuestas, siendo la exención el envés del tributo o, con frase más gráfica, la otra cara de la moneda (es decir, la excepción, la negación o el reverso del tributo).

Por eso, la exención se manifiesta, habitualmente, como elemento idóneo y, a veces, indispensable, para discriminar, entre los presupuestos varios, cuáles son integrables en el hecho imponible del tributo, ampliamente considerado; y es en este sentido en el que la exención no aparece, entonces, como el envés antitético del hecho imponible, sino como parte integrante del mismo.

En consecuencia, y por lo que a este caso se refiere, si el IBI y su hecho imponible se definen en los mismos términos en el territorio foral de Vizcaya y en el territorio común, pero se modifican sustancialmente los supuestos incluidos en su ámbito,

especificados bien positivamente o bien negativamente, prescindiendo de uno de los casos lógicos de exención que modulan la esencia de sus elementos objetivos básicos, resulta evidente que no se han cumplido los principios y mandatos armonizadores de la Ley del Concierto (en su versión original o en la derivada de la Ley 2/1990) y que, por tanto, el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989, en la versión apuntada por la Abogacía del Estado, no se atempera al ordenamiento jurídico.

Y es que la configuración y tipificación del hecho imponible se realiza en función de distintos elementos positivos y negativos, en cuanto, como venimos diciendo, los supuestos de no sujeción y las exenciones permiten fijar los límites concretos del hecho imponible.

E) Por tanto, si el artículo 4 de la Ley del Concierto Económico dispone, respecto al IBI, que se adoptará idéntica definición del hecho imponible, no cabe sino concluir que ello implicará, forzosamente (so pena, en caso contrario, de incumplir dicha norma armonizadora y de incurrir en un caso claro de injustificada discriminación, con la consecuente infracción del principio de igualdad previsto en el artículo 14 de la CE), la necesidad de extender tal identidad, también, a los supuestos de exención, como delimitadores del mismo hecho imponible.

Y puede concluirse con el Abogado del Estado que «el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989, al no comprender en la exención los bienes del dominio público marítimo terrestre de la titularidad del Estado, que sí están declarados exentos en el artículo 64.a) de la Ley 39/1988, resulta contrario al artículo 4 de la Ley de Concierto Económico, y, en consecuencia, no conforme al ordenamiento jurídico —como tampoco lo son las liquidaciones giradas a su amparo—».

Conclusión que viene confirmada por el hecho de que en la versión vigente del comentado artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989 de Vizcaya (según consta en la página de Internet «Diputación Foral Vizcaya.Net»), se comprende, entre los bienes exentos del IBI, «los que sean propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Territorio Histórico de Bizkaia o de las Entidades Locales y estén directamente afectos a la defensa nacional, a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo, y siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito: las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los del dominio público marítimo terrestre o hidráulico».

CUARTO.—Procediendo, por tanto, estimar el presente recurso de casación y, en consecuencia, casar la sentencia recurrida y estimar el recurso contencioso-administrativo de instancia, con la derivada anulación de las liquidaciones del IBI objeto de controversia, no ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en la instancia, debiendo las partes satisfacer cada una las suyas en este recurso casacional.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que, estimando, como estimamos, el presente recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao, contra la sentencia número 30 dictada, con fecha 31 de enero de 1997, por la Sección Primera de

la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, la casamos, y, en consecuencia, con estimación del recurso contencioso-administrativo de instancia, anulamos las liquidaciones del IBI objeto de controversia.

No ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en la instancia y en este recurso casacional.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en su caso en el «Boletín Oficial del Estado», y, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2002

Recurso: Casación nº 7708/1997

Ponente: José Mateo Díaz.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 3
- Art. 42

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Tributos locales
- Unidad de mercado

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El Ayuntamiento de Bilbao practicó liquidación, por el concepto de impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, correspondiente a la transmisión de parte del inmueble sito en calle G. núm..., de la mencionada villa, ingresando por tal concepto un total de 1.775.291 ptas.

SEGUNDO.—Formulado recurso de reposición, resultó desestimado por resolución expresa del Concejal Delegado del Área de Economía y Hacienda de 30 de septiembre de 1994, y frente a ella se dedujo recurso contencioso, que se tramitó ante la Sección 1ª de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recurso 4865/1994, y que finalizó por sentencia desestimatoria de 5 de junio de 1997.

TERCERO.—Contra la misma se formuló recurso de casación, en el que, una vez interpuesto, recibidos los autos, admitido a trámite y efectuadas sus alegaciones por la Administración recurrida, se señaló el día 23 de septiembre de 2002 para votación y fallo, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. José Mateo Díaz, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el cauce del art. 95.1.4 de la Ley de la Jurisdicción de 1956, la recurrente opone los siguientes motivos:

1.—Infracción de los arts. 9, 14 y 31 CE, que recogen los principios de seguridad jurídica, igualdad, y capacidad económica.

2.—Id. de los arts. 62.e), 63, 68, 107 al 113 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, 30/1992, de 26 de noviembre (LPAC).

3.—Id. del art. 54 de la misma Ley 30/1992.

4.—Id. art. 511 de la Ley de Régimen Local, 92.2.1 del Real Decreto 3250/1976, y del art. 355 del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986.

SEGUNDO.—Consciente la parte recurrente de que la aplicación del art. 93.2.b) de la Ley de la Jurisdicción de 1956 impediría, por razón de la cuantía de la liquidación discutida, inferior a seis millones de pesetas, la admisibilidad del recurso, dedica el primer motivo a impugnar, como también hizo en la instancia, la validez de la Disposición Transitoria de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento mencionado, reguladora del impuesto aplicado, con base en la vulneración de los principios citados.

En dicha Disposición Transitoria, la norma municipal se aparta del sistema que siguió la Ley de Haciendas Locales para la aplicación del impuesto de plus valía, a partir del 1 de enero de 1990. En el texto de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 30/1988, de 28 de diciembre, se estableció que en tanto no se fijaran los nuevos valores catastrales, de conformidad con las normas de la propia Ley, arts. 70 y 71, el impuesto tomaría en consideración los valores catastrales que imperaban en la fecha indicada, es decir, los que se aplicaron a la contribución territorial urbana devengada el 1 de enero de 1989.

En lugar de ello, la Ordenanza local, en el precepto impugnado, determinó que se aplicarían los valores resultantes de las tablas de Índices de Valor del impuesto municipal sobre incremento de valor de los terrenos vigentes en la mencionada fecha, prorrogándolos de hecho en forma indefinida.

De los preceptos citados como infringidos hemos de eliminar, por de pronto, toda referencia al derecho fundamental a la igualdad, proclamado por el art. 14 CE, para lo que basta con recordar, una vez más, que en el mismo no se prohíben las desigualdades, sino el tratamiento jurídico diferente a quienes se hallan en la misma situación. Ello requiere que se ofrezca un término de comparación que permita hacer el juicio de desigualdad, término que en el presente supuesto no se ha ofrecido y que no puede ser sustituido por las genéricas afirmaciones de que en otros municipios se sigue el sistema preconizado por la parte. Ad exemplum, véanse las SSTC 1/2001, de 15 de enero, y 32/2001, de 12 de febrero, así como cuantas en ellas se citan.

Del mismo modo, hemos de descartar la referencia a la seguridad jurídica, principio que conecta con las situaciones jurídicas en que se hallen los sujetos que lo invocan, y proscribire las normas inciertas, o cuyos efectos no se hallen determinados con claridad, o que sean arbitrarias y carezcan de razonabilidad —STC 104/2000, de 13 de abril—, defectos que en sí mismos no se encuentran en el texto reglamentario impugnado.

En cambio es obligado el examen de la invocación que se hace a un sistema "justo", con base en el art. 31.1 de la primera Norma.

TERCERO.—En la justicia de la normativa fiscal alienta, en efecto, la homogeneidad y unidad del sistema tributario, simplemente como un reflejo de la unidad del ordenamiento impositivo.

Esta unidad, claramente predicable del sistema en los territorios de derecho común, tiene que ser atemperada, al tratar de los regidos por normas forales, con el indiscutible derecho a la diversidad que la Constitución reconoció en la Disposición Adicional Primera, y que la jurisprudencia ha refrendado constantemente.

La sentencia recurrida llega a su decisión legitimadora de la Ordenanza con base en las siguientes premisas: 1.—Los criterios económicos que se sigan por el territorio histórico de Vizcaya no tienen por que coincidir con los del resto de la Comunidad Autónoma o del Estado.

2.—Las incidencias diferentes que se produzcan en el mercado no son obstáculo para su legalidad, salvo que "intencionadamente" se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, adoptando medidas que supongan obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen, como estableció la STC de 20 de noviembre de 1981, sin que la unidad del mercado suponga la uniformidad del mismo, como razonó la STC de 1 de julio de 1986.

3.—El Tribunal Supremo ha amparado la diversidad foral, como puede verse en la STS de 19 de julio de 1991, conforme a cuya doctrina no puede sostenerse que en un territorio histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones, pues otra cosa implicaría convertir al legislador fiscal en mero amanuense, con lo que desaparecería prácticamente la autonomía foral y se incumpliría el art. 2.Uno de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, precepto que no sólo habla de "mantener" el régimen tributario, sino de "establecer" y "regular" el mismo.

CUARTO.—Esta doctrina sigue siendo la de esta Sala, limitándonos ahora a añadir que, aunque ciertamente el impuesto municipal de incremento del valor de los terrenos no es objeto de mención específica en la referida Ley del Concierto, a la sazón vigente, su art. 44, epígrafe 1, dice con suficiente claridad que "en virtud del proceso de actualización de los derechos históricos a que se refiere la Disposición Adicional Primera de la Constitución, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de los demás tributos propios de las entidades locales (...)", con los únicos límites, fijados por el epígrafe 2, de:

"a) Atención a la estructura general establecida para los precios públicos y al sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el artículo 4 que sean de aplicación a esta materia".

"b) No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común, cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco".

Por otra parte, no es ocioso señalar la práctica coincidencia entre el valor del metro cuadrado en la liquidación impugnada y en el que sostiene la parte recurrente 319.797 ptas. y 316.625 ptas. respectivamente, como bien ha señalado la Administración recurrida a lo largo del procedimiento y en sus alegaciones en el presente recurso.

Finalmente, debemos recordar que la jurisprudencia ha admitido siempre la legitimidad de acudir a las tablas o índices anteriores cuando, por el motivo que fuese, no habían podido ser sustituidas, conforme a Derecho, por otras posteriores.

QUINTO.—En consecuencia, desestimamos el motivo, lo que implica el rechazo de la totalidad del recurso, puesto que los restantes motivos contemplan aspectos concretos del acto de aplicación, en los que, en atención a la cuantía, nos está vedado entrar. En otros términos, de haber prosperado el primer motivo, habríamos declarado la nulidad de la liquidación, por ser nula la Ordenanza, pero habiendo ésta superado el examen de

legalidad, los actos de aplicación se convierten en firmes automáticamente, al ser irrecurribles por la razón indicada. La desestimación del recurso implica, por aplicación del art. 102.3 de la citada Ley jurisdiccional, la preceptiva condena en costas.

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por la potestad que nos confiere el pueblo español.

FALLO

Desestimamos el recurso de casación interpuesto por D^a María del Pilar, contra la sentencia dictada el día 5 de junio de 1997, por la Sección 1^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su recurso 4865/1994, siendo parte recurrida el Ayuntamiento de Bilbao, imponiendo a la parte recurrente condena en las costas del recurso.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Emilio Pujalte Clariana.- Pascual Sala Sánchez.- Jaime Rouanet Moscardó.- Ramón Rodríguez Arribas.- José Mateo Díaz.- Alfonso Gota Losada.

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2002

Recurso: Casación nº 8050/1997

Ponente: Emilio Pujalte Clariana.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por la Abogacía del Estado se promovió recurso de esta clase contra acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurce de fecha 20 de octubre de 1994, formalizando demanda en la que, tras alegar los hechos e invocar los fundamentos de derecho que estimó del caso, pidió "sentencia en la que, estimando el recurso, declare:

- 1º). Que el art. 4.a) de la Norma Foral 9/1989 no es conforme a derecho.
- 2º). Que los bienes de dominio público marítimos-terrestre han de gozar de exención en el I.B.I.
- 3º). Que, en consecuencia, la liquidación impugnada no es conforme a derecho, debiendo procederse a su anulación".

Conferido traslado de aquella al Ayuntamiento de Santurce, evacuó el trámite de contestación pidiendo que "dicte Sentencia por la que, con desestimación del recurso en todos sus pedimentos (tres), confirme íntegramente el acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi data 14 de octubre de 1994, desestimatorio, a su vez, del recurso de reposición interpuesto por la Autoridad Portuaria de Bilbao y confirmatorio, en definitiva, de liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio 1.993, por un total importe de 747.379 pesetas, con todo lo demás que proceda, e imposición de costas a la actora".

SEGUNDO.—En fecha 28 de febrero de 1997 la Sala de instancia dictó sentencia cuya parte dispositiva dice:

"Fallo: Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Abogado del Estado en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao contra el acuerdo del Ayuntamiento de Santurzi de 20 de octubre de 1994 confirmatorio de la

liquidación girada por I.B.I. correspondiente al ejercicio 1993, en cuantía de 747,379 ptas. y confirmamos dicho acuerdo, sin hacer imposición de costas".

TERCERO.—Contra dicha sentencia se preparó por la Abogacía del Estado recurso de casación que fue admitido y, comparecida la recurrente en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, presentó escrito de interposición, suplicando "sentencia por la que, estimándose el presente recurso, se case y anule la recurrida, se estime el recurso contencioso administrativo 4766/94 y se declare que el art. 4.a) de la Norma Foral 9/1989 es nulo de pleno derecho, que los bienes de dominio público marítimo-terrestre gozan de exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y que, en consecuencia, es, asimismo, nula la liquidación objeto de impugnación".

Funda tal pretensión en tres motivos de casación, articulados todos al amparo del Art. 95.1.4) de la Ley Jurisdiccional (en la redacción que le dio la Ley 10/1992, de 30 de abril, aplicable al caso de autos), en el primero de los cuales denuncia la infracción de los arts. 28 de la Ley General Tributaria y 4 de la Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; el segundo motivo denuncia la vulneración por la sentencia de instancia del Art. 9.3 de la Constitución al declarar la conformidad a derecho del Art. 4.a) de la Norma Foral 9/89, y el tercer motivo denuncia, asimismo, la vulneración por inaplicación en la sentencia de instancia del Art. 14 de la Constitución.

CUARTO.—Por la parte recurrida se formuló oposición al recurso de casación, en escrito de 4 de enero de 1999, pidiendo "sentencia por la que, con declaración de no haber lugar al recurso, confirme íntegramente la núm. 107/97, de 28 de febrero, recaída en el procedimiento ordinario núm. 4.766/94, dictada por la Sala de esa Jurisdicción, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y condene en costas a la actora", para lo cual expone su discrepancia respecto de los argumentos contenidos en los motivos articulados por la parte recurrente.

Tras lo anterior, quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo por la Sala, acto que tuvo lugar el día 8 de octubre de 2002.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Pujalte Clariana.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—No obstante las argumentaciones de la sentencia recurrida, procede estimar el presente recurso de casación, de similar contenido que los que han sido objeto de anteriores sentencias de esta Sala, como la de 1º de octubre en curso, anulando las liquidaciones del IBI objeto de controversia, en tanto en cuanto el Art. 4.a) de la Norma Foral 9/1989 de Vizcaya, en que las mismas se fundan, no se atempera al ordenamiento jurídico por las siguientes razones:

A).—La Autoridad Portuaria de Bilbao es una entidad pública de las previstas en el Art. 6.5 de la Ley General Tributaria, a tenor de lo establecido en el Art. 35.1 de la Ley 27/1992 de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, cuyo régimen jurídico es de Derecho Público, hasta el punto de que, según el Art. 51 de la citada Ley, está sometida al mismo régimen tributario que corresponde al Estado. Se está, pues, desde la perspectiva fiscal (aquí esencial) ante la presencia, "mutatis mutandi", del Estado.

B).—La Ley 39/1988, sobre Haciendas Locales, tras definir en su Art. 61 el hecho imponible del IBI, contempla en el Art. 64.a) los casos de exención del mismo haciendo

referencia, entre los sujetos pasivos beneficiarios, al Estado y a las Comunidades Autónomas, y contemplando, entre los bienes exentos, expresamente "los del dominio público marítimo terrestre". O sea, en la legislación general los Puertos están exentos del IBI en cuanto pertenecientes al dominio público marítimo terrestre.

C).—El Art. 2 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco establece que las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos integrados en la Renta de Aduanas, los que se recauden a través de monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación es competencia del Estado.

Su primitivo Art. 4, referente a "armonización fiscal", tras declarar que el sistema tributario de los Territorios Históricos respetará las normas de armonización fiscal, especificaba en su punto 4 que se adoptarán, respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana (antecedentes del actual IBI) idéntica definición del hecho imponible...

Por su parte, el Art. 10 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, señala que se regulará, en todo caso, por Norma Foral de las Juntas Generales:

a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias. Pero el Art. 7 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, sobre Hacienda de la Comunidad Autónoma y sobre Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, indica que la normativa referente a los tributos locales que se hallen contemplados en la Ley del Concierto Económico se armonizará cuando proceda en los siguientes aspectos:

a) La determinación del... hecho imponible...

b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

El Art. 19 de la Norma Foral 5/1989, de 30 de junio, de Haciendas Locales de Vizcaya, expresa que los Ayuntamientos de dicho Territorio Histórico deben exigir, de conformidad con las normas y disposiciones que los regulan, los siguientes impuestos:

a) Sobre Bienes Inmuebles (IBI)... Y la Norma Foral 9/1989, reguladora en Vizcaya del IBI, después de definir en su Art. 1 el hecho imponible del IBI (de modo igual al previsto en el Art. 61 de la Ley 29/1988), dice en su Art. 4.a) (según la versión especificada en las alegaciones administrativas y jurisdiccionales de instancia y de casación del Abogado del Estado, sin que conste en el expediente ni en los autos una copia de la indicada Norma Foral) que gozan de exención los bienes que sean propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Territorio Histórico de Vizcaya o de las Entidades Locales y estén directamente afectados a la defensa nacional, a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo, las carreteras, los caminos y las vías públicas que sean de aprovechamiento público y gratuito; con la diferencia, respecto al Art. 64.a) de la Ley 39/1988, de no hacer referencia a "los bienes del dominio público marítimo terrestre". Dicha Norma Foral ha sido completada por el Decreto de la Diputación Foral de Vizcaya 77/1990, de

23 de mayo, que en su Art. 20 recoge las normas precisas para el otorgamiento de las exenciones.

D).—El Art. 4 Uno de la Ley del Concierto Económico sobre armonización fiscal, señala —tras la reforma introducida por la Ley 2/1990, de 8 de junio— que se adoptará, respecto del IBI, idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos en el Territorio Común. Por tanto, lo que pretende tal disposición es confirmar la invariabilidad de ciertos preceptos de la normativa foral respecto de la estatal, con la finalidad de que las cargas tributarias en ambos ámbitos no produjeran injustas desigualdades; pero como se ha dejado expuesto, el Art. 4.a) de la Norma Foral 9/1989 no comprendía, entre los bienes exentos, los del dominio público marítimo terrestre.

Sin embargo, es obvio que los mismos, cuando su titular sea el Estado (en este caso, la Autoridad Portuaria de Bilbao) no pueden quedar extramuros de la exención comentada, pues, conforme a los principios de armonización fiscal y a lo expuesto en los preceptos citados en la letra precedente, la Norma Foral 9/1989 (norma que si bien materialmente, a los efectos de salvaguardar el principio de legalidad tributaria, puede tener un efecto equivalente a la Ley es, desde el punto de vista formal, una disposición reglamentaria general, susceptible de control jurisdiccional directo o indirecto) debió establecer expresamente la misma exención que se contiene en el Art. 64.a) de la Ley 39/1988, en lo que se refiere a la delimitación negativa del hecho imponible y en lo que hace a los bienes de dominio público de titularidad estatal, comprendiendo, pues, entre los exentos, los bienes del dominio público marítimo terrestre de la titularidad del Estado.

En consecuencia, y por lo que a este caso se refiere, si el IBI y su hecho imponible se definen en los mismos términos en el territorio foral de Vizcaya y en el territorio común, pero se modifican sustancialmente los supuestos incluidos en su ámbito, prescindiendo de uno de los casos lógicos de exención, resulta evidente que no se han cumplido los principios y mandatos armonizadores de la Ley del Concierto (en su versión original o en la derivada de la Ley 2/1990) y que, por tanto, el Art. 4.a) de la Norma Foral 9/1989, en la versión apuntada por la Abogacía del Estado, no se atempera al ordenamiento jurídico.

Por tanto, puede concluirse con el recurrente que "el Art. 4.a) de la citada Norma Foral 9/1989, al no comprender en la exención los bienes de dominio público marítimo terrestre de la titularidad del Estado, que sí están declarados exentos en el Art. 64.a) de la Ley 39/1988, resulta contrario al Art. 4 de la Ley de Concierto Económico, y, en consecuencia, no conforme al ordenamiento jurídico —como tampoco lo son las liquidaciones giradas a su amparo—", conclusión que viene confirmada por el hecho de que en la versión vigente del comentado Art. 4.a) de la Norma Foral 9/1989 de Vizcaya (según consta en la página de Internet "Diputación Foral Vizcaya.Net") se comprende entre los bienes exentos del IBI los que sean propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Territorio Histórico de Bizkaia o de las Entidades Locales y estén directamente afectos a la defensa nacional, a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo, y siempre que sean de aprovechamiento público gratuito: las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los del dominio público marítimo terrestre o hidráulico.

SEGUNDO.—Procediendo, por tanto, estimar el presente recurso de casación y, en consecuencia, casar la sentencia recurrida y estimar el recurso contencioso administrativo de instancia, con la derivada anulación de las liquidaciones del IBI

objeto de controversia, no ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en la instancia, debiendo las partes satisfacer cada una las suyas en este recurso casacional.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo, nos confiere la Constitución.

FALLO

Estimar el presente recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao, contra la sentencia dictada, con fecha 28 de febrero de 1997, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que casamos y, en consecuencia, con estimación del recurso contencioso administrativo de instancia, anulamos las liquidaciones del IBI objeto de controversia.

No ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en la instancia y en este recurso casacional.

Así por esta nuestra sentencia, que, en su caso, se publicará en el Boletín Oficial del Estado e insertará en la Colección de Jurisprudencia de este Tribunal que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Emilio Pujalte Clariana.- Pascual Sala Sánchez.- Jaime Rouanet Moscardó.- Ramón Rodríguez Arribas.- José Mateo Díaz.- Alfonso Gota Losada.

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de diciembre de 2002

Recurso: Casación nº 8048/1997

Ponente: José Mateo Díaz.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En la Villa de Madrid, a veintiocho de diciembre de dos mil dos. La Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, ha visto el recurso de casación 8048/1997, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el día 28 de febrero de 1997, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su recurso 4765/1994, siendo parte recurrida el Ayuntamiento de Santurce, representado por el Procurador don Luis Pulgar Arroyo, bajo la dirección de Letrado, relativo a impuesto sobre bienes inmuebles (IBI).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El Ayuntamiento de Santurce giró a la Autoridad Portuaria de Bilbao la liquidación del IBI correspondiente al ejercicio 1993, del inmueble..., por importe de 3.678.602 ptas., frente a la cual formuló dicho sujeto pasivo recurso de reposición, desestimado por resolución de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento indicado, de fecha 14 de octubre de 1994.

SEGUNDO.—Contra los mencionados actos dedujo recurso contencioso la Autoridad Portuaria indicada, representada y dirigida por el señor Abogado del Estado, que se tramitó ante la Sección 1ª de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recurso 4765/1994, finalizado por sentencia de 28 de febrero de 1997, desestimatoria del mismo.

TERCERO.—Frente a esta resolución se formalizó por el Abogado del Estado recurso de casación, en el que, una vez interpuesto, recibidos los autos, admitido a trámite y efectuadas sus alegaciones por la Administración recurrida, se señaló el día 17 de diciembre de 2002 para votación y fallo, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. José Mateo Díaz, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por la vía del art. 95.1.4 de la Ley de la Jurisdicción de 1956, versión de 1992, la representación del Estado opone un motivo único, alegando la infracción de la regla armonizadora del art. 4 de la Ley del Concierto Económico, de 13 de mayo de 1981, modificada por la Ley 2/1990, de 8 de junio y el art. 14 CE, entendiendo, en síntesis que, en materia de exenciones, los preceptos indicados imponen la adecuación de la normativa que rija en el País Vasco a la del territorio común.

SEGUNDO.—Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el tema que nos ocupa en sus sentencias de 20 de septiembre (recurso de casación 7139/1997 y 1 de octubre (recurso de casación 7179/1997), ambas de 2002, en las que fueron partes las mismas que hoy contienden, y en los que se discutió, asimismo, la exención reclamada por la Autoridad Portuaria del Puerto de Bilbao.

Las liquidaciones a que se referían dichos recursos correspondían también al ejercicio de 1993, por todo lo cual es manifiesto que hemos de seguir la doctrina que establecimos en dichas sentencias y que tanto la parte recurrente como la recurrida conocen de antemano.

Hemos de señalar, además, que los motivos de casación utilizados en dichos recursos coinciden con los presentes, sobre todo en la sentencia de 20 de septiembre de 2002.

En ésta, en efecto, el motivo único casacional consistía en que el art. 4. A) de la Norma Foral de Vizcaya 9/1989, de 30 de junio, indirectamente impugnada, infringe el art. 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, en la redacción dada por la Ley 2/1990, de 8 de junio, así como el art. 14 CE.

Y en la de 1 de octubre de 2002 el motivo único utilizado por la representación del Estado era el de la infracción de los artículos 4 de la Ley del Concierto Económico ya citada, y los 61 y siguientes de la Ley 39/1988, 35.1 y 51 de la Ley de Puertos del Estado 27/1992 y 4.11 de la Ley de Costas 22/1988.

Ambas sentencias estimaron los recursos y anularon las liquidaciones impugnadas.

TERCERO.—En consecuencia, sólo nos resta por compendiar, de la forma más breve posible, los argumentos tenidos en cuenta por dicha doctrina.

Como primer argumento sostuvimos que la Autoridad Portuaria de Bilbao es una entidad pública de las previstas en el art. 6.5 de la Ley General Presupuestaria, Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, a tenor de lo establecido en el art. 35.1 de la Ley 27/1992, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, estando sometida, en consecuencia, al mismo régimen jurídico tributario que corresponde al Estado, según el art. 51 de la Ley citada en último lugar.

En segundo lugar, la Ley 39/1988 contempla en el art. 64.a) establece exenciones, haciendo referencias, entre los sujetos pasivos beneficiados al Estado y a las Comunidades Autónomas, y entre los bienes exentos, a «los del dominio público marítimo terrestre».

En tercer término, nos remitimos al art. 2 de la Ley del Concierto Económico, que establece las competencias de los órganos de los territorios históricos para establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos integrados en la

Renta de Aduanas, los que se recauden a través de los monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, que siguen correspondiendo al Estado.

Ciertamente, el art. 4, referente a la «armonización fiscal» impuso a los territorios indicados la obligación de adoptar, respecto de las contribuciones territoriales, rústica, pecuaria y urbana, «idéntica definición del hecho imponible», sin mencionar las exenciones, y el art. 10.b) de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, declaró de la competencia de las Juntas Generales «el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias», pero no lo es menos que el art. 7 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, sobre Hacienda de la Comunidad Autónoma y sobre Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, indicó que «la normativa referente a los tributos locales, que se hallen contemplados en la ley del Concierto Económico, se armonizará cuando proceda en los siguientes aspectos: a) La determinación del [...] hecho imponible [...] y; b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias».

Y, además, la Norma Foral 9/1989, reguladora del IBI en Vizcaya dice en su art. 4 a) que «gozan de exención los bienes que sean propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Territorio Histórico de Vizcaya o de las entidades locales y estén directamente afectados a la defensa nacional, a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo las carreteras, los caminos y las vías públicas que sean de aprovechamiento público y gratuito», omitiendo, empero, la referencia a los bienes del dominio público marítimo terrestre, que figura, como vimos, en el art. 64 a) de la Ley 39/1988.

Pero esta omisión no puede prevalecer frente a la claridad con 4.Uno de la Ley del Concierto busca similar tratamiento fiscal y, sobre todo, frente al hecho de que el Estado —en este caso, la Autoridad Portuaria de Bilbao—, no puede quedar extramuros de la exención contemplada, pues la Norma Foral 9/1989 venía obligada, por cuanto se ha dicho, a establecer las mismas exenciones que figuran en el art. 64 a), por lo que resulta contraria al art. 4 de la Ley del Concierto y, en consecuencia, no conforme al ordenamiento jurídico, como tampoco las liquidaciones giradas con su cobertura.

Y como último argumento, debemos dejar constancia de que en la página de Internet de la Diputación Foral Vizcaya se inserta la Norma Foral 9/1989, cuyo art. 4 a) ya reproduce íntegramente el art. 64 a) de la Ley 39/1988, y, por tanto, comprende la exención del dominio público marítimo terrestre.

CUARTO.—Procede en definitiva estimar el motivo único y, como consecuencia, anular las liquidaciones impugnadas, sin hacer condena en costas a los efectos del art. 102.2 de la Ley de la Jurisdicción.

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por la potestad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Estimamos el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el día 28 de febrero de 1997, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su recurso 4765/1994, siendo parte recurrida el Ayuntamiento de Santurce, la que

casamos, y en consecuencia, con estimación del recurso contencioso-administrativo de instancia, anulamos las liquidaciones objeto del litigio.

Sin condena en costas.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-73

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2003

Recurso: Casación nº 5732/1997

Ponente: Manuel Campos Sánchez-Borbona.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 14

Voces:

- Actualización de balances
- Impuesto sobre Sociedades

En la Villa de Madrid, a seis de febrero de dos mil tres.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Tercera por los Magistrados indicados al margen, el recurso de casación número 5732/1997 interpuesto por la Administración del Estado, representada por Abogado del Estado, contra la sentencia dictada con fecha 27 de noviembre de 1996 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso número 390/1994, sobre actualización de valores de activos practicada al amparo de la Norma Foral 42/1990, de 27 de diciembre, del Territorio Histórico de Álava; es parte recurrida «Iguatorial Quirúrgico Médico, SA de Seguros», representada por la Procuradora doña Mercedes R. S.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—«Iguatorial Quirúrgico Médico, SA de Seguros» interpuso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid el recurso contencioso-administrativo número 390/1994 contra la resolución del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 1993 que desestimó el recurso ordinario interpuesto contra la dictada por la Dirección General de Seguros con fecha 17 de junio de 1993. En esta última se le instaba a realizar ajustes en su contabilidad relativos a la actualización de balances operada al amparo de la Norma Foral 42/1990, de 27 de diciembre, del Territorio Histórico de Álava, con el fin de deshacer las actualizaciones de inmovilizado de material e inversiones materiales que por importe de 14.004.000 pesetas figuraban en su balance como parte integrante de su patrimonio.

SEGUNDO.—En su escrito de demanda, de 13 de octubre de 1994, alegó los hechos y fundamentos de Derecho que consideró oportunos y suplicó se dictase sentencia «por la que, estimando el presente recurso, anule y deje sin efecto la Resolución recurrida, con

lo demás procedente, incluidas las costas a la demandada si se opusiere a esta demanda». Por otrosí interesó el recibimiento a prueba.

TERCERO.—El Abogado del Estado contestó a la demanda por escrito de 29 de noviembre de 1994, en el que alegó los hechos y fundamentación jurídica que estimó pertinentes y suplicó a la Sala dictase sentencia «confirmando en todos sus extremos el acuerdo recurrido».

CUARTO.—Practicada la prueba que fue declarada pertinente por auto de 18 de julio de 1995 y evacuado el trámite de conclusiones por las representaciones de ambas partes, la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia con fecha 27 de noviembre de 1996, cuya parte dispositiva es como sigue: fallamos: «Que estimando el recurso contencioso-administrativo formulado por la Procuradora doña Mercedes R. S., en nombre y representación de Igualatorio Quirúrgico Médico, SA, contra las resoluciones de fecha 17-6-1993, dictada por la Dirección General de Seguros y la de 27-12-1993 de la Subsecretaría General de Recursos, del Ministerio de Economía y Hacienda, debemos declarar y declaramos que ambas resoluciones son nulas por no estar ajustadas a Derecho, al asistir a la recurrente su derecho de acogerse a lo dispuesto en la Norma Foral 42/1990 invocada; sin hacer mención especial en cuanto a costas».

QUINTO.—Con fecha 1 de agosto de 1997 el Abogado del Estado interpuso ante esta Sala el presente recurso de casación número 5732/1997 contra la citada sentencia, al amparo de los siguientes motivos:

«I.—Al amparo del artículo 95.1.4º, por infracción de la Norma Foral 13/1990, en relación con los artículos 38 y 39 del Código de Comercio, 195 de la Ley de Sociedades Anónimas, 20 de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados y 45 del Reglamento de 1 de agosto de 1985.

II.—Al amparo del artículo 95.1.4º, por infracción del artículo 149.1.6ª de la Constitución.

III.—Al amparo del artículo 95.1.4º, por infracción de los artículos 149.1.6ª de la Constitución y 2, 3 y 4.9ª de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco».

SEXTO.—La entidad «Igualatorio Quirúrgico Médico, SA de Seguros» presentó escrito de oposición al recurso y suplicó su desestimación con expresa imposición de costas al recurrente.

SÉPTIMO.—Por providencia de 31 de octubre de 2002 se nombró Ponente al Excmo. Sr. Magistrado D. Manuel Campos Sánchez-Bordona y se señaló para su Votación y Fallo el día 29 de enero de 2003, en que ha tenido lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Campos Sánchez-Bordona, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La sentencia que es objeto de este recurso de casación, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid con fecha 27 de noviembre de 1996, estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad aseguradora «Igualatorio Quirúrgico Médico, SA de Seguros» contra las

resoluciones del Ministerio de Economía y Hacienda antes reseñadas que le exigieron modificar los valores contables correspondientes al ejercicio 1991 que aquélla había reflejado tras actualizarlos al amparo de lo dispuesto en la Norma Foral 42/1990, de 27 de diciembre, del Territorio Histórico de Álava.

En concreto, la Dirección General de Seguros, al considerar que la actualización de los valores contables realizada bajo la cobertura de la citada Norma Foral 42/1990 no era conforme a derecho, había requerido a la entidad aseguradora para que realizara en su contabilidad los «ajustes necesarios para deshacer las actualizaciones de inmovilizado material e inversiones materiales que, por importe de 14.004.000 pesetas, figuraban en su balance como parte integrante de su patrimonio».

La Sala de instancia anuló los actos administrativos impugnados por entender que la entidad aseguradora podía válidamente estar a lo dispuesto en la Norma Foral 42/1990 invocada y, en consecuencia, la actualización practicada en su balance estaba «legalmente autorizada».

SEGUNDO.—Diremos ante todo que el presente recurso de casación es análogo al número 5199/1996 que recientemente hemos resuelto —en sentido contrario a la tesis sostenida por el Abogado del Estado, autor de ambos— por sentencia de 4 de julio de 2002.

Se trataba entonces de actos administrativos similares, dictados por el mismo Ministerio de Economía y Hacienda, en relación con la actualización de valores contables llevada a cabo por otra entidad aseguradora al amparo de una Norma Foral, en aquel caso la número 13/1990 del Territorio Histórico de Guipúzcoa. Dichos actos fueron asimismo anulados por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (de 7 de diciembre de 1995) que se pronunció en términos coincidentes con la que ahora es objeto de casación.

En la medida en que la sentencia de instancia ahora impugnada repite lo ya expuesto por la del mismo Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7 de diciembre de 1995 y que los motivos impugnatorios suscritos ahora por el Abogado del Estado repiten, en cuanto al fondo, los ya alegados contra aquélla, que desestimamos en la nuestra de 4 de julio de 2002, haremos necesariamente referencia a esta última para fundamentar su rechazo, que ya anticipamos.

TERCERO.—Tal como expusimos en la sentencia precedente, la Sala de instancia

«[...] razonó de modo exhaustivo sobre la normativa aplicable, por lo que ahora se entiende suficiente con referirse a ese ámbito normativo de modo sintético. Está contenido en el artículo 7 de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, sobre Ordenación del Seguro Privado —que se reitera en análogos términos en el artículo 7º de la vigente Ley 30/1995, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados—, y en los artículos 42, 43 y 44 del Reglamento de aquella Ley, aprobado por Real Decreto 1348/1985, de 1º de agosto. Además lo integran los preceptos que el Código de Comercio dedica en su Título III, del Libro I, a la “Contabilidad de los empresarios”, en particular aquellos que se refieren a las “Cuentas Anuales”, rúbrica de la Sección Segunda y el capítulo VII, dedicado a las “Cuentas Anuales”, de la Ley de Sociedades Anónimas, cuyo Texto Refundido fue aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. Sus preceptos en tal materia, y en cuanto establecen los principios contables se desarrollan con mayor amplitud y precisión en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, cuya adaptación a las

Compañías de Seguros se produce por Orden Ministerial de 24 de abril de 1991, por sus peculiares características, según expresa su Preámbulo.

La Sala de Instancia deja señalado en ese examen, por un lado, que conforme a esa normativa “el principio de precio de adquisición” obliga, como norma general, a que todos los bienes se contabilicen por su precio de adquisición o coste de producción, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones del mismo, en cuyo caso deberá dar cumplida información de ello en la Memoria y, por otro, que tanto el artículo 195.3 de la Ley de Sociedades Anónimas, como el artículo 45.6 del Reglamento de Ordenación de los Seguros Privados permiten esa corrección por la aplicación de la legislación fiscal.

A partir de ahí, la sentencia recurrida distingue lo que son normas contables, tendentes a fijar los criterios sobre normalización contable de las empresas o sociedades mercantiles, y las Sociedades de Seguros lo son, y la legislación fiscal, que no incorpora normas de contenido contable y por sí misma no puede introducir criterios de valoración distintos del precio de adquisición, pero que sí es contemplada por las normas contables como posible causa que provoca o puede provocar rectificaciones o modificaciones del valor del inmovilizado, con la consiguiente actualización de balances».

Concluye la Sala sentenciadora, en nuestro caso, afirmando: «(la Norma Foral 42/1990) está contemplando la posibilidad de que las entidades aseguradoras afectadas puedan, al amparo de las Leyes Fiscales (art. 45.6 RO SP; ya citado), revalorizar el inmovilizado procediendo a realizar las rectificaciones de valor, que, como excepción a la inmutabilidad del principio del precio de adquisición, las leyes contables permiten, siempre que se elabore la Memoria justificativa [art. 1.c) del citado Reglamento y art. 195.3 de la Ley de Sociedades Anónimas] y la actualización no exceda del valor real [art. 45.1.e), segundo párrafo, del Reglamento y artículo 432.3 de la Norma Foral].

La entidad aseguradora ha cumplido estas dos condiciones y ha actuado al amparo de una norma fiscal que le autoriza para proceder a la actualización realizada.

En este sentido las actualizaciones de balance recogidas en la Norma Foral 42/1990 se han de entender como “actualización legalmente autorizada”, a los efectos del citado artículo 45.1.e) del Reglamento de Ordenación del Seguro Privado, pues dicha Norma no introduce elemento distorsionador en la aplicación del principio contable del precio de adquisición, sino un parámetro de revalorización o modificación del valor del material inmovilizado».

CUARTO.—Disconforme con la sentencia, el Abogado del Estado alega como primer motivo de casación, al amparo del artículo 951.4º de la Ley Jurisdiccional, que «infringe las normas del ordenamiento jurídico que resultaban aplicables para resolver la cuestión controvertida y, más concretamente, la propia Norma Foral 13/1990, en relación con los artículos 38 y 39 del Código de Comercio, 195 de la Ley de Sociedades Anónimas, 20 de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados y 45 del Reglamento de 1 de agosto de 1985».

La referencia a la «Norma Foral 13/1990» es un mero error, fruto quizá de transcribir en el escrito de interposición del recurso el contenido del escrito correlativo que el mismo Abogado del Estado había formulado en el recurso de casación número 5199/1996, al que antes hemos hecho referencia, que versaba, en efecto, sobre la aplicación de la Norma Foral 13/1990, del Territorio Histórico de Guipúzcoa. En el actual, por el contrario, la aplicada es la Norma Foral 42/1990, de 27 de diciembre, del Territorio Histórico de Álava.

Despejado este error, para desestimar el primer motivo debemos reproducir, parcialmente, las consideraciones que hicimos al respecto en la sentencia de 15 de julio de 2002. Dábamos respuesta al motivo único entonces alegado que, además de la cita de aquellos preceptos, denunciaba como infringidos también los artículos 147.d) y 149.1.6 de la Constitución (en nuestro caso, objeto de dos motivos de casación diferenciados), con las siguientes palabras:

«Sin perjuicio de que la acumulación en un solo motivo de varios preceptos legales no es procesalmente adecuada, tanto más cuanto que alguno de ellos la sentencia no lo aplicó porque no estaba vigente y respecto de otros ni siquiera se hace análisis alguno que permita demostrar el error en que incurre la sentencia en su aplicación, el señor Abogado del Estado comienza el desarrollo del motivo haciendo una afirmación que no se corresponde con lo que, en realidad, dice la sentencia; en efecto, ésta no afirma, en los términos en que aparece redactado el motivo, que la Norma Foral que aplica, en cuanto disposición de carácter fiscal puede introducir reglas de valoración de los elementos del inmovilizado material de las empresas diferentes del precio de adquisición, lo que es contrario, afirma “a la normativa que encabeza este motivo”.

La sentencia en el último párrafo de su Fundamento Jurídico Cuarto, lo que hace es distinguir perfectamente las normas contables de las normas fiscales y afirmar que éstas, por sí mismas, no pueden introducir criterios de valoración distintos al del precio de adquisición, sin perjuicio de que, en algún caso, puedan provocar las rectificaciones o modificaciones que las propias normas contables prevén, con la consiguiente actualización de balances; lo que constituye algo sustancialmente distinto a lo que sostiene el señor Abogado del Estado, cuyo argumento, por otro lado, en el modo en que lo formula no viene a constituir sino una petición de principio.

[...] Aduce, en segundo término, en el desarrollo de su argumentación, que si bien el artículo 195.3 de la Ley de Sociedades Anónimas y el artículo 45.6 del Reglamento de Ordenación del Seguro Privado prevén rectificaciones que sean consecuencia de la aplicación de la legislación fiscal, no cabe pensar que se refieran a cualesquiera normas fiscales y que entre ellas deba incluirse la Norma Foral [...] puesto que entiende que no basta que una norma tenga carácter o naturaleza fiscal para que pueda introducir modificaciones de un principio esencial en materia contable, lo que resulta, en su opinión, impedido tanto por el principio de jerarquía como por el de competencia, ni puede entenderse referida a cualquier norma fiscal que puedan dictar las Comunidades Autónomas, incluso las que tengan rango formal de Ley, “porque el criterio rector de las competencias normativas autonómicas es el de sus propias competencias” (sic).

Fuera de ese marco, sus propias normas resultan inaplicables, pues la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia fiscal y mercantil, impide extrapolar automáticamente la norma de que se trata más allá del ámbito fiscal o societario al que pertenece y en el que se dicta, para hacerla jugar en el campo contable y mercantil en el que la competencia del Estado es irrenunciable y exclusiva, con lo que resulta vulnerado el artículo 149.1.6ª de la Constitución.

Parece y es claro, desde luego, que la competencia para dictar las normas de contabilidad que deben aplicar las sociedades mercantiles —y las Compañías de Seguros lo son, en los términos en que se pronuncia el artículo 7 de la Ley de Ordenación de Seguros Privados, que era la aplicable en la fecha de autos—, es exclusiva del Estado. Pero también ha de considerarse que cuando las Juntas Generales aprueban la Norma Foral [...] no están estableciendo una norma contable y, por tanto, actuando fuera de sus competencias e invadiendo la competencia exclusiva del Estado,

sino autorizando unas actuaciones con trascendencia fiscal, para lo que sí tienen competencia y a las que la legislación estatal, no la Norma Foral, atribuye un determinado tratamiento contable. No se establece ni se modifica una norma contable, ni se introduce una regla de valoración distinta a la del precio de adquisición, sino simplemente se autoriza a los sujetos pasivos para actualizar el valor de sus activos. Y sus destinatarios podrán o no acogerse a ella, ya que la actualización tiene carácter voluntario y, en este caso, era de aplicación, por virtud de lo dispuesto en el Decreto Foral 13/1991, de 5 de marzo, de adaptación de normativa fiscal a la Ley de 26 de diciembre de 1990, de Modificación del Concierto Económico.

Además hay que recordar, como sostiene la parte recurrida, que la disposición adicional primera de la Constitución declara el respeto de la misma a los derechos históricos de los territorios forales y establece que la actualización del régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía. Por su parte, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco prevé que las relaciones de orden tributario entre esta Comunidad y el Estado vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico que, entre otras cosas, permitirá a las instituciones competentes en los Territorios Históricos mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario. Y, a este respecto, el artículo 4 del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, permite a los Territorios Históricos acordar actualizaciones o regularizaciones que no supongan incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios. Sin que esté por demás señalar que el propio contenido normativo de la Norma Foral no excede de lo que el Estado ha dispuesto con carácter general».

QUINTO.—Añadíamos en dicha sentencia que seguíamos con ella la doctrina sentada por esta misma Sala del Tribunal Supremo (Sección Segunda) en la de 27 de diciembre de 1999, dictada al resolver el recurso de casación número 2527/1995 y confirmatoria de la dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al desestimar los recursos contencioso-administrativos interpuestos por la Administración General del Estado contra la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, sobre Actualización de balances y contra el Decreto Foral 13/1991, de 5 de marzo, antes citado.

En este caso, de modo paralelo, mantenemos la misma doctrina, de nuevo reiterada por la sentencia de esta Sala (Sección Segunda) de 22 de enero de 2000 en el recurso de casación número 2580/1995, precisamente relativo a la Norma Foral 42/1990, del Territorio Histórico de Álava, que es la que se encuentra en el centro de nuestro debate procesal.

A fin de no repetir lo que ya hemos dicho en, al menos, tres sentencias precedentes sobre la misma cuestión, nos limitaremos a desestimar el segundo y el tercero de los motivos de casación que aduce el Abogado del Estado remitiéndonos a las consideraciones que, «in extenso», hicimos en las de 27 de diciembre de 1999 y 22 de enero de 2000. Mediante esta última, concretamente, rechazábamos que la tan citada Norma Foral 42/1990, del Territorio Histórico de Álava, fuera contraria a los preceptos constitucionales y legales invocados.

SEXTO.—En efecto, tanto el contenido del segundo motivo (violación del artículo 149.1.6ª de la Constitución, que reconoce la competencia exclusiva del Estado en la legislación mercantil) como el del tercero (infracción de este mismo artículo de la Constitución y de los artículos 2, 3 y 4.9 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del

Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco) fueron objeto de análisis en aquella sentencia, que los rechazó por considerar, en síntesis:

A) Que con el régimen introducido por la Norma Foral en cuestión «[...] no sólo se neutralizaban posibles fraudes, sino que prácticamente se reproducían, incluso, los principios sentados al respecto por el Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances, aprobado por Decreto 1985/1964, de 2 de julio, y no sólo eso, sino que, además, se respetaba escrupulosamente la prohibición que recogía la regla 9ª del art. 4º de la Ley del Concierto de 13 de mayo de 1981, en su redacción anterior a la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, según la cual las regularizaciones y actualizaciones tributarias que acordaran los Territorios Históricos no supondrían la incorporación de activos ocultos ni la eliminación de pasivos ficticios, sea forzoso concluir la imposibilidad de apreciar infracción legal alguna en la mencionada regulación», razones que llevaba a la Sala a considerar que «la regularización establecida por la Norma impugnada estaba plenamente amparada por la Ley del Concierto».

B) Que, «aun siendo cierto que las disposiciones que autorizan una actualización tienen un contenido mixto —contable y fiscal— y que, según el art. 149.1.6ª de la Constitución, el Estado tiene competencia exclusiva en materia, entre otras que ahora no interesan, mercantil, no es menos cierto que de estas premisas no cabe deducir que, por ser la Norma Foral 42/1990, de Álava, una Norma puramente fiscal, no podría ser aplicada en el marco de la contabilidad empresarial (carecería de efecto desde la perspectiva de las cuentas anuales de las empresas), y, en consecuencia, al haber autorizado una modificación de los valores contables (ya se ha dicho que una norma sobre actualización de activos es una derogación o excepción del principio del precio de adquisición o del coste de producción) habría invadido competencias exclusivas del Estado en materia mercantil».

SÉPTIMO.—Procede, pues, la desestimación del recurso y, conforme a lo dispuesto en el artículo 102.3 de la Ley Jurisdiccional, la expresa imposición de las costas a quien lo ha interpuesto.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación número 5732/1997, interpuesto por la Administración del Estado contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de noviembre de 1996, recaída en el recurso número 390/1994. Imponemos a la parte recurrente las costas de este recurso.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos: Fernando Ledesma.—Oscar González.—Segundo Menéndez.—Manuel Campos.—Francisco Trujillo.—Fernando Cid.—Rubricados.

Ref. TS-74

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 2003

Recurso: Casación nº 8141/1998

Ponente: Ramón Rodríguez Arribas.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En la Villa de Madrid, a veinte de febrero de dos mil tres.

Visto ante esta Sección de la Sala Tercera el recurso de casación núm. 8141/1998, interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora doña Rocío M. E., con la asistencia de Letrado, contra la sentencia dictada en 7 de abril de 1998 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el Recurso número 2899/1995, contra liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, correspondiente al primer semestre de 1994, habiendo comparecido como recurrida la entidad mercantil «Europistas, Concesionaria Española, SA», representada por el Procurador de los Tribunales don Francisco V. M -C., con la asistencia de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En fecha 7 de abril de 1998, la Sala de Instancia, la Sala de instancia dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «Fallo: Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales, don Francisco Ramón A. A., en representación de la entidad Europistas, “Concesionaria Española, SA”, contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de 22 de marzo de 1995, que desestimó la reclamación económico-administrativa número 1357/1994, contra la liquidación provisional del Impuesto sobre Bienes Inmuebles efectuados al recurrente por la Hacienda Foral y correspondientes al Primer semestre de 1994 en relación con la Autopista A-8 de Bilbao a Behobia, dentro del expresado territorio histórico; y anulamos el expresado acuerdo, por contrario a Derecho, debiendo procederse a practicar una nueva liquidación incrementando para el primer semestre de 1994 cinco puntos porcentuales respecto del valor correspondiente

al año 1993 que se obtendrá, tomando como valor inicial el que tenía efectividad el 1 de enero de 1990, aplicando los incrementos correspondientes previstos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Sin hacer expresa imposición de costas».

SEGUNDO.—Contra la anterior sentencia, la representación procesal de la Diputación Foral de Guipúzcoa, preparó recurso de casación y emplazadas las partes y remitidos los autos, la recurrente lo interpuso mediante escrito fundado en un solo motivo, al amparo del artículo 95.4º de la Ley de esta Jurisdicción (versión anterior a la Ley 29/1998, de 13 de julio) por inaplicación inadecuada de la Norma Foral 12/1989, infringiéndose el artículo 41 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en relación con lo establecido en el artículo 4.4º. Uno del mismo texto legal, terminando por suplicar sentencia en la que se case y anule la impugnada y en consecuencia declare ajustada a derecho la liquidación por el Impuesto de Bienes Inmuebles practicada a la parte recurrida por la Hacienda Foral de Guipúzcoa.

Conferido traslado para contestación a la representación procesal de la entidad recurrida «Europistas, Concesionaria Española, SA», se opuso al recurso, interesando sentencia en la que se desestime el mismo, confirmando íntegramente la recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente; tras de lo cual quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo por la Sala, acto que tuvo lugar en el día de ayer, y

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Ramón Rodríguez Arribas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La cuestión suscitada en este recurso ha sido resuelta por sentencia de esta Sala de fecha 17 de noviembre de 2000, Recurso número 566/1994, seguido entre las mismas partes y en el que se alegaron iguales motivos de casación, por lo que atendiendo a los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, ha de reproducirse, en lo sustancial, lo declarado en la citada sentencia:

«La Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, estableció en su artículo 42. “Contribución Territorial Urbana”. Uno. La Contribución Territorial Urbana se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos y se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración existentes con las Corporaciones Locales o de las que, en lo sucesivo, se consideren oportunas. Dos. Corresponderá la exacción de la Contribución Territorial Urbana a las Diputaciones Forales cuando se trate de bienes calificados tributariamente de tal naturaleza que estén ubicados en su respectivo territorio».

Este amplio «fuero tributario» que permitía a la Juntas Generales de los Territorios Históricos regular, concretamente, la entonces Contribución Territorial Urbana, tenía no obstante unas muy importantes limitaciones, aceptadas por los Territorios Históricos, titulares del «fuero tributario» y por la Comunidad Autónoma del País Vasco, en virtud de lo dispuesto en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley 3/1979, de 18 de diciembre, limitaciones que aparecían reguladas en el artículo 4º «Armonización Fiscal» de la Ley 12/1981, del Concierto Económico, norma 4ª que dispone: «Se adoptarán respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana idéntica definición del hecho imponible y los mismos

criterios valorativos de los bienes de tal naturaleza que los establecidos por el Estado. A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que se creen en el Ministerio de Hacienda para el establecimiento de dichos criterios».

El artículo 4º, norma 4ª, expuesto, significa en cuanto interesa al presente recurso de casación, que el concepto de «valor catastral», y las Normas Técnicas de Valoración, deben ser iguales a las del Estado.

La Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, previó en su disposición Adicional segunda que en el caso de que se produjera una reforma sustancial en el Ordenamiento Jurídico tributario del Estado, se procedería por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del Concierto a las modificaciones que hubieren experimentado los tributos reformados.

La promulgación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, implicó una trascendental reforma del Sistema Tributario Local, por ello ambas Administraciones procedieron a adaptar la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, a las modificaciones introducidas, y ello se hizo mediante la Ley 2/1990, de 8 de junio, de Adaptación del Concierto Económico con el País Vasco a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos.

Pues bien, esta Ley 2/1990, de 8 de junio, redactó de nuevo el artículo 4º, norma 4ª, y el artículo 41, con ligeras modificaciones. Reproducimos estos preceptos, porque son los aplicables al caso.

Artículo 4º. «Armonización Fiscal», Cuarto, Uno. «Se adoptará, respecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos para el Territorio Común. A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que, en su caso, se creen en el Ministerio de Economía y Hacienda para el establecimiento de los mencionados criterios».

Artículo 41. «Impuesto sobre Bienes Inmuebles» (anterior artículo 42 de la Ley 12/1981). «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, y gravará los bienes de naturaleza rústica y urbana, sitos en sus respectivos Territorios Históricos».

Se observa que las modificaciones introducidas en el texto de estos preceptos fueron simplemente terminológicas o lo que es lo mismo no variaron las limitaciones establecidas, de común acuerdo, respecto del «fuero tributario» relativo a la anterior Contribución Territorial Urbana y ahora al Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana.

Sentado lo anterior, es menester examinar la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales y su correlativa Ley 2/1990, de 8 de junio, de Adaptación del Concierto Económico con el País Vasco a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, preceptuó en su Disposición Transitoria Segunda, apartado 1, que: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, comenzará a exigirse en todo el territorio nacional, a partir del día 1 de enero de 1990. Respecto de los bienes inmuebles de naturaleza urbana el impuesto se exigirá aplicando los valores catastrales vigentes en la fecha indicada a efectos de la Contribución Territorial Urbana, hasta tanto no se

proceda a la fijación de los mismos con arreglo a las normas contenidas en la presente Ley».

Antes de terminar la «vacatio legis» de las normas reguladoras del nuevo Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se modificó dicha Disposición Transitoria Segunda, apartado 1, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, por el artículo 29 del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que dispuso:

Artículo 29. «Impuesto sobre Bienes Inmuebles». Uno. Para el período impositivo de 1990, los valores catastrales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles serán los previstos en el apartado primero de la disposición transitoria segunda de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, incrementados mediante la aplicación de un coeficiente del 5 por 100. A tal fin, se entenderá que los valores catastrales previstos en el apartado primero de la disposición transitoria segunda de la Ley 39/1988, son los que hayan tenido efectividad, en el ámbito de la Contribución Territorial Urbana correspondientes a 1989.

Queda claro que en el Territorio Común el Impuesto sobre bienes Inmuebles entraría en vigor el 1 de enero de 1990, aplicándose los valores catastrales vigentes en 1989, aumentados en un 5 por 100, y, a su vez, es indiscutible que estas normas de naturaleza esencialmente valorativa, es decir de determinación de los valores catastrales, eran de aplicación también a los Territorios Históricos, entre ellos al de Guipúzcoa, y, así, en este sentido, la Disposición Final de la Ley 2/1990, de 8 de junio, de Adaptación del Concierto Económico del País Vasco a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, preceptuó, y esto es importante, que «entraría en vigor simultáneamente con la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el 1 de enero de 1990, es decir con carácter retroactivo, y por aplicación de su artículo 4º, norma 4ª, los Territorios Históricos deberían aplicar los valores catastrales vigentes en 1989, incrementados en un 5 por 100, que es la tesis mantenida impecablemente por la Sentencia, cuya casación se pretende.

El Territorio Histórico de Guipúzcoa aprobó la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, reguladora de su Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en uso de su “fuero tributario”, para que así el 1 de enero de 1990 estuvieran regulados todos los aspectos del nuevo Impuesto, como sujeto pasivo, exenciones, bonificaciones, tipos de gravamen, etc. reproduciendo en dicha Norma Foral 12/1989, pero como disposición autónoma, la definición del hecho imponible y del valor catastral, propia de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre. De igual modo, la Diputación foral aprobó el Decreto Foral de 28 de noviembre de 1989, reproduciendo las normas de determinación del valor catastral del Territorio Común. Nada hay que objetar, en principio, sino todo lo contrario, a la aprobación de la Norma y del Decreto Foral, referidos, pues respondieron a la autonomía normativa tributaria de Territorio Histórico de Guipúzcoa, sin embargo, la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, infringió el artículo 4º, norma 4ª, del Concierto Económico, según la redacción vigente dada por la Ley 2/1990, al establecer en su Disposición Transitoria Primera, apartado primero, que en el ejercicio 1990, los valores catastrales serían los vigentes en 1989, incrementados en el coeficiente 1,7 (170 por 100), pues el Territorio Histórico de Guipúzcoa estaba obligado a aplicar el mismo incremento dispuesto en el Territorio Común, o sea el del 5 por 100».

La Sala rechaza el único motivo casacional, y, por tanto, desestima el presente recurso de casación.

SEGUNDO.—De conformidad con lo dispuesto en el artículo 102, apartado 3, de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, procede imponer las costas causadas en este recurso a la Diputación Foral de Guipúzcoa, parte recurrente.

Por las razones expuestas, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución,

FALLAMOS

PRIMERO.—Desestimar el recurso de casación núm. 8141/1998, interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa, contra la sentencia núm. 303/1998, dictada con fecha 7 de abril de 1998 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 2899/1995, interpuesto por la entidad mercantil Europistas, Concesionaria Española, SA.

SEGUNDO.—Imponer las costas causadas en este recurso de casación a la Diputación Foral de Guipúzcoa, parte recurrente, por ser preceptivo.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2003

Recurso: Casación nº 11267/1998

Ponente: Alfonso Gota Losada.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por la Abogacía del Estado se promovió recurso de esta clase contra acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurce de fecha 17 de enero de 1996, formalizando demanda en la que, tras alegar los hechos e invocar los fundamentos de derecho que estimó del caso, pidió "sentencia en la que, estimando el recurso, declare:

- 1º). Que el art. 4.a) de la Norma Foral 9/1989 no es conforme a derecho.
- 2º). Que los bienes de dominio público marítimos-terrestre han de gozar de exención en el I.B.I..
- 3º). Que, en consecuencia, las liquidaciones impugnadas no son conformes a derecho, debiendo procederse a su anulación".

Conferido traslado de aquella al Ayuntamiento de Santurce, evacuó el trámite de contestación pidiendo que "dicte Sentencia por la que, con desestimación íntegra del recurso, confirme Acuerdo de la Comisión de Gobierno, Sesión núm. 2/96, ordinaria, data 17 de enero, desestimatorio de sendos recursos de reposición y confirmatorio, por ende, de ocho liquidaciones giradas por mentado Impuesto de Bienes Inmuebles, ejercicio de 1994, y cuantía total expresada, con todo lo demás que proceda".

SEGUNDO.—En fecha 2 de octubre de 1998 la Sala de instancia dictó sentencia cuya parte dispositiva dice:

"Fallo.—Que desestimamos el recurso contencioso administrativo ordinario interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao contra Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurce de 17 de enero de 1996, confirmatorio de las liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Bienes

Inmuebles, ejercicio de 1994, que se citan, confirmando dicho Acuerdo, sin hacer imposición de costas."

TERCERO.—Contra dicha sentencia se preparó por la Abogacía del Estado recurso de casación que fue admitido y, comparecida la recurrente en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, presentó escrito de interposición, suplicando "sentencia por la que, estimándose el presente recurso, se case y anule la recurrida, se estime el recurso contencioso administrativo 795/96 y se declare que el art. 4.a) de la Norma Foral 9/1989 es nulo de pleno derecho, que los bienes de dominio público marítimo-terrestre gozan de exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y que, en consecuencia, son, asimismo, nulas las liquidaciones objeto de impugnación".

Funda tal pretensión en tres motivos de casación, articulados todos al amparo del artículo 88.1d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta Jurisdicción, anterior artículo 95.1.4 de la Ley Jurisdiccional (en la redacción que le dio la Ley 10/1992, de 30 de abril, aplicable al caso de autos), así como al amparo del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en el primero de los cuales denuncia la infracción de los arts. 28 de la Ley General Tributaria y 4 de la Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; el segundo motivo denuncia la vulneración por la sentencia de instancia del Art. 9.3 de la Constitución al declarar la conformidad a derecho del Art. 4.a) de la Norma Foral 9/89, y el tercer motivo denuncia, asimismo, la vulneración por inaplicación en la sentencia de instancia del Art. 14 de la Constitución.

CUARTO.—Por la parte recurrida se formuló oposición al recurso de casación, en escrito de 4 de enero de 1999, pidiendo "sentencia por la que, con declaración de no haber lugar al recurso y desestimación de todos sus pedimentos, confirme íntegramente la núm. 838/98, de 2 de octubre, recaída en el procedimiento ordinario núm. 838/98, dictada por la Sala de esa Jurisdicción, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y condene en costas a la actora", para lo cual expone su discrepancia respecto de los argumentos contenidos en los motivos articulados por la parte recurrente.

Tras lo anterior, quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo por la Sala, acto que tuvo lugar el día 26 de febrero de 2003, y siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El problema aquí suscitado, ha sido resuelto por esta Sala en Sentencias de 20 de septiembre de 2002 (R° 713/97), 1 de octubre de 2002 (R° 7179/97) y 10 de octubre de 2002 (R° 8050/97), que versan sobre igual cuestión, por lo que en atención a los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, ha de reproducirse, en lo sustancial, lo declarado en las citadas sentencias.

Se dice en la última de las sentencias señaladas:

"A).—La Autoridad Portuaria de Bilbao es una entidad pública de las previstas en el Art. 6.5 de la Ley General Tributaria, a tenor de lo establecido en el Art. 35.1 de la Ley 27/1992 de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, cuyo régimen jurídico es de Derecho Público, hasta el punto de que, según el Art. 51 de la citada Ley, está sometida al mismo régimen tributario que corresponde al Estado. Se está, pues, desde la perspectiva fiscal (aquí esencial) ante la presencia, "mutatis mutandi", del Estado.

B).—La Ley 39/1988, sobre Haciendas Locales, tras definir en su Art. 61 el hecho imponible del IBI, contempla en el Art. 64.a) los casos de exención del mismo haciendo referencia, entre los sujetos pasivos beneficiarios, al Estado y a las Comunidades Autónomas, y contemplando, entre los bienes exentos, expresamente "los del dominio público marítimo terrestre". O sea, en la legislación general los Puertos están exentos del IBI en cuanto pertenecientes al dominio público marítimo terrestre.

C).—El Art. 2 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco establece que las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos integrados en la Renta de Aduanas, los que se recauden a través de monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación es competencia del Estado.

Su primitivo Art. 4, referente a "armonización fiscal", tras declarar que el sistema tributario de los Territorios Históricos respetará las normas de armonización fiscal, especificaba en su punto 4 que se adoptarán, respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana (antecedentes del actual IBI) idéntica definición del hecho imponible...

"Por su parte, el Art. 10 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, señala que se regulará, en todo caso, por Norma Foral de las Juntas Generales:

a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias. Pero el Art. 7 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, sobre Hacienda de la Comunidad Autónoma y sobre Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, indica que la normativa referente a los tributos locales que se hallen contemplados en la Ley del Concierto Económico se armonizará cuando proceda en los siguientes aspectos:

a) La determinación del... hecho imponible...

b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

El Art. 19 de la Norma Foral 5/1989, de 30 de junio, de Haciendas Locales de Vizcaya, expresa que los Ayuntamientos de dicho Territorio Histórico deben exigir, de conformidad con las normas y disposiciones que los regulan, los siguientes impuestos:

a) Sobre Bienes Inmuebles (IBI)... Y la Norma Foral 9/1989, reguladora en Vizcaya del IBI, después de definir en su Art. 1 el hecho imponible del IBI (de modo igual al previsto en el Art. 61 de la Ley 29/1988), dice en su Art. 4.a) (según la versión especificada en las alegaciones administrativas y jurisdiccionales de instancia y de casación del Abogado del Estado, sin que conste en el expediente ni en los autos una copia de la indicada Norma Foral) que gozan de exención los bienes que sean propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Territorio Histórico de Vizcaya o de las Entidades Locales y estén directamente afectados a la defensa nacional, a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo, las carreteras, los caminos y las vías públicas que sean de aprovechamiento público y gratuito; con la diferencia, respecto al Art. 64.a) de la Ley 39/1988, de no hacer referencia a "los bienes del dominio público marítimo terrestre". Dicha Norma

Foral ha sido completada por el Decreto de la Diputación Foral de Vizcaya 77/1990, de 23 de mayo, que en su Art. 20 recoge las normas precisas para el otorgamiento de las exenciones."

"D).—El Art. 4.Uno de la Ley del Concierto Económico sobre armonización fiscal, señala —tras la reforma introducida por la Ley 2/1990, de 8 de junio— que se adoptará, respecto del IBI, idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos en el Territorio Común. Por tanto, lo que pretende tal disposición es confirmar la invariabilidad de ciertos preceptos de la normativa foral respecto de la estatal, con la finalidad de que las cargas tributarias en ambos ámbitos no produjeran injustas desigualdades; pero como se ha dejado expuesto, el Art. 4.a) de la Norma Foral 9/1989 no comprendía, entre los bienes exentos, los del dominio público marítimo terrestre.

Sin embargo, es obvio que los mismos, cuando su titular sea el Estado (en este caso, la Autoridad Portuaria de Bilbao) no pueden quedar extramuros de la exención comentada, pues, conforme a los principios de armonización fiscal y a lo expuesto en los preceptos citados en la letra precedente, la Norma Foral 9/1989 (norma que si bien materialmente, a los efectos de salvaguardar el principio de legalidad tributaria, puede tener un efecto equivalente a la Ley es, desde el punto de vista formal, una disposición reglamentaria general, susceptible de control jurisdiccional directo o indirecto) debió establecer expresamente la misma exención que se contiene en el Art. 64.a) de la Ley 39/1988, en lo que se refiere a la delimitación negativa del hecho imponible y en lo que hace a los bienes de dominio público de titularidad estatal, comprendiendo, pues, entre los exentos, los bienes del dominio público marítimo terrestre de la titularidad del Estado.

En consecuencia, y por lo que a este caso se refiere, si el IBI y su hecho imponible se definen en los mismos términos en el territorio foral de Vizcaya y en el territorio común, pero se modifican sustancialmente los supuestos incluidos en su ámbito, prescindiendo de uno de los casos lógicos de exención, resulta evidente que no se han cumplido los principios y mandatos armonizadores de la Ley del Concierto (en su versión original o en la derivada de la Ley 2/1990) y que, por tanto, el Art. 4.a) de la Norma Foral 9/1989, en la versión apuntada por la Abogacía del Estado, no se atempera al ordenamiento jurídico.

Por tanto, puede concluirse con el recurrente que "el Art. 4.a) de la citada Norma Foral 9/1989, al no comprender en la exención los bienes de dominio público marítimo terrestre de la titularidad del Estado, que sí están declarados exentos en el Art. 64.a) de la Ley 39/1988, resulta contrario al Art. 4 de la Ley de Concierto Económico, y, en consecuencia, no conforme al ordenamiento jurídico —como tampoco lo son las liquidaciones giradas a su amparo—", conclusión que viene confirmada por el hecho de que en la versión vigente del comentado Art. 4.a) de la Norma Foral 9/1989 de Vizcaya (según consta en la página de Internet "Diputación Foral Vizcaya.Net") se comprende entre los bienes exentos del IBI los que sean propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Territorio Histórico de Bizkaia o de las Entidades Locales y estén directamente afectos a la defensa nacional, a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo, y siempre que sean de aprovechamiento público gratuito: las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los del dominio público marítimo terrestre o hidráulico".

SEGUNDO.—Procediendo, por tanto, estimar el presente recurso de casación y, en consecuencia, casar la sentencia recurrida y estimar el recurso contencioso

administrativo de instancia, con la derivada anulación de las liquidaciones del IBI objeto de controversia; no ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en la instancia, debiendo las partes satisfacer cada una las suyas en este recurso casacional.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo, nos confiere la Constitución.

FALLO

Estimar el presente recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao, contra la sentencia dictada, con fecha 2 de octubre de 1998, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que casamos y, en consecuencia, con estimación del recurso contencioso administrativo de instancia, anulamos las liquidaciones del IBI objeto de controversia.

No ha lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en la instancia y en este recurso casacional.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Emilio Pujalte Clariana.- Pascual Sala Sánchez.- Jaime Rouanet Moscardó.- Ramón Rodríguez Arribas.- José Mateo Díaz.- Alfonso Gota Losada.

Ref. TS-76

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2003

Recurso: Casación nº 3041/1998

Ponente: Pascual Sala Sánchez.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En la Villa de Madrid, a quince de marzo de dos mil tres.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 30 de diciembre de 1997, dictada en el recurso Contencioso-Administrativo seguido ante la misma bajo el núm. 1182/1995, en materia de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en cuya casación aparece, como parte recurrida, el Ayuntamiento de Santurce, representado por el Procurador señor P. A. y bajo dirección letrada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sala de esta Jurisdicción en Bilbao, Sección Primera, con fecha 30 de diciembre de 1997 y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: «Fallo: Que desestimando el recurso Contencioso-Administrativo ordinario interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao, contra Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurce de 20 de enero de 1995, confirmatorio de las liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio de 1994, que se citan, confirmando dicho acuerdo, sin hacer imposición de costas».

SEGUNDO.—Contra la anterior sentencia, la Administración General del Estado preparó recurso de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, la recurrente formuló escrito de interposición, que articuló sobre la base de un único motivo, amparado en el art. 95º.4 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable, en el que denuncia la infracción del art. 4 de la Ley 2/1990, de 8 de junio, de Adaptación del Concierto Económico del País Vasco, habida cuenta que la Norma Foral del Impuesto sobre

Bienes Inmuebles (IBI) de Vizcaya no ha recogido la exención de los bienes de dominio público marítimo terrestre que sí figura en la de Haciendas Locales 39/1988. Terminó suplicando la estimación del recurso y la anulación del acto que no reconoció la citada exención en relación al Puerto de Bilbao. Conferido traslado al Ayuntamiento de Santurce, se opuso al recurso, aduciendo, sustancialmente, que la supeditación de la Norma Foral afectaba a la definición del hecho imponible del IBI en la Ley Estatal correspondiente y el hecho imponible no es delimitado por las exenciones, sino por los supuestos de sujeción y no sujeción. Interesó la desestimación del recurso y confirmación de la sentencia de instancia.

TERCERO.—Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 4 de los corrientes, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en esta casación, conforme se ha resumido ya en los antecedentes, la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sección Primera, de fecha 30 de diciembre de 1997, desestimatoria del recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Autoridad Portuaria de Bilbao contra acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurce, de 20 de enero de 1995, que había confirmado diversas liquidaciones en concepto de IBI, ejercicio de 1994, recurridas mediante impugnación indirecta de la Norma Foral de Vizcaya 9/1989, de 30 de junio, reguladora del mencionado tributo en dicho ámbito territorial.

En concreto, la referida sentencia, partiendo de que el art. 4.a) de la Norma Foral acabada de invocar, a cuyo amparo se practicaron las liquidaciones inicialmente recurridas, no contravenía, en su criterio, lo establecido en el art. 4 de la Ley de Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la redacción recibida de la Ley 2/1990, de Adaptación a la Ley 39/1988, dado que la Norma Foral estaba únicamente obligada a respetar la definición que del «hecho imponible» se contuviera en las normas estatales, sin tener que ajustarse, por eso mismo, a los supuestos de «exención» y «bonificación» previstos en ellas, que no integraban el referido hecho, puesto que eran meras excepciones de la obligación tributaria originada por su realización, llegó a la conclusión desestimatoria del recurso.

Por su parte, el recurso de casación formulado por la representación del Estado en nombre de la mencionada Autoridad Portuaria, aparece articulado sobre la base de un solo motivo, amparado en el art. 95.1.4 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —1988.1.4º de la vigente—, en el que se denuncia la infracción por la sentencia de instancia de la Ley 2/1990, de 8 de junio, de Adaptación del Concierto, como antes se ha dicho, concretamente de su art. 4º respecto del IBI. En la denuncia de infracciones legales podían haberse citado, conforme se hizo en el recurso de casación 7179/1997, resuelto por la Sentencia de esta Sala y Sección de 1º de octubre de 2002 y en que se abordó idéntica problemática a la aquí planteada, la de los arts. 64.a) y 61 y siguientes de la Ley 39/1988, de Haciendas Locales (LHL), 35.1 y 51 de la Ley de Puertos del Estado 27/1992 y 4.11 de la Ley de Costas 22/1988, habida cuenta que, desde el punto de vista de dicha representación, que por lo dicho no coincide totalmente con la manifestada en el meritado recurso 7179/1997, sintéticamente expuesta, la exención

puede entenderse también como delimitación indirecta del hecho impositivo y, por ello, si se han modificado por la Norma Foral los supuestos de exención establecidos en la LHL, se habría incumplido el mandato del art. 4º de la Ley del Concierto.

SEGUNDO.—Conforme acaba de puntualizarse, la cuestión aquí suscitada ha sido resuelta por la Sala en Sentencia de 1º de octubre de 2002, y, como en esta, la estimación del recurso de casación formulado por la representación del Estado se sustenta en los siguientes argumentos:

A) La Autoridad Portuaria de Bilbao es una entidad pública de las previstas en el artículo 6.5 de la Ley General Tributaria, a tenor de lo establecido en el artículo 35.1 de la Ley 27/1992 de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, cuya función es la gestión del dominio público portuario y la realización, autorización y control de las operaciones marítimas y terrestres relacionadas con el tráfico portuario, y de los servicios portuarios, y cuyo régimen jurídico es, en consecuencia, primaria y preponderantemente, de derecho público, hasta el punto de que, según el artículo 51 de la citada Ley, está sometida al mismo régimen jurídico tributario que corresponde al Estado.

Se está, pues, desde la perspectiva fiscal o tributaria (aquí esencial), ante la presencia, «mutatis mutandi», del Estado.

B) La Ley 39/1988, sobre Haciendas Locales, tras definir en su artículo 61 el hecho imponible del IBI, contempla, en el apartado a) del 64, los casos de exención del mismo (haciendo referencia, entre los sujetos pasivos beneficiados, al Estado y a las Comunidades Autónomas y contemplando, entre los bienes exentos, expresamente, «los del dominio público marítimo terrestre»).

O sea, en la legislación general, los Puertos están exentos del IBI en cuanto pertenecientes al dominio público marítimo terrestre.

C) El artículo 2 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, establece que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos integrados en la Renta de Aduanas, los que se recauden a través de monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación es competencia del Estado».

Su primitivo artículo 4, referente a la «armonización fiscal», tras declarar que el sistema tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal, especificaba, en su punto 4, que «se adoptarán, respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana (antecedentes del actual IBI) idéntica definición del hecho imponible...».

Por su parte, el artículo 10 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, señala que «se regulará, en todo caso, por Norma Foral de las Juntas Generales: a) La determinación del Hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria; y, b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias».

Pero el artículo 7 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, sobre Hacienda de la Comunidad Autónoma y sobre Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, indica que la «la normativa referente a los tributos locales que se hallen contemplados en la Ley del Concierto Económico se armonizará cuando proceda

en los siguientes aspectos: a) La determinación del... hecho imponible...; y, b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias».

El artículo 19 de la Norma Foral 5/1989, de 30 de junio, de Haciendas Locales de Vizcaya, expresa que los Ayuntamientos de dicho Territorio Histórico «deben exigir, de conformidad con las normas y disposiciones que los regulan, los siguientes Impuestos: a) Sobre Bienes Inmuebles (IBI)...».

Y la Norma Foral 9/1989, reguladora en Vizcaya del IBI, después de definir en su artículo 1 el hecho imponible del IBI (de modo igual al previsto en el artículo 61 de la Ley 39/1988), dice en su artículo 4.a) que «gozan de exención los bienes que sean propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Territorio Histórico de Vizcaya o de las Entidades Locales y estén directamente afectados a la defensa nacional, a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo, las carreteras, los caminos y las vías públicas que sean de aprovechamiento público y gratuito» (con la diferencia, respecto al artículo 64.a de la Ley 39/1988, de no hacer referencia a los «bienes del dominio público marítimo terrestre»).

Dicha Norma Foral ha sido completada por el Decreto de la Diputación Foral de Vizcaya 77/1990, de 23 de mayo (que en su artículo 20 recoge las normas precisas para el otorgamiento de las exenciones).

D) El artículo 4. Uno de la Ley del Concierto Económico, sobre armonización fiscal, señala, tras la reforma introducida por la Ley 2/1990, de 8 de junio, que «Se adoptará, respecto del IBI, idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos en el territorio común».

Lo que pretendía tal disposición era confirmar la invariabilidad de ciertos preceptos de la normativa foral respecto de la estatal, con la finalidad de que las cargas tributarias en ambos ámbitos no produjeran injustas desigualdades.

Pero, como se ha dejado expuesto, el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989 no comprendía, entre los bienes exentos, los del dominio público marítimo terrestre.

Sin embargo, es obvio que los mismos, cuando su titular sea el Estado (en este caso, la Autoridad Portuaria de Bilbao), no pueden quedar extramuros de la exención comentada, pues, conforme a los principios de armonización fiscal y a lo expuesto en los preceptos citados en la letra precedente, la Norma Foral 9/1989 (norma que, si bien, materialmente —a los efectos de salvaguardar el principio de legalidad tributaria—, puede tener un valor equivalente a la Ley, es desde el punto de vista formal una disposición reglamentaria general, susceptible de control jurisdiccional directo o indirecto) debió establecer, expresamente, la misma exención que se contiene en el artículo 64.a) de la Ley 39/1988, en lo que se refiere a la delimitación negativa (en sentido amplio) del hecho imponible y en lo que hace a los bienes de dominio público de titularidad estatal (comprendiendo, pues, entre los exentos, los bienes del dominio público marítimo terrestre de la titularidad del Estado).

Como apunta el Abogado del Estado, la definición y conformación del hecho imponible no consiste sólo en la determinación de los supuestos gravados por el Impuesto y de los de no sujeción al mismo, sino también, en su caso, de los supuestos de exención y bonificación.

Cierto es que, según la doctrina tradicional, son distintos los supuestos de no sujeción (el artículo 29 de la LGT establece que «La Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción») de los de exención, pues, en el primer caso, no hay realización del hecho imponible, tratándose de presupuestos que caen fuera de su órbita —aunque en ocasiones guarden proximidad con él—, y, en el segundo caso, se está produciendo el hecho imponible del tributo, al quedar los supuestos exentos incluidos en el ámbito de aquél.

Pero, entre el hecho imponible y la exención se da, como apunta la Administración recurrente, una relación de simetría, al constituir uno y otra dos fenómenos o manifestaciones antagónicas y opuestas, siendo la exención el envés del tributo o, con frase más gráfica, la otra cara de la moneda (es decir, la excepción, la negación o el reverso del tributo).

Por eso, la exención se manifiesta, habitualmente, como elemento idóneo y, a veces, indispensable, para discriminar, entre los presupuestos varios, cuáles son integrables en el hecho imponible del tributo, ampliamente considerado; y es en este sentido en el que la exención no aparece, entonces, como el envés antitético del hecho imponible, sino como parte integrante del mismo.

En consecuencia, y por lo que a este caso se refiere, si el IBI y su hecho imponible se definen en los mismos términos en el territorio foral de Vizcaya y en el territorio común, pero se modifican sustancialmente los supuestos incluidos en su ámbito, especificados bien positivamente o bien negativamente, prescindiendo de uno de los casos lógicos de exención que modulan la esencia de sus elementos objetivos básicos, resulta evidente que no se han cumplido los principios y mandatos armonizadores de la Ley del Concierto (en su versión original o en la derivada de la Ley 2/1990) y que, por tanto, el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989, en la versión apuntada por la Abogacía del Estado, no se atempera al ordenamiento jurídico.

Y es que la configuración y tipificación del hecho imponible se realiza en función de distintos elementos positivos y negativos, en cuanto, como venimos diciendo, los supuestos de no sujeción y las exenciones permiten fijar los límites concretos del hecho imponible.

E) Por tanto, si el artículo 4 de la Ley del Concierto Económico dispone, respecto al IBI, que se adoptará idéntica definición del hecho imponible, no cabe sino concluir que ello implicará, forzosamente (so pena, en caso contrario, de incumplir dicha norma armonizadora y de incurrir en un caso claro de injustificada discriminación, con la consecuente infracción del principio de igualdad previsto en el artículo 14 de la CE), la necesidad de extender tal identidad, también, a los supuestos de exención, como delimitadores del mismo hecho imponible.

Y puede concluirse que el artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989, al no comprender en la exención los bienes del dominio público marítimo terrestre de la titularidad del Estado, que sí están declarados exentos en el artículo 64.a) de la Ley 39/1988, resulta contrario al artículo 4 de la Ley de Concierto Económico, y, en consecuencia, no conforme al ordenamiento jurídico —como tampoco lo son las liquidaciones giradas a su amparo—.

Conclusión que viene confirmada por el hecho de que, en la versión vigente del comentado artículo 4.a) de la Norma Foral 9/1989 de Vizcaya se comprende, entre los bienes exentos del IBI, «los que sean propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma

del País Vasco, del Territorio Histórico de Bizkaia o de las Entidades Locales y estén directamente afectos a la defensa nacional, a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo, y siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito: las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los del dominio público marítimo terrestre o hidráulico».

TERCERO.—Por las razones expuestas, se está en el caso de estimar el recurso, sin hacer especial imposición de costas, ni en la instancia ni en esta casación, de conformidad con lo establecido en el art. 102.2 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos, haber lugar al recurso de casación formulado por la representación del Estado en nombre de la Autoridad Portuaria de Bilbao contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 30 de diciembre de 1997, recaída en el recurso Contencioso-Administrativo al principio reseñado, sentencia la expresada que se casa y anula. Todo ello con estimación del referido recurso, con anulación del acuerdo recurrido y de las liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles que el mismo confirmó y sin hacer especial imposición de costas, ni respecto de las causadas en la instancia, ni en relación a las producidas en esta casación.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2003

Recurso: Casación nº 916/2002

Ponente: Jaime Rouanet Moscardó.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 29

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Impuesto sobre el Valor Añadido

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En la indicada fecha de 5 de diciembre de 2001, la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia, en el recurso de dicho orden jurisdiccional número 1166/1998, con la siguiente parte dispositiva:

“Fallo: Desestimamos la demanda y confirmamos el acto impugnado. Sin costas”.

SEGUNDO.—Contra la citada sentencia, la representación procesal de CIGAHOTELS, S.A. preparó ante el Tribunal a quo el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala, desarrollándose, después, procesalmente, conforme a las prescripciones legales; y, formalizado por el Abogado del Estado recurrido su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 8 de abril de 2003, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Los hechos básicos determinantes de las presentes actuaciones, necesarios para la adecuada comprensión de la cuestión objeto de controversia, son, en esencia, salvo error u omisión, tal como se infieren de los datos obrantes en el expediente administrativo y de los antecedentes fácticos reseñados en los escritos alegatorios de las partes litigantes, los siguientes:

El 23 de diciembre de 1988, la ahora recurrente suscribió un contrato con la Sociedad de Fomento de San Sebastián, S.A., propietaria del Hotel María Cristina de San Sebastián, por el que ésta cedía a aquélla el derecho real de usufructo del mencionado Hotel, por el

precio, a abonar de forma aplazada, de 1.500.000.000 pesetas (comenzando en el mes de mayo de 1989 y terminando en el de noviembre de 1994), y, en tal operación, Gigahotels, S.A. soportó la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA, por una cuota de 180.000.000 pesetas (al tipo del 12%), emitiendo la Sociedad de Fomento de San Sebastián, S.A. la factura 2/88 de 23 de diciembre de 1988, en la que se concretaban los datos del emisor y destinatario, la descripción de la operación, la base imponible de 1.500.000.000 pesetas y la cuota de 180.000.000 pesetas; cuota que fue abonada íntegramente a la transmitente, quien la ingresó en el Erario Público, la Hacienda Foral de Guipúzcoa (puesto que, en el ejercicio de 1988, la Administración Tributaria competente respecto de la transmitente, y sujeto pasivo del IVA, era la Administración Foral de Guipúzcoa, por operar aquélla exclusivamente en el territorio de Guipúzcoa —mientras que la Administración competente respecto de la adquirente era la del central, por operar la actual recurrente exclusivamente, hasta el año 1988, en el territorio Común del Estado—).

Cigahotels, S.A., entendiendo que el IVA soportado nace en el momento en que se devenga el impuesto deducible (es decir, en el caso de "cesión de un usufructo", cuando se realiza la entrega, con independencia del momento en que se verifiquen los pagos), solicitó de la Delegación de Hacienda de Madrid la devolución por importe de 177.145.894 pesetas de las cuotas del IVA soportadas en exceso respecto de las repercutidas en la declaración-liquidación del IVA del último mes de 1988.

El 21 de abril de 1989, la Inspección de Tributos de la Administración Central extendió diligencia certificando que la devolución solicitada coincidía con el saldo de la cuenta "Hacienda Pública deudora por IVA" y con los datos de los Libros Registros de facturas emitidas y recibidas.

A partir de aquí, las actuaciones se bifurcan, en relación con cada uno de los siguientes recursos de casación:

A) RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 962/2001:

Con motivo de la solicitud de devolución citada, la Administración Central practicó, el 2 de febrero de 1990, una liquidación provisional paralela del resumen anual de 1988 del IVA, no admitiendo la deducción del IVA por el importe de 180.000.000 pesetas, denegando la devolución de las 177.145.894 pesetas, y solicitando el ingreso de la diferencia, con el interés de demora, por el total de 3.168.882 pesetas, al entender que el contrato era un "arrendamiento de industria" (en el que el IVA se había devengado a medida que eran exigibles las rentas correspondientes).

Contra dicha liquidación, Cigahotels, S.A. interpuso la reclamación económico administrativa 2425/1990 ante el TEARM, alegando que el contrato era una cesión de usufructo (conforme tenían admitido la Diputación Foral de Guipúzcoa y el Registrador de la Propiedad) y que, aun cuando la cuota del IVA no se hubiese devengado aún, ello era intrascendente porque había sido ya repercutida e ingresada en el Erario Público (y es la Hacienda Pública la que debe devolverla).

El TEARM, en resolución de 30 de septiembre de 1992, desestimó la reclamación, confirmó la calificación contractual de arrendamiento y denegó la devolución del IVA.

Formulado el recurso de alzada número 10920/1992, el TEAC lo desestimó, por acuerdo de 21 de septiembre de 1995, volviendo a confirmar la calificación del contrato como un arrendamiento.

Interpuesto el recurso contencioso administrativo número 990/1995 ante la Audiencia Nacional, ésta lo desestimó por sentencia de 13 de noviembre de 1998 (que es objeto del recurso de casación número 962/2001).

B) RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 916/2002 (objeto de las presentes actuaciones):

Transcurrido un año desde la frustrada solicitud de devolución del IVA por importe de 177.145.984 pesetas, Cigahotels, S.A. compensó dicha suma en la última declaración-liquidación del ejercicio de 1989 (afectando a las liquidaciones presentadas hasta el mes de septiembre de 1990 tanto a la Administración del Estado como a la Diputación Foral de Guipúzcoa).

Emitido informe por la Inspección del Estado, con fecha 6 de julio de 1989, en el sentido de que el contrato era de arrendamiento, la Administración estatal giró, el 1 de julio de 1992, liquidación provisional referente, esta vez, a la declaración resumen anual de IVA de 1990, denegando la compensación antes mencionada y fijando una deuda tributaria de 151.911.155 pesetas.

Formulada contra ella la reclamación económico administrativa número 11180/1992, el TEARM, en resolución de 30 de abril de 1993, la estimó parcialmente, anulando la liquidación, por falta de motivación, y ordenando que se sustituyera por otra en la que, según la calificación del contrato como arrendamiento, se tuvieran en cuenta las cuotas del IVA que se hayan ya devengado y respecto de las cuales proceda su deducción, una vez se compruebe si se han cumplido los requisitos necesarios para ello.

El 10 de julio de 1994, la Inspección informó que los documentos de pago en poder de la recurrente no cumplían los requisitos de los artículos 34 de la Ley 30/1985 y 3 del Real Decreto 2402/1985 (sobre el deber de expedir factura), al no tratarse de documentos numerados ni figurar el IVA expresamente (como era lo lógico, por haber emitido la Sociedad de Fomento de San Sebastián, S.A. la factura 2/88 de 23 de diciembre con la repercusión total del IVA —en razón a la calificación del contrato como cesión de usufructo—).

El 14 de julio de 1994, la Administración Central acordó ejecutar la resolución del TEARM de 30 de abril de 1993, sin la deducción pretendida, y giró una liquidación por la misma cuota de IVA de la liquidación anulada por tal resolución, por el importe de 129.805.159 pesetas (más los intereses de demora), que fue objeto, el 16 de septiembre de 1994, de la reclamación económico administrativa número 24070/1994, ante el TEARM, con base en que era procedente la deducción porque, en la indicada fecha, se habían devengado la totalidad de las cuotas (al haber sido satisfecho casi íntegramente el precio a la sociedad transmitente) y se habían cumplido los requisitos formales para la deducción; reclamación desestimada, por resolución del 25 de marzo de 1997, por entender no cumplidos los requisitos formales precisos para la deducción del IVA soportado.

Promovido, el 9 de mayo de 1997, recurso de alzada ante el TEAC, éste lo desestimó por acuerdo de 29 de mayo de 1998, en razón a que el asunto tiene su origen en la misma cuestión sobre la que ya se pronunció el TEAC el 21 de septiembre de 1995 y está pendiente el recurso ante la Audiencia Nacional (en el que se concluirá la cuestión), sin percatarse de que no se estaba sometiendo tanto a discusión la calificación del contrato como arrendamiento (aceptada por la resolución del TEARM de 30 de abril de 1993) como si se cumplían o no los requisitos necesarios para deducir las cuotas

devengadas de acuerdo con la calificación citada (quedando, por tanto, sin resolver el verdadero fondo de la cuestión).

Interpuesto el recurso contencioso administrativo número 1166/1998, la Audiencia Nacional ha dictado la sentencia desestimatoria de 5 de diciembre de 2001, en cuyo Fundamento de Derecho Primero se dice que:

“La cuestión es sustancialmente idéntica a la que se plantea en el recurso 990/1995, que afecta a las mismas partes y que fue resuelta en la sentencia de 13 de noviembre de 1998, a la que nos remitimos íntegramente, añadiendo, sólo, que, negado el derecho a la deducción, por la misma razón que no cabe ejercerlo por la vía de la devolución no cabe tampoco por la vía de la compensación;

y, por otra parte, el hecho de que el contrato ya se haya ejecutado, con las consecuencias relativas a la devolución de las cuotas, debe calificarse como una incidencia ajena a este proceso, sin perjuicio del derecho de la parte para hacer efectivo su derecho si así lo estima oportuno” (sin advertir que se ha recurrido contra un acto de ejecución que parte de la calificación del contrato como un arrendamiento y que, por tanto, lo tenido como una incidencia ajena al proceso es, precisamente, el fondo del mismo —es decir, el decidir si se cumplían o no los requisitos precisos para la deducción de las cuotas del IVA—).

C) RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 961/1997:

El 12 de junio de 1991, la Diputación Foral de Guipúzcoa consideró que el contrato de autos era una cesión de usufructo (en la que el devengo del IVA se produce en el momento de la entrega del bien y no es posible, por tanto, aceptar la compensación a que se hace referencia en la anterior letra B y giró una liquidación provisional, correspondiente a diciembre de 1989, con una cuota de 1.714.125 pesetas —al no comprender la partida “cuotas a compensar de períodos anteriores” por importe de 177.145.844 pesetas, por entender que la repercusión del IVA efectuada en el momento de la firma del contrato por importe de 180.000.000 pesetas fue correcta—).

Dicho acuerdo-liquidación fue objeto de la reclamación económico administrativa número 546/1991 ante el TEA Foral de Guipúzcoa.

El 1 de julio de 1991, se le liquidaron a la recurrente, por la misma Diputación Foral de Guipúzcoa, nueve liquidaciones provisionales más (correspondientes al IVA de los meses de enero a septiembre de 1990), por el mismo motivo, al no aceptarse la compensación comentada).

Dichas liquidaciones fueron, a su vez, objeto de la reclamación económico administrativa número 624/1991 ante el mismo TEAF.

Acumuladas las reclamaciones, fueron desestimadas por la resolución de 10 de noviembre de 1993 (que confirmó la calificación del contrato cuestionado como una cesión de usufructo), contra la que se interpuso el recurso contencioso administrativo número 3475/1993 ante el TSJ del País Vasco, que dictó la sentencia desestimatoria número 636, de 5 de septiembre de 1996 (actualmente objeto del recurso de casación número 961/1997).

Como, según todo lo expuesto, la recurrente ha soportado la repercusión (adecuada a derecho) de una cuota por IVA de 180.000.000 pesetas, tiene derecho a su deducción, con independencia de la calificación que las dos Administraciones intervinientes hayan dado al contrato (que, aun cuando la misma influya en el momento del devengo del IVA

y en el de la deducción, no impide la virtualidad de ésta última, por haberse ya efectuado todos los pagos estipulados en el contrato y devengado, por tanto, el IVA).

Y la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2001, aquí discutida, ha dejado imprejuzgada la pretensión de la recurrente relativa a la deducibilidad de la cuota del IVA soportada (atendiendo al criterio del devengo y de la deducción, derivado de la calificación de arrendamiento otorgada al contrato de autos).

SEGUNDO.—El presente recurso de casación, promovido al amparo del artículo 88.1 de la Ley de esta Jurisdicción, LJCA 29/1998, de 13 de julio, se funda, en síntesis, en los tres siguientes motivos de impugnación:

A) Con base en el apartado c) del citado artículo 88.1: Por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, y, en concreto, de los artículos 24.1 y 120.3 de la Constitución, CE, 67.1 de la citada LJCA 29/1998, 248.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, LOPJ, 6/1985, y 209 y 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, 1/2000, porque: La resolución del TEARM de 30 de abril de 1993, anulatoria de la liquidación de 1 de julio de 1992, ordenó que se girara una nueva en la que se contemplaran las cuotas del IVA que se hubieran devengado hasta entonces (si se comprobara el cumplimiento de los requisitos legales para la deducibilidad de las mismas);

y la nueva liquidación, de 14 de julio de 1994 (en ejecución de la citada resolución de 30 de abril de 1993), entendió que los documentos de pago que ha ido efectuando la recurrente en relación con el usufructo del Hotel no cumplen los requisitos normativos (criterio confirmado por la resolución del TEARM de 25 de marzo de 1997 y por el acuerdo del TEAC de 29 de mayo de 1998 —en el que se indica que la misma cuestión está pendiente de la resolución por la Sala de la Audiencia Nacional del recurso contencioso administrativo número 990/1995, y no cabe, por tanto, sino desestimar la alzada—).

Evita, así, el TEAC pronunciarse sobre el verdadero fondo cuestionado (si se dan o no las condiciones para la deducibilidad del IVA soportado) y se remite a lo que después fue la sentencia desestimatoria de 13 de noviembre de 1998 (en la que se confirma la naturaleza de arrendamiento del contrato —al contrario de lo entendido por el TSJ del País Vasco en su sentencia 636, de 5 de septiembre de 1996, que lo reputa como cesión de usufructo—).

A la misma conclusión se ha llegado en la sentencia aquí impugnada, de 5 de diciembre de 2001, que, con un razonamiento antes transcrito, ha dejado imprejuzgada, sin motivarlo, la pretensión de la comentada deducibilidad (partiendo de la consideración del contrato como un arrendamiento).

Se está, pues, ante un supuesto de “incongruencia omisiva”, al no existir una adecuación entre los pronunciamientos judiciales y la verdadera pretensión formulada por la interesada (considerada, inadecuadamente, por el Tribunal a quo como “una incidencia ajena al proceso”).

B) Con base en el apartado d) del mismo artículo 88.1: por infracción de los artículos 30, 34 y 35 de la Ley 30/1985 del IVA (con la procedencia de la deducibilidad del IVA soportado por la recurrente en la adquisición del Hotel María Cristina), porque:

a.—La negativa, en la sentencia recurrida, a admitir la viabilidad de la deducción del IVA se basa en entender que en el recurso se volvía a discutir la calificación del contrato, sin advertir que lo verdaderamente pretendido era concretar si procedía o no la

comentada deducción (partiendo de la calificación de arrendamiento otorgada por la Audiencia Nacional).

b.—En los artículos 30 y 34.1 y 2 de la Ley 30/1985 y 3.1 del RD 2402/1985 se señalan, con cierto rigor, los requisitos formales que son necesarios para ejercitar el derecho a la deducción del IVA, siendo de destacar que la “factura” o los “documentos justificativos” han de contener, entre otros, los datos precisos para describir la operación y su contraprestación y para determinar la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota tributaria repercutida.

c.—No obstante, la doctrina jurisprudencial y la propia Administración han matizado el citado rigor por entender que, si por ciertos incumplimientos de los requisitos formales de las facturas o de los documentos sustitutivos se eliminase el derecho a la deducción del IVA efectivamente soportado, sin concurrir otros incumplimientos en las obligaciones formales y materiales frente a la Hacienda Pública, se produciría una desproporción entre la causa y el efecto producido (admitiéndose, en tales casos, el derecho a la deducción, pues los requisitos formales a que se viene haciendo mención deben obedecer sólo a evitar abusos jurídicos de los interesados e impedir que una misma deducción pueda ser ejercida por dos sujetos pasivos diferentes —tal como se ha sentado en las sentencias, entre otras, de 5 de mayo de 1999 del TSJ de Navarra y de 14 de julio de 1988 y de 17 de diciembre de 1997 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, TJCEE, que vienen a recoger el criterio propugnado por el artículo 22 de la Sexta Directiva de la CEE, consistente en que, aun cuando la factura carezca de alguno de los requisitos necesarios, si el sujeto pasivo puede acreditar la correcta repercusión y deducción del IVA, sin que haya existido una doble deducción o una deducción indebida de la cuota, debe aceptarse la posibilidad de tal deducción—).

d.—En el caso de autos se cumplen todos los requisitos formales precisos para la procedencia de la deducción del IVA soportado por importe de 180.000.000 pesetas, pues la sociedad transmitente, sujeto pasivo de la operación de “cesión del usufructo”, emitió, el 23 de diciembre de 1988, la factura 2/88, en la que constan todos los comentados requisitos, de acuerdo con la calificación contractual otorgada por las partes y por la Diputación Foral de Guipúzcoa (justificándose así la repercusión de la totalidad del IVA en el momento de la firma del contrato).

e.—Como la Administración Central conceptúa al contrato como un arrendamiento, el único problema para la deducibilidad de la cuota repercutida en la indicada fecha de 23 de diciembre de 1988 era la relativa al devengo del Impuesto y al momento de su deducibilidad; y, por tanto, en razón a lo previsto en el artículo 35 de la Ley 30/1985 (el derecho a deducir nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles), y siendo así que en el contrato de tracto sucesivo de arrendamiento de autos el devengo se produce cuando resulta exigible la parte del precio que comprende cada percepción (y el último pago o plazo se ha efectuado en el mes de noviembre de 1994), el devengo y, con él, el derecho a la deducción cuestionada ya se han consumado, y procede, en consecuencia, la deducibilidad del IVA soportado.

f.—Así lo ha entendido el Vocal del TEAC D. Blas, quien, en una Nota complementaria de la Ponencia del acuerdo de 29 de mayo de 1998 objeto del recurso contencioso administrativo número 1166/1998, reconoce el derecho a la deducción en razón a que la única factura existente es la 2/88, por la totalidad de la operación, aportada al expediente, y están documentados los diferentes pagos realizados hasta la definitiva extinción del débito, según documento expedido por la sociedad transmitente el 30 de diciembre de 1997 —habiéndose realizado el último pago el 17 de noviembre de

1994—; de modo que admitir la postura denegatoria de la Administración implicaría, en cierta manera, vulnerar el principio de interdicción de la arbitrariedad o incurrir en una desviación de poder.

C) Con base (implícita) en el ordinal d) del mismo artículo 88.1 y con carácter subsidiario:

Por la improcedencia de la exigencia de intereses de demora exigidos (a tenor de lo previsto en los artículos 3 y 1108 del Código Civil, CC, y de lo declarado en las sentencias del Tribunal Supremo 4 de noviembre de 1986, 2 de noviembre de 1987, 28 de septiembre de 1990, 4 de marzo de 1992 y 14 de diciembre de 1995 y del Tribunal Constitucional, TC, 76/1990, de 26 de abril, y 276/2000, de 16 de noviembre), porque:

a.—El interés de demora tiene una función compensadora o reparadora del incumplimiento de una obligación de dar, a modo de una indemnización (sin alcance alguno sancionador), basada en el hecho objetivo de que una persona no ha podido disponer, por un período de tiempo, de determinadas cantidades que debieron serle abonadas en una fecha concreta.

b.—La actuación de la aquí recurrente no ha dado lugar a un perjuicio económico a la Hacienda Pública, pues, desde un primer momento, procedió al pago de la cuota de IVA por importe de 180.000.000 pesetas que le había sido repercutida (que fue debidamente ingresado en el Tesoro Público por el sujeto pasivo obligado a ello).

c.—Por tanto, no procede, en este caso de autos, la exigencia de intereses sin una causa compensatoria, porque no ha existido ningún perjuicio causado a la Administración que haya que reparar financieramente.

TERCERO.—Por su parte, el Abogado del Estado, en su escrito de oposición al recurso, contraargumenta, simplificada y, que:

A) La sentencia de instancia no ha incurrido en una incongruencia omisiva (como se denuncia en el primer motivo impugnatorio), pues resuelve todas las cuestiones planteadas, si bien de un modo implícito, por remisión a otra sentencia anterior de la propia Sala (la de 13 de noviembre de 1998, dictada en el recurso contencioso administrativo número 990/1995, que la recurrente conoce y que ha dado lugar al recurso de casación número 962/2001, pendiente de resolución).

Y de esa otra sentencia de fecha 13 de noviembre de 1998 se infiere —como en ella se dice— que el IVA nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, esto es, cuando se vayan produciendo los pagos periódicos a que se hace referencia en el contrato, por lo que no cabe sino confirmar la tesis sustentada por la Administración y le dar lugar a la deducción.

Y, frente a ello, la recurrente parece que viene a exigir a las Administraciones Públicas aquí interesadas (la Foral y la Central del Estado) que arreglen el asunto entre ellas y le devuelvan el IVA soportado y, en su día, ingresado.

B) Tampoco es procedente la deducibilidad de las 180.000.000 pesetas a que se hace referencia en el segundo de los motivos casacionales, porque, encontrándonos ante la ejecución de la resolución del TEARM de 30 de abril de 1993, de cumplirse los requisitos legales y reglamentarios, procedería, en su caso, una deducción periódica y a determinar, según los sucesivos pagos del arrendamiento del Hotel (que constituye la verdadera naturaleza jurídica del contrato celebrado);

y, por tanto, no cabe una compensación o devolución “total” del IVA, pues debe darse lugar a la actuación paulatina y periódica acabada de mencionar.

Ya vimos que, para ejecutar la citada resolución del TEARM de 30 de abril de 1993, la recurrente no disponía de las facturas pertinentes a emitir por la arrendadora, y, para resolver tal cuestión, podría ser procedente que la interesada se dirigiera al sujeto pasivo a efectos de solventar tal problema (el de la disponibilidad de las facturas), según los artículos 8.1.2, 9.1 y 3, y 10 del RD 2402/1985, de 18 de diciembre (sobre el deber de expedir facturas).

Todo ello con independencia de lo que se expone respecto a la Diputación Foral de Guipúzcoa, en cuanto que la factura emitida en su día por la sociedad transmitente del Hotel no respondía a la verdadera naturaleza del contrato y aludía a un pago único, cuando lo procedente eran los pagos periódicos (ya comentados).

Y la recurrente se aparta del real tema litigioso y pretende reconducir sus alegaciones a una cuestión de competencia tributaria, cuando lo cierto es que no se vulnera el principio de unidad de la Administración tributaria, que debe entenderse en el marco de la coexistencia de las Haciendas Autonómica y Estatal y en los términos señalados en la Ley del Concierto de 1981.

C) El tercero de los motivos se formula incorrectamente sin una articulación expresa y sin cita de infracciones tributarias, cuando, además, en cualquier caso, los intereses son procedentes, como consecuencia de las cantidades adeudadas (a tenor de lo previsto en el artículo 58.2.c de la LGT).

CUARTO.—En el antes citado recurso de casación número 962/2001 ha sido dictada la sentencia de 19 de abril de 2003, con el siguiente:

“Fallo resolutorio:

Desestimamos el recurso de casación interpuesto por Cigahotels España, S.A., contra la sentencia dictada el día 13 de noviembre de 1998, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Sexta, recurso 990/1995, siendo partes recurridas la Administración General del Estado y la Diputación Foral de Guipúzcoa, imponiendo a la entidad recurrente las costas del presente recurso”.

Fallo, el transcrito, que se basa en los siguientes Fundamentos de Derecho:

“Primero.—La entidad recurrente opone los siguientes motivos:

1.—Infracción del art. 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, por haberse quebrantado las formas esenciales del juicio, por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, concretamente el art. 24.1 CE y el art. 67 de la propia Ley Jurisdiccional, al no haberse resuelto la petición formulada.

2.—Id. del 88.1.d) de la misma Ley, atribuyendo a la sentencia recurrida la vulneración de los preceptos que desarrollan los principios de coordinación (art. 103 CE, art. 3.1.3º de la Ley 12/1981, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, art. 3.1 y 2 y art. 18 de la Ley 30/1992 RJAP), el principio de legalidad (art. 9.1 y 3 CE, 1 LOPJ 6/1985, de 1 de julio) y el principio de “unicidad” (sic) de la Administración Tributaria.

Segundo.—En el primer motivo se alega incongruencia, “al no haberse resuelto la petición formulada”, lo que de ser cierto constituiría el más patente caso de incongruencia, por omisión de la actividad resolutoria exigible al órgano judicial y que forma parte del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE y

forma parte del mandato, referente al contenido de la sentencia, que se plasma en el art. 67.1 de la Ley Jurisdiccional de 1998.

La pretensión a que alude la parte recurrente es la de “obtener una decisión fundada sobre el fondo planteado por mi representada, en el recurso contencioso-administrativo de que trae origen la presente casación, así como en instancias administrativas anteriores, que no ha sido otro que el de la actuación descoordinada de dos Administraciones Públicas, habiéndose solicitado expresamente que, con independencia de la decisión adoptada en cuanto a la calificación del contrato, se ordenara la compensación de las cantidades procedentes entre ambas Administraciones”.

Este planteamiento del vicio de incongruencia nos obliga a precisar su concepto.

Como es sabido, está superada la idea de que la incongruencia se mide exclusivamente en relación con el *petitum* de la demanda. Si así fuera, no habría que seguir adelante con el análisis del tema, pues en el suplico de ésta nada se pide en relación con dicho tema.

Éste aflora en la motivación de la pretensión, puesto que el órgano judicial debe ajustar su respuesta a los argumentos utilizados por las partes, sin que (cfr. ad exemplum nuestra sentencia de 5 de abril de 2003, recurso de casación 4183/1998) éste deba contestar a todos y cada uno de los argumentos utilizados por las partes, sino resolver todas las cuestiones que integran la controversia, siempre que se utilicen argumentos adecuados en relación con éstas, que permitan conocer las razones por las que el órgano judicial formó un criterio determinado, para poder así impugnarlo.

Una abrumadora doctrina constitucional, de ociosa cita, incide en estas afirmaciones, que en el caso presente cobran relieve toda vez que la parte recurrente relaciona la incongruencia omisiva, no con las pretensiones, sino con los propios argumentos que trajo a la instancia, imputando a la sentencia de instancia haberlos desconocido.

En efecto, la misma jurisprudencia constitucional amplió el campo de la incongruencia, relacionándolo no solamente con las pretensiones, que es su cara más visible, sino con los argumentos utilizados, relacionando así estrechamente la motivación con la incongruencia.

En este sentido, la STC 33/2001, de 12 de febrero, y las numerosas que cita, señaló que el derecho a la tutela judicial efectiva no impone que la resolución ofrezca una exhaustiva descripción del proceso intelectual llevado a cabo por el juzgador para resolver, ni una pormenorizada respuesta a todas las alegaciones de las partes, bastando con que la argumentación exteriorice el motivo de la decisión —la *ratio decidendi*—, en orden a un eventual control jurisdiccional, de suerte que de esa manera se cumple la exigencia constitucional de que la resolución no sea fruto de un mero voluntarismo o de la pura arbitrariedad.

Tercero.—En la sentencia recurrida puede verse que el Fundamento Primero, en su párrafo segundo, hace referencia al argumento que la parte considera omitido, indicando la doble imposición y su necesaria erradicación como una manifestación concreta del aludido principio, dado que la erradicación y el principio citado “son aspiraciones absolutamente compartibles por todos, pero ello no puede servir de pretexto para realizar un análisis desenfocado de la cuestión controvertida, que debe limitarse a las cuestiones reseñadas —la naturaleza jurídica del acto y las consecuencias fiscales de dicha calificación—, singularmente a la calificación jurídica del documento controvertido, por consecuencia del principio de congruencia administrativa y el carácter revisor de esta jurisdicción”.

Este razonamiento de la sentencia recurrida, por mínimo que sea, cumple con la exigencia constitucional que se despliega a través del art. 24, pues, en palabras de la STC 24/1990, “con ello se cumple tanto con la finalidad de evidenciar que el fallo es una decisión razonada en términos de Derecho y no un simple y arbitrario acto de voluntad del juzgador, en ejercicio de un rechazable absolutismo judicial, como con la de hacer posible el control jurisdiccional de la resolución a través del sistema de recursos previsto en el ordenamiento”.

De discrepar el recurrente del razonamiento indicado, debió hacerlo utilizando el motivo que estimara procedente del art. 88, argumentando el error del juzgador en la interpretación o aplicación de una norma, mas no alegando incongruencia, pues la exigencia de motivación quedó satisfecha.

A ello debe añadir que tampoco está el órgano judicial obligado a responder absolutamente a todos los argumentos utilizados por las partes, bastando con que construya una respuesta razonablemente contempladora de las posiciones de las partes en litigio y de los fundamentos jurídicos por los que llega a determinada conclusión.

Por todo ello, el motivo presente debe ser desestimado.

Cuarto.—En el siguiente motivo, se atribuye a la sentencia recurrida la vulneración de los preceptos que desarrollan los principios de coordinación (art. 103 CE, art. 3.1.3º de la Ley 12/1981, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, art. 3.1 y 2 y art. 18 de la Ley 30/1992 RJAP), el principio de legalidad (art. 9.1 y 3 CE, 1 LOPJ 6/1985, de 1 de julio) y el principio de “unicidad” de la Administración Tributaria.

Como explica la entidad recurrente en su escrito de interposición del recurso, la misma entendió que el derecho a deducir el IVA soportado nace en el momento en que se devengó el impuesto (lo que en el caso del usufructo ocurre en el momento de la entrega de la cosa, con independencia de cuando se produzcan los pagos), y por ello solicitó de la Delegación de Hacienda de Madrid la devolución del importe de 177.145.894 ptas., soportadas de las repercutidas en la declaración-liquidación del IVA, del último mes de 1988.

Transcurrido un año desde la solicitud de la devolución sin que ésta se hubiera practicado, y ante la falta de respuesta por parte de la Administración Central, Cigahotels, S.A. entendió que podía compensar el importe citado en la última declaración-liquidación del ejercicio 1989. La compensación afectó a las liquidaciones presentadas hasta el mes de septiembre de 1990, tanto a la Administración del Estado como a la Diputación Foral de Guipúzcoa, ya que dicha entidad alegó que en dicho ejercicio estaba en régimen de cifra relativa de negocios.

La tesis del usufructo no fue acogida por la Administración del Estado, para la que el negocio de autos era un arrendamiento de industria y, en consecuencia, el devengo se producía con ocasión de los pagos.

Esta calificación no ha sido abordada por la recurrente en los motivos que esgrime, pues en este segundo, que estamos resolviendo, en rigor, toda la tesis se subsume en dilucidar si ha habido vulneración de la Ley del Concierto 12/1981, pues el objetivo de esta Ley fue precisamente el de satisfacer los principios de coordinación, legalidad y uniformidad del sistema tributario español, sin que nos incumba juzgar hasta que punto consiguió estos objetivos la Ley, pues ni siquiera el recurrente plantea una crítica de dicha norma en este recurso.

La entidad recurrente entiende que la atribución de calificaciones jurídicas distintas a un mismo contrato (la cesión del usufructo del Hotel María Cristina) por parte de Administraciones tributarias diferentes (la Agencia Tributaria Estatal y la Hacienda Foral de Guipúzcoa) “supone que se ha hecho un ejercicio no adecuado de las funciones directivas que cada una de ellas tiene atribuidas, cuyo resultado es la absoluta descoordinación, que lleva al pago duplicado de un impuesto”.

Con sobrada razón, la sentencia recurrida no entró a dilucidar si era procedente una compensación entre lo que se satisficiera a una u otra Administración, pues su cometido jurisdiccional se limitaba a revisar la corrección de la resolución del TEAC, a la vista de la impugnación efectuada en la demanda.

En el presente recurso no se ataca la conclusión a que llegó la sentencia de instancia en orden a la naturaleza jurídica del contrato sometido a tributación (arrendamiento de industria frente a la pretendida cesión del derecho real de usufructo), ni tampoco el momento en que la sentencia fija el devengo del impuesto en el caso presente (aquél en que se comenzaron a prestar los servicios, en aplicación del art. 14.1.2 de la Ley 30/1985, del IVA) y ni siquiera justifica —salvo la pretendida uniformidad del ordenamiento—, su petición, efectuada en la instancia de que se practique una compensación entre lo exaccionado por una y otra Administración.

Si a ello unimos la imposibilidad manifiesta de llegar a una compensación entre dos créditos correspondientes a dos Administraciones distintas y recordamos que esta figura exige que dos personas —una de ellas el deudor— sean recíprocamente acreedora y deudora la una de la otra (art. 1196-1 CC), circunstancia que no concurre en el supuesto, convendremos en la imposibilidad de estimar el motivo”.

QUINTO.—Por su parte, el también antes citado recurso de casación número 961/1997 ha sido resuelto mediante la sentencia de esta misma fecha, 22 de abril de 2003, con el siguiente Fallo resolutorio:

“Que debemos declarar, y declaramos, haber lugar al recurso de casación formulado por la entidad mercantil “Cigahotels España, S.A.” contra la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 5 de septiembre de 1996, recaída en el recurso contencioso-administrativo al principio reseñado, sentencia la expresada que se casa y anula.

Todo ello:

- a) con estimación del referido recurso únicamente en la medida en que no fue admitida por la Hacienda Foral de Guipúzcoa la deducibilidad del IVA soportado por “Cigahotels” con motivo de la operación recogida en la escritura de 23 de diciembre de 1988, deducibilidad que se declara procedente en la forma efectuada por dicha sociedad;
- b) con anulación de las liquidaciones provisionales de la mencionada Hacienda practicadas respecto del último trimestre de 1989 y del período comprendido entre los meses de enero a septiembre de 1990;
- c) con desestimación del resto de las pretensiones actuadas en la demanda,
- y d), sin hacer especial imposición de costas, ni en la instancia ni en este recurso”.

Fallo que, a su vez, se basa, asimismo, en los siguientes Fundamentos de Derecho:

“Primero.—Se impugna en esta casación, conforme se hace constar en los antecedentes, la Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 5 de septiembre de 1996, desestimatoria del recurso contencioso-

administrativo interpuesto por la entidad mercantil “Cigahotels España, S.A.” contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa (TEAF) de 10 de noviembre de 1992, que, a su vez, no había dado lugar a las reclamaciones (dos) entabladas por aquella frente a liquidaciones provisionales, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), giradas por la Hacienda Foral con referencia al período de diciembre de 1989, la primera, y en relación a los meses de enero a septiembre de 1990, las demás, fundamentalmente por haber considerado el TEAF mencionado correcta la denegación por dicha Administración de la pretensión de la recurrente de que le fuera admitida la deducción de la suma de 177.145.894 ptas. por las cuotas del IVA soportadas en los períodos de referencia.

En concreto, el mencionado acuerdo del TEAF, como antes había hecho la Administración Foral aquí recurrida, partiendo de que la cuestión controvertida se centraba, efectivamente, en la procedencia o no de la deducción y consiguiente compensación aplicada por la sociedad reclamante en las declaraciones-liquidaciones presentadas por ella en relación a los indicados meses, y partiendo, también, de que la transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles (que era lo que a su juicio había reflejado la escritura pública de 23 de diciembre de 1988, de cesión del derecho de usufructo del Hotel María Cristina de San Sebastián, otorgada por la Sociedad de Fomento de esta ciudad y Cigahotels) había de ser considerada como una entrega de bienes —art. 9.2.1º del Reglamento del IVA de 30 de octubre de 1985— y de que el derecho a la deducción nació en el momento en que se devengaron las cuotas deducibles —art. 64.1 del propio texto reglamentario—, esto es, en el caso de autos y según su criterio referido, el 23 de diciembre de 1988, puesto que se pactó en la escritura que la entrega del usufructo se efectuaba en el mismo acto de la firma, llegó a la conclusión de ser improcedente el reconocimiento del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por “Cigahotels” con anterioridad al inicio de sus actividades en Guipúzcoa —que tuvo lugar a partir de 1º de enero de 1989—, habida cuenta que dicho derecho, desde su punto de vista, nació en el ejercicio de 1988 y, en él, la única Administración tributaria competente para la exacción del Impuesto respecto de esta última sociedad era la del Estado y sólo ante ella, por tanto, podía ejercitarse el derecho a la deducción del IVA, pese a que la Sociedad transmitente —la de Fomento de San Sebastián, S.A.— había repercutido el Impuesto —ciento ochenta millones de pesetas o, lo que es lo mismo, el 12 por 100 de los mil quinientos millones en que se cifró el precio de la transmisión— a “Cigahotels” y lo había ingresado en la Hacienda Foral, como sociedad que era operante exclusivamente en territorio vasco, de conformidad con lo establecido en el art. 28 del Anexo a la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por el que se adaptó el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco con motivo de la implantación del IVA.

Por su parte, la sentencia de instancia antecitada, sobre la base de la conclusión precedente y partiendo, a su vez, de que la empresa recurrente había encauzado la controversia como un conflicto entre Administraciones —la vasca y la del Estado, que también le había denegado la deducibilidad de la suma expresada de 177.145.894 ptas. y confirmado, por tanto, las liquidaciones complementarias practicadas por la Delegación de Hacienda de Madrid con referencia a los períodos antes mencionados, dando lugar a los recursos de casación 962 de 2001 y 916 de 2002, votados y fallados el mismo día que el presente— y había solicitado, únicamente, compensación de las cantidades que procedieran entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Guipúzcoa a propósito de la cantidad de ciento ochenta millones de pesetas efectivamente ingresada en la Hacienda Guipuzcoana, y no que la Sala —la de instancia, se entiende—

resolviera sobre las liquidaciones impugnadas en función de la calificación jurídica del contrato de diciembre de 1988 —cesión de usufructo, como había entendido la Administración Vasca, o arrendamiento de industria, como interpretó la del Estado— o en función, asimismo, de cuál había de ser la Administración competente para compensar el IVA soportado con motivo de la operación de referencia, llegó a la conclusión de que ninguna descoordinación se había producido entre las aludidas Administraciones y de que, por ende y por estar constreñida la Sala por la petición de compensación formulada por la parte, procedía la desestimación del recurso.

Segundo.—Del planteamiento que se deja expuesto, fácilmente puede comprenderse que tiene razón la sentencia de instancia cuando pone de relieve al desenfoque jurídico con que la recurrente abordó el problema de la deducibilidad del IVA soportado con motivo de la operación a que, repetidamente, se ha hecho mención con anterioridad. No hay, en efecto, ningún problema de controversia entre Administraciones, ni puede admitirse, como hizo la recurrente, que, intentando deducir el IVA soportado a que acaba de hacerse referencia ante las dos Administraciones mencionadas —la del Estado y la del Territorio Histórico de Guipúzcoa—, podía obtenerse la efectividad de tal derecho indistintamente de una u otra para que, después, fueran esas mismas Administraciones las que llegaran a un acuerdo compensatorio a través de los mecanismos previstos en el régimen del Concierto Económico, pese a que la Sala “a quo”, no en la sentencia pero sí en el proceso, entrara en ese erróneo planteamiento al adoptar la providencia de 20 de febrero de 1996, con apoyo en el art. 43.2 de la Ley Jurisdiccional entonces vigente, para que las partes le ilustraran sobre cuál era la proporción provisional aplicable, conforme al art. 29 de la Ley del Concierto Económico, a efectos de la Imputación del IVA a las Haciendas Estatal y Foral durante los años 1989 y 1990, providencia esta, por cierto, no ajustada, en absoluto, a las previsiones establecidas en aquél precepto.

El verdaderamente correcto tratamiento del problema pasaba por ejercitar el derecho a la deducción ante la Administración que había ingresado la cuota repercutida, con arreglo a las disposiciones pertinentes de la Norma Foral 3/1986, de 3 de marzo, coincidentes con las de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, y de su Reglamento de 30 de octubre de 1985, inclusive aun cuando la parte aceptara la calificación del contrato como cesión de usufructo y no como arrendamiento de industria, conforme era en realidad, por cuanto, como después se razonará, el derecho a deducir puede referirse incluso a las cuotas devengadas con anterioridad al inicio de la actividad empresarial o profesional en el territorio correspondiente.

Tercero.—Si embargo de cuanto acaba de decirse, el equivocado enfoque que la parte recurrente dio al problema aquí suscitado no puede ocultar que, implícitamente al menos y en la defectuosa petición contenida en el suplico de la demanda, subyacía la pretensión de que se considerase a la Hacienda guipuzcoana la Administración competente para que “Cigahotels” pudiera deducir el IVA soportado con motivo de la operación reflejada en la tan repetida escritura de diciembre de 1988.

Abonaría esta conclusión el hecho de que, inicialmente, esta entidad —“Cigahotels España, S.A.”—, a consecuencia de la liquidación girada por la Hacienda Foral en concepto de IVA correspondiente a diciembre de 1989 e importe de 1.714.125 ptas., liquidación que fue consecuencia de no haber aceptado aquella la partida de “cuotas a compensar períodos anteriores” por importe de 177.145.894 ptas., interpuso recurso de reposición solicitando la anulación de la mencionada liquidación y, “en caso de estimarse la no procedencia de la deducción del IVA soportado correspondiente a la cesión del derecho de usufructo del Hotel María Cristina”, se ordenase “la devolución...

del IVA repercutido e ingresado indebidamente con el correspondiente interés legal”. Este recurso de reposición fue resuelto desestimatoriamente por acuerdo de 12 de junio de 1991, de la Jefatura del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la Diputación Foral de Guipúzcoa, y fue en su contra formulada reclamación económico-administrativa, en definitiva resuelta, también desestimatoriamente, por el TEAF en 10 de noviembre de 1993, como al principio se hizo particular referencia.

Pero conviene destacar que, conforme ya se apuntó con anterioridad, la resolución económico-administrativa a que acaba de hacerse indicación no rechazó de plano la deducibilidad del IVA soportado con motivo de lo que las partes calificaron como cesión de usufructo en la escritura de 23 de diciembre de 1988, sino que, apoyándose precisamente en esa calificación y en que la adquisición del derecho a deducir el IVA soportado se produjo en el momento del devengo de la cuota correspondiente de tal Impuesto, esto es, según la resolución, en la fecha de la escritura, que fue cuando se operó la repercusión e ingreso en la Hacienda Foral de los ciento ochenta millones de pesetas a que aquélla ascendía, entendió que la Administración ante la que procedía hacer efectivo el derecho a la deducción no era la de la Diputación Foral, sino la del Estado, puesto que, en diciembre de 1988, “Cigahotels” no había comenzado su actividad en el País Vasco y, en ese año, la única Administración ante la que dicha empresa tributaba por IVA era la del Estado.

Resulta evidente, pues, que, si bien no se da en la expuesta realidad un conflicto entre Administraciones que debiera ser solventado con arreglo a los criterios y proporciones suministradas por las instituciones previstas en la Ley del Concierto, concretamente y en cuanto ahora importa, por la Junta Arbitral a que se refiere el art. 39 de esta Norma (por la razón de que no se trataría de determinar las proporciones correspondientes al IVA atribuibles a la Administración del Estado y a la Foral de Guipúzcoa cuando se está, como se ha dicho repetidamente, ante una cuota devengada, repercutida e ingresada, exclusivamente, en la Hacienda Foral y que pretendía deducirse por la entidad sujeto pasivo, en lo que a este recurso se refiere e independientemente de sus paralelas actuaciones ante la Hacienda estatal, en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a la referida Hacienda del último trimestre de 1989 y de los meses de enero a septiembre de 1990), sí se produce una situación en que, siendo innegable y no controvertido que “Cigahotels” tenía derecho a deducir el IVA soportado por causa de la operación de cesión tantas veces aludida, no pudiera materializarlo por entender la Administración Foral que esa deducción debía hacerse efectiva ante una Hacienda y una Administración totalmente ajena a la repercusión e ingreso de la cuota producidos.

Por ello, y sin que pueda imputarse a la sentencia de instancia vicio de incongruencia alguno, como después se razonará, porque la pretensión de deducibilidad había sido, a su juicio, canalizada indebidamente y en tal sentido le dio la respuesta que entendió pertinente, la Sala “a quo” pudo y debió entrar en el problema concreto de la mencionada deducibilidad y resolverlo con arreglo a la normativa específicamente establecida para el caso, coincidente, como antes se dijo, en los ámbitos estatal y foral.

En efecto. Aparte de que la operación plasmada en la escritura de 23 de diciembre de 1988, por su específico clausulado, no constituía, con toda evidencia, ninguna cesión de derecho de usufructo que se hubiera entregado en su misma fecha y, sin embargo, se hubiera diferido, curiosamente, en su contenido obligacional y efectividad, al 1º de enero de 1989, para después combinarlo con prestaciones propias de un arrendamiento de industria o negocio, ya así nominativamente calificado para ese mismo contenido a partir del 2028 (sic) (lo que, por sí solo, pone de relieve que la operación encajaba, en todos sus aspectos, en esta última calificación), la Sala de instancia debería haber

llegado a la conclusión, como después se argumentará, de que, aun calificada la operación como entrega de bienes por tratarse de la transmisión de un derecho real de goce o disfrute, sobre un inmueble —arts. 6º.2.1º de la Ley del IVA y 9º.2.1 del Reglamento— y aun admitiendo, por tanto, que el derecho a la deducción nació en el momento en que se devengó la cuota deducible, la posibilidad de su materialización en el último trimestre de 1989 y en los meses de enero a septiembre de 1990 era procedente a la vista de los arts. 36.3 y 46, aps. 1 y 2, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, y 60.1, párrafo 2º, y 60.2, en relación con los arts. 77 a 80 de su Reglamento.

En consecuencia, la Administración Tributaria Foral de Guipúzcoa, primero, y el Tribunal Económico-Administrativo Foral y la sentencia aquí impugnada, después, no se ajustaron a Derecho cuando, ingresada la cuota repercutida en la Hacienda Foral, no reconocieron el derecho a la deducción que la recurrente había hecho efectivo en las declaraciones-liquidaciones de IVA de los referidos último trimestre de 1989 y de los meses de enero a septiembre de 1990, cumpliendo, además, los plazos de ejercicio del derecho a deducir legalmente establecidos al efecto (por todos, art. 36.3 de la Ley).

Cuarto.—Corresponde ahora a la Sala abordar el encaje del planteamiento que se deja expuesto en los dos motivos de casación articulados por la recurrente al amparo, respectivamente, de los ordinales 4º y 3º del art. 95.1 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable —actuales aps. d) y c) del art. 88.1 de la vigente—, en los que se denuncia la infracción por la sentencia de instancia de los preceptos constitucionales y legales que reconocen el principio de coordinación entre Administraciones, arts. 102.1 de la Constitución, 3º, ap. 1 y 3º, de la Ley 12/1981, por la que se aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 3º, aps. 1 y 2, y 18 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común —motivo primero— y el quebrantamiento de las normas que rigen los actos y garantías procesales, concretamente del art. 43 de la referida Ley Jurisdiccional —33 de la vigente—, produciendo indefensión —motivo segundo—.

Invirtiendo el orden de articulación y por lo que respecta al segundo motivo, es de destacar que la parte no imputa en él a la sentencia ningún género de incongruencia, sino no haber sometido a las partes, como motivo susceptible de fundar el recurso y por la vía del mencionado art. 43.3, la cuestión relativa a la verdadera calificación jurídica del contrato recogido en la escritura de 23 de diciembre de 1988 (arrendamiento de industria o negocio y no cesión del derecho de usufructo) o la referente a la Administración competente (la estatal o la foral guipuzcoana) para soportar la deducibilidad del IVA derivada de la operación de referencia.

En realidad, aunque no lo exprese directamente y con claridad, la parte, al mismo tiempo que da por supuesto que la sentencia de instancia desestimó su pretensión de anulación de la denegación de deducibilidad del IVA soportado por no poder derivarse del principio de coordinación entre Administraciones, pero que hubiera prosperado de haber aducido el motivo de la verdadera calificación jurídica del contrato o el de la Administración competente para hacer efectiva dicha deducibilidad, suscita el problema de la obligatoriedad del planteamiento de la “tesis” a que el referido precepto se refiere y el de si su omisión por la Sala de instancia constituye una manifestación de indefensión.

En este punto, es preciso hacer constar que la sentencia recurrida en manera alguna expresa que la solución desestimatoria por ella adoptada no hubiera sido tal, sino estimatoria, si la parte hubiera aducido como motivos que la cesión de usufructo

constituía en realidad un arrendamiento de industria o negocio y que, por ello, la Administración que debía soportar la deducibilidad del IVA era la Diputación Foral de Guipúzcoa y no el Estado. Simplemente señala que la pretensión principal de la empresa recurrente era la de que se ordenara “una compensación de las Administraciones en conflicto respecto de la cantidad de ciento ochenta millones de pesetas que fue efectivamente ingresada en el Erario Público (se refiere al guipuzcoano) en concepto de IVA” y que, limitado así lo que puede ser materia de enjuiciamiento “y no habiendo trasladado la empresa actora argumento que desacredite la conformidad a Derecho de la decisión del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de afirmar las liquidaciones giradas por la Hacienda Foral que, por otra parte, esta Sala también estima correctas de conformidad con el contenido del art. 29 de la Ley 12/81, de 13 de mayo —Concierto Económico—..., procede la plena desestimación del recurso” (sic, en el Fundamento Tercero).

Ninguna incongruencia, ni resolución por distinto motivo del articulado por la parte, cabe imputar a la sentencia, se esté o no de acuerdo con el argumento por ella utilizado o, mejor aún, se esté o no de acuerdo con la suficiencia de dicho argumento, que es cosa diferente, ni ninguna obligación de planteamiento de la “tesis” cabe deducir de tal fundamentación, sencillamente porque la sentencia se limitó a no considerar que había un conflicto entre Administraciones y a no estimar procedente se ordenara una compensación entre las mismas, que era, en definitiva, lo que la recurrente postuló de modo directo.

Importa hacer constar, para cerrar el razonamiento, que el procedimiento establecido en el ap. 2 del art. 43 de la Ley Jurisdiccional de 1956, reproducido en el art. 33.2 de la vigente, es una consecuencia del requisito de congruencia que, en todo caso, debe respetar la sentencia y que exigen tanto el ap. 1 del propio precepto como el art. 80 de la propia norma —67.1 de la actualmente en vigor—, esto es, la necesidad de que los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa juzguen dentro de los límites determinados por las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición, como hoy, con mejor técnica y con supresión de la referencia a las alegaciones de las partes que contenía la Ley de 1956, establece la vigente Ley de esta Jurisdicción.

Es evidente que si la Sala, al dictar sentencia, estima que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, está obligada a someter y exponer a las partes dichos motivos (el imperativo “someterá” que el precepto utiliza no deja lugar a dudas) so pena, si no lo hace, de no poder decidir sobre la base de dichos otros motivos y de incurrir en incongruencia en caso contrario y también de provocar indefensión para la parte, al resolver sin haberle dado posibilidad de considerar y apreciar esos motivos incorporados a la sentencia sin su intervención.

Pero no lo es menos que el precepto tiene una finalidad claramente dirigida a evitar, en la situación que contempla, el efecto de incongruencia que, en caso de resolver con fundamento en motivos diferentes de los aducidos por las partes, se produciría para la sentencia, porque si la Sala, o, en general, el órgano jurisdiccional contencioso-administrativo, después de haber considerado la posibilidad de que el recurso, o la oposición a él, pudieran fundarse en motivos diferentes a los expuestos por las partes, resuelve no con arreglo a esos nuevos motivos, sino en función de los motivos y pretensiones deducidos oportunamente por aquellas, ninguna infracción comete ni ninguna garantía quebranta, tan pronto se considere que esta nueva apreciación del

Tribunal, debida a su propia iniciativa, ni condiciona ni prejuzga el fallo definitivo, según expresa disposición del propio precepto.

Pero es que, en el supuesto de autos, ninguna apreciación por la Sala de instancia se hizo respecto de nuevos posibles motivos susceptibles de fundar el recurso, y mucho menos que éstos pudieran consistir en considerar que, en vez de cesión de usufructo, en la escritura de diciembre de 1988 se concretara un arrendamiento de industria, o en entender que la Administración competente para soportar la deducibilidad del IVA, en esa circunstancia, podía ser la Diputación Foral de Guipúzcoa y no la Administración estatal.

Antes al contrario, y como ya se dejó apuntado, la providencia de 20 de febrero de 1996 no pudo tener el significado de planteamiento de tesis alguna, porque se limitó a solicitar a las partes una información acerca del cual podía ser la proporción provisional de imputación a las Haciendas estatal y foral en los ejercicios de 1989 y 1990, y, a mayor abundamiento, la propia sentencia considera correctas las liquidaciones giradas por la última de las Haciendas acabadas de mencionar a consecuencia de la denegación de la deducibilidad del IVA soportado por causa de la operación cuestionada.

Téngase en cuenta, además, que, tanto la calificación de ésta como entrega de bienes —art. 6º.2.1º de la Ley 30/1985— como la de prestación de servicios —art. 7º.2.2º de la propia norma—, no podían variar la realidad de que la “Sociedad de Fomento de San Sebastián” era una entidad que actuaba exclusivamente en el País Vasco, antes y después de la tan repetida operación, y de que, con arreglo a los arts. 28 y 29 de la Ley del Concierto, repercutió el IVA y lo ingresó en la Diputación Foral de Guipúzcoa de conformidad con las previsiones de estos preceptos, realidad esta que, como enseguida se argumentará y ya se ha anticipado —F.J. 3º—, avala la conclusión de que era esta Administración la competente para compensar o aplicar la deducibilidad del IVA procedente de aquella.

El segundo motivo de casación, pues, debe ser desestimado.

QUINTO.—En el primer motivo, la parte recurrente denuncia la infracción por la sentencia de los preceptos que, a su juicio, “proclaman” (sic en el escrito de interposición) el principio de coordinación entre Administraciones, que la Constitución recoge en su art. 103.1 y que igualmente establecen tanto la Ley 30/1992, LRJAP y PAC, arts. 3 y 18, como la propia Ley del Concierto, antes citada, 12/1981, de 13 de mayo, art. 3º.1.3º; el principio de legalidad —arts. 9, aps. 1 y 3, de la Constitución, y 1º de la Ley Orgánica del Poder Judicial—; y el principio que llama de “unicidad de la Administración Tributaria”, en su criterio declarado reiteradamente por la jurisprudencia —v.gr. en la Sentencia de esta Sala, que invoca, de 23 de abril de 1985— y que responde a la necesidad de impedir, por un tema de discrepancia entre competencias de Administraciones (en este caso, la competencia para hacer efectiva la deducibilidad del IVA), que un mismo contribuyente se vea obligado a satisfacer la deuda tributaria duplicadamente.

Ya se ha dicho con anterioridad, en el Fundamento Tercero, que la cuestión aquí suscitada no responde a un conflicto entre Administraciones que deba ser resuelto mediante una compensación entre la Administración estatal y la Diputación Foral de Guipúzcoa respecto de la cantidad de ciento ochenta millones de pesetas que fue ingresada en el Erario de la última en concepto del IVA repercutido por la tan mencionada operación que reflejó la escritura de 23 de diciembre de 1988, entre otras razones, por la imposibilidad manifiesta de llegar a una compensación entre Administraciones respecto de una suma —la aludida de ciento ochenta millones— en

que ninguna de ellas podía figurar como recíprocamente acreedora y deudora, la una de la otra, como es sabido exige esta figura según el art. 1196.1º del Código Civil.

Ni siquiera podría darse como infringido el art. 29 de la Ley del Concierto —que la recurrente ni siquiera cita con dicha condición—, cuando determina que “el resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el IVA, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural”, habida cuenta que nadie discute que las liquidaciones giradas por la Hacienda Foral con referencia al último trimestre de 1989 y a los meses de enero a septiembre de 1990, inclusive, obedecían a contraprestaciones correspondientes a entregas o prestaciones realizadas en el País Vasco.

Tampoco puede invocarse el principio de unidad de la Administración para afirmar, correlativamente, poco menos que un derecho —desde luego inexistente— de los sujetos pasivos a materializar indistintamente la deducibilidad del IVA soportado ante la Administración tributaria estatal o ante la de los Territorios Históricos del País Vasco a pura conveniencia y a trasladar así el problema de la imputación del resultado de las liquidaciones del Impuesto a un acuerdo posterior entre ambas Administraciones. Precisamente, el régimen de Concierto responde a las diferentes competencias que la Administración tributaria estatal y la de los Territorios Históricos tienen, en cuanto aquí ahora importa, en orden a la exacción y gestión del IVA y que regulan los arts. 28 y 29 de dicho instrumento.

El problema, pues, se concreta, exclusivamente y como ya se anticipó, en el tema de si la deducibilidad del IVA soportado por “Cigahotels España, S.A.” con motivo de la operación recogida en la tan repetida escritura de 23 de diciembre de 1988 ha de ser ejercitado ante la misma Administración en que se efectuó el ingreso de la cuota repercutida, esto es, ante la Hacienda Foral, o, por el contrario, debió serlo ante la Administración tributaria estatal, como mantuvo el TEAF y validó la sentencia, por entenderse:

a) que el derecho a deducir nació en la misma fecha de la escritura, puesto que en ella se pactó que lo que se transmitía por la Sociedad de Fomento de San Sebastián era el usufructo sobre el Hotel María Cristina de dicha Capital, cuya entrega se decía producida en esa misma fecha del otorgamiento;

b) que el derecho a la deducción había de entenderse nacido en el momento del devengo de las cuotas deducibles, devengo que se habría producido cuanto tuvo lugar la entrega a “Cigahotels” del usufructo, esto es, en la referida fecha de la escritura, que es cuando se pactó que se producía la entrega;

y c), que en ese momento del devengo, “Cigahotels” tributaba exclusivamente en territorio común, puesto que no comenzó sus actividades en el País Vasco hasta 1º de enero de 1989.

Sexto.—Dicho cuanto antecede, también, en el Fundamento Tercero de la presente se anticipó:

En primer lugar, que la operación origen de la deducción aquí controvertida no podía hacerse efectiva ante la Administración estatal, porque su calificación jurídica no podía ser la de cesión de un derecho de usufructo constituido sobre un inmueble, sino de un contrato de arrendamiento de industria o negocio, a cuyo concepto respondía el conjunto del clausulado del contrato concertado entre la “Sociedad de Fomento de San

Sebastián” y “Cigahotels España, S.A.” en 23 de diciembre de 1988, tal y como hicieron constar las Sentencias de la Audiencia Nacional al confirmar el rechazo a la deducción que, previamente, había declarado la Administración del Estado y ratificado los órganos económico-administrativos que conocieron, en doble instancia, de las reclamaciones formuladas en su contra, habida cuenta que, entonces, la operación no podía ser conceptuada como entrega de bienes, sino como prestación de servicios —arts. 7º.2.2º de la Ley y 11.2.2º del Reglamento—, con la consecuencia de que el devengo del Impuesto no podía entenderse producido en la fecha pactada de entrega del usufructo, sino en la de comienzo del contenido del contrato, diferido al 1º de enero de 1989, fecha en que había comenzado su actividad la recurrente en el País Vasco y a la que había que referir el nacimiento del derecho a deducir, todo ello en virtud del juego de los arts. 14.1.2º y 35.1 de la Ley y 23.2º y 64.1 del Reglamento.

En segundo término, que a la misma conclusión ha de llegarse aun admitiendo que la operación aquí controvertida constituyó una cesión o transmisión del derecho de usufructo sobre el hotel y aun admitiendo que, por tanto, se estaba ante una entrega de bienes en que el derecho a la deducción había nacido en el momento del devengo de las cuotas deducibles —arts. 6º.2.1º y 35.1 de la Ley y 9º.2.1º y 64.1 del Reglamento—.

En efecto; el devengo del Impuesto, con arreglo a los arts. 14.1.1º de la Ley y 23.1.1º del Reglamento, se produce, en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente, es decir, “cuando los mismos se pongan en poder y posesión del adquirente”, como aclara el Reglamento.

En el contrato de cesión de 23 de diciembre de 1988, es cierto que, después de indicarse —estipulación primera— que la “Sociedad de Fomento de San Sebastián” cedía y transmitía a “Cigahotels” el derecho real de usufructo sobre el Hotel María Cristina, se establecía que “dicho usufructo se entiende entregado en este acto entre las partes, sin perjuicio de que, a efectos personales, el inicio del contrato sea en la fecha indicada en la cláusula siguiente” (sic), es decir, la de comienzo del “contenido” de tal derecho, fijada para el 1º de enero de 1989.

Pero no es menos cierto que no basta la voluntarista y sin duda artificiosa cláusula de entrega de un derecho de usufructo desnudo totalmente de contenido por unos días (8, los que mediaban entre el 23 de diciembre de 1988 y el 1º de enero de 1989) para entender que la misma se ha producido efectivamente y, sobre todo, para entender que el usufructo se ha puesto en poder y posesión del adquirente.

No hay puestas a disposición con tal carácter si el adquirente no puede desplegar ninguna de las facultades que el usufructo conlleva. La puesta a disposición, por tanto, tuvo lugar, no en la fecha del contrato, sino en la de comienzo de su actividad, esto es, en 1º de enero de 1989 y, por ende, cuando “Cigahotels” actuaba en el País Vasco y aparecía dada de alta en el censo del IVA, con la consecuencia de que el nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado —arts. 35 de la Ley y 64.1 del Reglamento— se produjo en la fecha del devengo acabada de mencionar y de que la recurrente podía hacer efectivo tal derecho ante la Hacienda Foral de conformidad con lo establecido en los arts. 28 y 29 de la Ley del Concierto.

Y, por último y en tercer lugar, que también procedía la deducibilidad del IVA aunque se admitiera que la entrega del usufructo tuvo lugar en la fecha de la escritura y aunque se pudiera situar en ella el devengo de la cuota deducible y también, y por ello, el nacimiento del derecho a deducir, con arreglo a los preceptos antes analizados, habida cuenta que, de acuerdo con los arts. 46.1 de la Ley y 77.1 del Reglamento, los empresarios pueden deducir las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo efectivo

de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de su actividad, y habida cuenta, asimismo, que la restricción que significa lo establecido en los arts. 45.2 de la Ley y 77.2 del Reglamento, en el sentido de que “no serán deducibles las cuotas soportadas antes de la presentación de una declaración previa al inicio de la actividad empresarial”, no puede interpretarse como imposibilidad de aplicar la deducción en un supuesto en que “Cigahotels” figuró de alta en el censo del IVA de la Hacienda Foral a partir de la meritada fecha del 1º de enero de 1989, ya que el art. 46.1 de la Ley habla de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo efectivo de las entregas de bienes y resulta claro que ese comienzo efectivo no pudo materializarse hasta el inicio del contenido del contrato.

El primer motivo, pues, aunque la recurrente no haya citado como infringidos por la sentencia los preceptos anteriormente examinados, ha de ser estimado.

Séptimo.—Por las razones expuestas, procede la estimación del recurso y la resolución del problema suscitado en la instancia dentro de los términos en que ha quedado planteado el debate, tal y como se consigna después en el fallo; y todo ello sin hacer especial imposición de costas en la instancia y en este recurso —art. 102.2 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable— y con la lógica anulación de las liquidaciones de la Hacienda Foral inicialmente impugnadas y sin poder acoger la pretensión de condena al pago de intereses ni la que la recurrente llama, en el suplico de su escrito de demanda, indemnización “por los costes jurídicos y de avales derivados de los distintos pleitos hasta su finalización y cancelación” (sic).

Lo primero, porque la deducibilidad del IVA soportado fue aplicada por la interesada dentro de los plazos y de conformidad con el procedimiento legalmente establecido que ninguna previsión de intereses contempla ni consecuentemente puede determinar, y, lo segundo, por la propia indeterminación de tales costes”.

SEXTO.—Dada la evidente interconexión (tal como ha venido razonándose) entre los citados recursos de casación números 962/2001 y 961/1997 y el que es objeto, con el número 916/2002, de las presentes actuaciones, y siendo así que la pretensión en el fondo impugnada y planteada en ellos por la sociedad recurrente, esto es, esencialmente, la deducibilidad del IVA soportado con motivo de la operación recogida en la escritura de 23 de diciembre de 1988, ha sido estimada en la sentencia recaída, con esta misma fecha, de 22 de abril de 2003, en el recurso de casación número 961/1997, procede, en consecuencia, no dar lugar al presente recurso casacional, aquí examinado, no sólo por mor de lo razonado en las sentencias dictadas en los otros dos, tanto en lo que se refiere a la cuestión material o de fondo objeto de debate como a la denunciada incongruencia de la sentencia de instancia (la recaída, con fecha 5 de diciembre de 2001, en el recurso contencioso administrativo número 1166/1998), sino también porque, remitiéndose dicha sentencia de instancia a lo argumentado en la de fecha 13 de noviembre de 1998, confirmada en el recurso de casación número 962/2001, igual ha de ser, consecuentemente, el tenor desestimatorio de la presente resolución (pues, de lo contrario, quedaría desvirtuada, en todo o en parte, la solución estimatoria adoptada, con plena satisfacción de los intereses de la recurrente, en el recurso de casación número 961/1997).

SÉPTIMO.—Procediendo, por tanto, desestimar el presente recurso casacional (sin dar lugar a ninguno de los motivos impugnatorios en el que el mismo se funda), deben imponerse las costas causadas en el mismo a la parte recurrente, a tenor de lo al respecto prescrito en el artículo 139.2 de la LJCA 29/1998, de 13 de julio.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación interpuesto por la representación procesal de CIGAHOTELS ESPAÑA, S.A. contra la sentencia dictada, con fecha 5 de diciembre de 2001, en el recurso contencioso administrativo número 1166/1998, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso casacional a la citada parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en su caso en el Boletín Oficial del Estado, y, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Jaime Rouanet Moscardó.

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2003

Recurso: Casación nº 11220/1998

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En la Villa de Madrid, a dieciocho de junio de dos mil tres.

VISTO ante esta Sección de la Sala Tercera el recurso de casación núm. 11220/98, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada en 2 de Octubre de 1998 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el Recurso número 793/96, sobre liquidaciones del Impuesto de Bienes Inmuebles, ejercicio 1994.

Ha comparecido en esta instancia como parte recurrida el Ayuntamiento de Santurce, representado por el Procurador D. Luis Pulgar Arroyo, con la asistencia de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sección Primera de la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en fecha 2 de Octubre de 1998, en el recurso anteriormente referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: «FALLO: Que desestimamos el recurso contencioso administrativo ordinario interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao contra Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 17 de enero de 1996, confirmatorio de las liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio de 1994, que se citan, confirmando dicho Acuerdo, sin hacer imposición de costas».

SEGUNDO.—Contra la anterior sentencia, la Abogacía del Estado preparó recurso de casación y emplazadas las partes y remitidos los autos, la recurrente lo interpuso mediante escrito fundado en un solo motivo, al amparo del artículo 95.1.4º de la Ley de esta Jurisdicción, manifestando que la sentencia recurrida al analizar el artículo 4.a) de la Norma Foral de Vizcaya 9/1989, de 30 de junio, indirectamente impugnada, infringe la regla armonizadora del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, modificada por

Ley 2/1990, de 8 de junio, y el artículo 14 de la Constitución Española, terminando por suplicar sentencia por la que con estimación del recurso case, anule y revoque la impugnada, haciendo la declaración interesada en el escrito de demanda».

Conferido traslado para contestación a la representación legal del Ayuntamiento de Santurce, se opuso al recurso, interesando sentencia por la que, con desestimación íntegra y declaración de no haber lugar al recurso, se confirme la nº 837/98, de 2 de Octubre, dictada por la Sala de esa Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recurso 736/96, con imposición de costas al recurrente; tras de lo cual quedaron los autos pendientes para deliberación y fallo por la Sala, acto que tuvo lugar en el día de ayer, y

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El problema suscitado en este recurso, ha sido resuelto por sentencias de esta Sala de 20 de septiembre de 2002 (Recurso de Casación 7139/1997), 1 de Octubre de 2002 (Recurso de Casación 7179/1997) y 28 de diciembre de 2002 (Recurso de Casación 8048/1997), seguidos entre las mismas partes y en los que se alegaron iguales motivos de casación, por lo que en atención al principio de unidad de doctrina y seguridad jurídica, se reproduce, en lo sustancial, lo manifestado en dichas sentencias.

Se dice en la última citada: «Como primer argumento sostuvimos que la Autoridad Portuaria de Bilbao es una entidad pública de las previstas en el art. 6.5 de la Ley General Presupuestaria, Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, a tenor de lo establecido en el art. 35.1 de la Ley 27/1992, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, estando sometida, en consecuencia, al mismo régimen jurídico tributario que corresponde al Estado, según el art. 51 de la Ley citada en último lugar.

En segundo lugar, la Ley 39/1988 contempla en el art. 64.a) establece exenciones, haciendo referencias, entre los sujetos pasivos beneficiados al Estado y a las Comunidades Autónomas, y entre los bienes exentos, a “los del dominio público marítimo terrestre”.

En tercer término, nos remitimos al art. 2 de la Ley del Concierto Económico, que establece las competencias de los órganos de los territorios históricos para establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos integrados en la Renta de Aduanas, los que se recauden a través de los monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, que siguen correspondiendo al Estado.

Ciertamente, el art. 4, referente a la “armonización fiscal” impuso a los territorios indicados la obligación de adoptar, respecto de las contribuciones territoriales, rústica, pecuaria y urbana, “idéntica definición del hecho imponible”, sin mencionar las exenciones, y el art. 10.b) de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, declaró de la competencia de las Juntas Generales “el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias”, pero no lo es menos que el art. 7 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, sobre Hacienda de la Comunidad Autónoma y sobre Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, indicó que «la normativa referente a los tributos locales, que se hallen contemplados en la ley del Concierto Económico, se armonizará cuando proceda en los siguientes aspectos: a) La determinación del (...)

hecho imponible (...) y; b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias».

Y, además, la Norma Foral 9/1989, reguladora del IBI en Vizcaya dice en su art. 4.a) que “gozan de exención los bienes que sean propiedad del Estado, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Territorio Histórico de Vizcaya o de las entidades locales y estén directamente afectados a la defensa nacional, a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo las carreteras, los caminos y las vías públicas que sean de aprovechamiento público y gratuito”, omitiendo, empero, la referencia a los bienes del dominio público marítimo terrestre, que figura, como vimos, en el art. 64.a) de la Ley 39/1988.

Pero esta omisión no puede prevalecer frente a la claridad con la que el art. 4. Uno de la Ley del Concierto busca similar tratamiento fiscal y, sobre todo, frente al hecho de que el Estado —en este caso, la Autoridad Portuaria de Bilbao—, no puede quedar extramuros de la exención contemplada, pues la Norma Foral 9/1989 venía obligada, por cuanto se ha dicho, a establecer las mismas exenciones que figuran en el art. 64.a), por lo que resulta contraria al art. 4 de la Ley del Concierto y, en consecuencia, no conforme al ordenamiento jurídico, como tampoco las liquidaciones giradas con su cobertura.

Y como último argumento, debemos dejar constancia de que en la página de Internet de la Diputación Foral Vizcaya se inserta la Norma Foral 9/1989, cuyo art. 4.a) ya reproduce íntegramente el art. 64.a) de la Ley 39/1988, y, por tanto, comprende la exención del dominio público marítimo terrestre».

SEGUNDO.—Procede en definitiva estimar el motivo único y, como consecuencia, anular las dos liquidaciones impugnadas, sin hacer condena en costas a los efectos del art. 102.2 de la Ley de la Jurisdicción.

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por la potestad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Estimamos el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el día 2 de octubre de 1998, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su recurso 793/1996, siendo parte recurrida el Ayuntamiento de Santurce, la que casamos, y en consecuencia, con estimación del recurso contencioso-administrativo de instancia, anulamos las liquidaciones del IBI objeto de controversia.

Sin condena sobre las costas causadas en la instancia y en este recurso casacional.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-79

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2003

Recurso: Casación nº 10095/1998

Ponente: Jaime Rouanet Moscardó.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- DA 1ª

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Derecho supletorio

En la Villa de Madrid, a quince de julio de dos mil tres.

Vistos los presentes recursos de casación interpuestos, por un lado, por COSMELUR, S.A., representada por el Procurador Don José Manuel Dorremoechea Aramburu y asistida de Letrado, y, por otro lado, por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, a su vez representada por la Procuradora Doña Carolina Lilly Martínez (ahora, en su lugar, Doña Rocío Martín Echagüe) y asistida del Letrado Don Ignacio Chacón, contra la sentencia número 719 dictada, con fecha 8 de septiembre de 1998, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, estimatoria parcial del recurso de dicho orden jurisdiccional número 1313/1996 promovido por Cosmelur, S.A. contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral, TEAF, de Guipúzcoa por el que se había desestimado la reclamación de tal naturaleza deducida contra el acuerdo de 17 de agosto de 1994 del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de la Diputación Foral de Guipúzcoa, en concepto del Impuesto sobre Sociedades, IS, del ejercicio de 1990, por importe de 36.870.455 pesetas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En la indicada fecha de 8 de septiembre de 1998, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó la sentencia número 719, con la siguiente parte dispositiva: «FALLO: Que estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña Begoña Perea de la Tajada en representación de “Cosmelur, S.A.” frente a acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa de 21 de febrero de 1996, desestimatorio de la reclamación 1.229-94, y declaramos disconformes a derecho dicho acto y la liquidación provisional 54-

804041700-ov de intereses de demora, sin perjuicio de que proceda una nueva liquidación que complete la liquidación de intereses en los términos expresados en el cuerpo de esta Sentencia, confirmando en lo demás los actos recurridos, y no haciendo expresa imposición de costas».

SEGUNDO.—Contra la citada sentencia, las representaciones procesales de COSMELUR, S.A. y de la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA prepararon ante el Tribunal «a quo» los presentes recursos de casación que, una vez tenidos por preparados, fueron interpuestos en plazo ante esta Sala, desarrollándose, después, procesalmente, conforme a las prescripciones legales; y, formulados por dichas partes recurrentes, sus respectivos escritos de oposición al recurso de la contraria, se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 8 de julio de 1993, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Los hechos básicos determinantes de las presentes actuaciones son, en síntesis, los siguientes:

A) Cosmelur, S.A., en el año 1988, vendió el antiguo local de su negocio, obteniendo un incremento de patrimonio, del cual una parte se destinó a cancelar el préstamo hipotecario que obtuvo para la adquisición del local enajenado, y, el resto, se reinvertió en la compra del nuevo local dentro del plazo legal establecido para acogerse a la exención por reinversión.

B) Cosmelur, S.A., entendiéndose que el importe que ha de ser reinvertido no es el importe total de la enajenación, sino el importe neto de la misma (o sea, el importe total minorado con el de la carga real que gravaba el local enajenado), a tenor de lo especificado en la contestación a la Consulta número 59 (recogida en la Orden del Ministerio de Hacienda de 17 de junio de 1981), presentó, ante la Hacienda Foral, declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades, IS, del ejercicio de 1990, con la derivada cuota de sólo 1.921.187 pesetas.

C) La Hacienda Foral, estimando que la interpretación del artículo 15.8 de la Ley 61/1978 (reguladora del IS) derivada de la antes mencionada Consulta no era aplicable al caso, al haberse aplicado en Guipúzcoa la normativa común del citado Impuesto con carácter de meramente supletoria, y que procedía, por tanto, la pérdida parcial del beneficio fiscal comentado, comunicó a Cosmelur, S.A., el 9 de marzo de 1994, una denominada propuesta de liquidación, con el incremento de la cuota por el motivo indicado (por importe de 28.522.972 pesetas) y con una liquidación de intereses (por importe de 8.983.564 pesetas), calculados desde la fecha en que el ingreso debió ser hecho hasta la fecha en que se formuló la citada propuesta, y, posteriormente, giró la resultante liquidación provisional, con fecha 17 de agosto de 1994, con una deuda tributaria total de 38.791.612 pesetas que, disminuida en las 1.921.187 pesetas ya ingresadas, quedó reducida a la cifra de 36.870.455 pesetas.

D) El 29 (o 30) de agosto de 1994, la Hacienda Foral giró una nueva liquidación provisional, por importe de 13.564.287 pesetas, por el exclusivo concepto de intereses de demora, calculados sobre el total de la deuda tributaria fijada en la inmediata liquidación de 17 de agosto de ese mismo mes y año.

E) Interpuesta la oportuna reclamación económica administrativa, el Tribunal Económico Administrativo Foral, TEAF, de Guipúzcoa, dictó acuerdo desestimatorio, de fecha 21 de febrero de 1996, con base en los siguientes resumidos argumentos:

a.—Frente al criterio de la sociedad recurrente de que el acuerdo impugnado se aparta, incorrectamente, de la contestación a la Consulta número 59 (insertada en el Anexo de la Orden de 17 de junio de 1981, aprobada a los efectos del artículo 18 de la Ley General Tributaria, LGT), ha de tenerse en cuenta, primero, que el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley 12/1981, de 13 de mayo) configura el IS como un tributo concertado de normativa autónoma y que la Disposición Adicional Primera del mismo establece que, hasta tanto se dicten por las Instituciones autonómicas las disposiciones necesarias para la aplicación del Concierto, se aplicarán las normas vigentes en territorio común (con el carácter de supletorias); segundo, que en el Territorio Histórico de Guipúzcoa fueron de aplicación, con el carácter citado, la LGT y la Ley 61/1978; tercero, que, cualesquiera que sean los efectos que para los órganos de la Administración atribuye la mencionada Orden de 17 de junio de 1981, lo son por referencia al artículo 18 de la LGT y en tanto los preceptos de ella sean aplicables a la Administración en cuestión, y, en Guipúzcoa, una vez publicada la Norma Foral 1/1985 General Tributaria, deja de ser aplicable la normativa común de la LGT, careciendo, por tanto, de virtualidad la referida Orden frente a los órganos de la Hacienda Foral, por inviabilidad de la norma que le confiere los pretendidos efectos vinculantes; y, cuarto, que, además, con la publicación del Real Decreto 2631/1982, ha quedado derogada la citada Orden de 1981, pues, según su Disposición Final Primera, a partir del 1 de enero de 1983 quedaron derogadas todas las demás disposiciones del IS, salvo las señaladas en las Disposiciones siguientes (entre las que no se comprende la Orden de 1981).

Por ello, es conforme a derecho el acuerdo impugnado, pues la Hacienda Foral no estaba obligada a aplicar el criterio de la contestación a la Consulta número 59.

b.—Respecto al fondo, los artículos 15.8 de la Ley 61/1978 y 148.1.c) y 150 del Real Decreto 2631/1982 exigen que, para la aplicación de la exención, debe reinvertirse el importe total de la enajenación del bien, sin que se haga referencia a cantidad alguna a deducir del producto de la misma, de modo que, si parte del citado importe se destina a cancelar un préstamo hipotecario obtenido para la adquisición del bien enajenado, las cantidades entregadas tendrán el tratamiento que corresponda a la inversión en el bien original, debiendo reponerse la tesorería así utilizada para destinarla a la adquisición del nuevo si lo que se pretende es una exención total del incremento patrimonial por reinversión.

SEGUNDO.—La sentencia de instancia, cuyos datos generales constan reseñados en el encabezamiento de la presente resolución, se basa, en esencia, en los siguientes razonamientos:

A) En cuanto al tema de la virtualidad o vinculación de la contestación a la Consulta número 59, es de destacar que las Ordenes interpretativas del artículo 18 de la LGT no incorporan una declaración de voluntad imperativa, sino una mera declaración de juicio, a diferencia del ejercicio de la potestad reglamentaria, por lo que no forman parte del ordenamiento jurídico y no se imponen a los Tribunales en su misión de interpretar y aplicar la Ley, y, en consecuencia, no cabe compartir que un concepto como la carga real de autos (que no se contempla en la lógica determinación del incremento patrimonial) opere como minorante del «importe total de la enajenación», con el que no guarda relación precisa alguna, pues no representa un plusvalor incorporado al bien

transmitido sino que es un negocio jurídico financiero causalmente extraño e independiente, que no incide cuantitativamente sobre el precio de venta.

B) Por lo que se refiere a los intereses de demora liquidados, si bien Cosmelur, S.A. no había formulado una alegación particular expresa contra los mismos en el recurso contencioso administrativo, sí lo había hecho implícitamente, como lo desvela la mención que a los mismos se realiza al interponerse la reclamación económico administrativa y, después, al fijar la cuantía litigiosa (englobando las liquidaciones de 17 y 29 de agosto de 1994), y, por ello, debe concluirse que también la segunda de dichas liquidaciones es, realmente, presupuesto de la impugnación jurisdiccional y objeto de la pretensión anulatoria de la sociedad recurrente (y es, por eso, que el Tribunal «a quo» amplió, de un modo correcto, al amparo del artículo 43.2 de la Ley de esta Jurisdicción, LJCA, los motivos objeto de controversia, dentro de la «cuestión sometida a su conocimiento»).

Cosmelur, S.A. acepta como hipotéticamente correcta la liquidación de intereses que toma como base 28.522.972 pesetas y que comprende el período entre la fecha en que la cuota debió ser ingresada y la de la liquidación de 29 (o 30) de agosto de 1994 (con la puntualización de que la cifra citada ya comprendía los intereses de 5.520.575 pesetas correspondientes al período entre la fecha de presentación de la declaración de 1988 y la de 1990).

Dicha actitud es atinada en cuanto incluye no sólo dichos intereses sino también los generales de demora correspondientes al período entre la declaración del tributo en 1990 y la liquidación rectificadora de 17 de agosto de 1994.

Pero la Hacienda Foral, con la nueva exacción de 29 (o 30) de agosto de 1994, no sólo liquida ambas modalidades de intereses hasta completar el período entre 1988 y 1994, sino que gira esa segunda liquidación, al amparo del artículo 36 de la Ley General Presupuestaria, LGP, y 19 de la Norma Foral 17/1990, de 26 de diciembre, tomando como base, no ya cuota alguna, sino la misma deuda tributaria a ingresar (36.870.455 pesetas), comprensiva ya de los intereses de demora, y, nuevamente, por todo el período comprendido entre la finalización del plazo para declarar el ejercicio de 1990 y la liquidación de 1994, sin que tal acumulación o duplicidad tenga fundamento legal alguno.

Y es, por todo ello, que se declaran disconformes a derecho la liquidación de intereses de demora de 29 (o 30) de agosto de 1994 y, en parte, el acuerdo del TEAF de 21 de febrero de 1996, que, sin embargo, se confirma en todos los demás extremos.

TERCERO.—El recurso de casación promovido por Cosmelur, S.A. al amparo de los ordinales 3 y 4 del artículo 95.1 de la LJCA (según la versión entronizada en la misma por la Ley 10/1992) se funda en que:

A) Con base en el citado ordinal 3, la sentencia de instancia es incongruente por defecto, al no resolver, de acuerdo con el artículo 43.1 de la LJCA, todas las cuestiones planteadas o, más bien, al marginar la única planteada, pues no se cuestionaba, en el caso, cuál era la exacta interpretación de la Ley sino si la Hacienda Foral debía aplicar, o no, el artículo 15.8 de la Ley 61/1978 en la forma que había interpretado oficialmente la contestación a la Consulta aprobada por la Orden de 1981 número 59 (delimitación de la pretensión de la que ha prescindido la sentencia).

La cuestión controvertida era, por tanto, clara, y, por ello, frente al obligado acatamiento a la contestación a la consulta (por mor de los artículos 18 y 107.2 de la LGT, en la versión anterior a la Ley 10/1985), es decir, frente a la aplicación del artículo 15.8 de la

Ley 61/1978 junto con la interpretación oficial del mismo, no cabe sostener un criterio distinto.

B) Con base en el también citado ordinal 4, el derecho material violado es, pues, el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, entendido en el sentido de la Orden de 1981, y no cabe plantearse una interpretación diferente, porque ésta no ha sido planteada como cuestión a debatir sobre la que el Tribunal deba pronunciarse.

En consecuencia, la Administración debió haber actuado conforme al criterio de la citada Orden y el Tribunal a quo debió, también, declararlo así, sin llegar a una interpretación distinta de la norma interpretada, pues lo cuestionado no era la interpretación sino si la Hacienda Foral, al dictar un acto administrativo en el que aplicaba una norma del ordenamiento estatal, debió de hacerlo con la interpretación vinculada a la misma.

CUARTO.—Tal recurso casacional de Cosmelur, S.A. no goza del adecuado predicamento como para ser estimado, pues, en contra de lo argüido por la citada sociedad, es evidente que:

A) No concurre en la sentencia la incongruencia que se le imputa, pues, (a), en la demanda se impugnaba lo actuado por la Hacienda Foral en razón a que el artículo 15.8 de la Ley 61/1978 debía de interpretarse según el criterio fijado en la Orden de 1981 (aduciendo al respecto, literalmente, que «No debe de haber duda alguna sobre que la única forma de interpretar correctamente el referido artículo 15.8 es la contenida en la Orden de referencia»); e, incluso, en un pasaje posterior, se dice que «A este respecto no puede olvidarse que la interpretación del principio mencionado en el artículo 15.8 no es una interpretación cualquiera en un caso concreto, sino que se trata de una interpretación auténtica hecha por alguien que tiene facultades para hacerla y que es de obligado acatamiento para los órganos de la Administración Pública»; (b), contra tal parecer la Diputación Foral adujo los argumentos que estimó pertinentes, que fueron aceptados por la sentencia de instancia tras su análisis y fundamentación jurídica (en especial, en su Fundamento de Derecho Tercero); y, (c), por tanto, la sentencia impugnada no sólo no se ha extralimitado sino que responde congruente y coherentemente a las consideraciones y argumentos expuestos en la demanda, pues, frente a la pretensión de Cosmelur, S.A. de que el artículo 15.8 de la Ley 61/1978 se interprete de acuerdo con lo indicado en la Orden de 17 de junio de 1987, y frente a la argumentación de la Diputación Foral en contra de tal pretensión, ha resuelto que no es posible aplicar tal interpretación en razón a los argumentos en ella especificados (por lo que no existe extralimitación, ni resolución de cuestiones no planteadas).

B) No se está, pues, ante una interpretación oficial cuyo «desconocimiento implica la violación de la norma legal interpretada» (sic), porque, con abstracción de que en los escuetos párrafos que Cosmelur S.A. destina a defender su segundo motivo casacional no existe cita alguna, legal o jurisprudencial, que avale su tesis, sólo se hacen manifestaciones infundadas, no desvirtuantes del contenido de la sentencia, en tanto en cuanto, además, primero, la LGT (RCL 1963\2490) sólo es aplicable en el Territorio Histórico de Guipúzcoa en los aspectos señalados en el artículo 4 del Concierto Económico de 1981, pues en Guipúzcoa es de aplicación la Norma Foral 1/1985 General Tributaria; segundo, en el citado artículo 4 del Concierto no se menciona el carácter de vinculación interpretativa de las Ordenes ministeriales; y, tercero, en el supuesto de que la Orden de 1981 fuese vinculante, fue derogada por la Disposición Final Primera del Real Decreto 1631/1982, y no cabe, por tanto, defender su aplicación

a una liquidación del IS del ejercicio de 1990 (dada su expulsión del marco legal aplicable al caso y su consecuente falta de vigencia).

QUINTO.—El recurso de casación promovido por la Diputación Foral de Guipúzcoa al amparo, asimismo, de los ordinales 3 y 4 del artículo 95.1 de la LJCA (versión del año 1992) se funda en que:

A) Con base en el citado ordinal 3, la sentencia no ha resuelto el tema objeto de debate o no se ha ajustado al «petitum» de la demanda, aun cuando el Tribunal «a quo» haya fundamentado su actuación en el «planteamiento de la tesis» previsto en el artículo 43.2 de la LJCA, incurriendo, así, en «incongruencia extra petitum».

En efecto, la sentencia de instancia desestima las pretensiones anulatorias del acuerdo liquidatorio de 17 de agosto de 1994 y de la resolución del TEAF de 21 de febrero de 1996, pero anula, también, el acuerdo liquidatorio intereses de 29 (ó 30) de agosto del citado año 1994, y ello provoca que el fallo sea incongruente incluso en su forma, al estimar parcialmente el recurso (como único modo de anular la liquidación del 29 ó 30 de agosto de 1994, que no había sido impugnada expresamente), cuando lo adecuado hubiera sido desestimar las antes citadas pretensiones actoras (únicas a las que parecía circunscribirse el debate).

Es decir, en el recurso contencioso administrativo se impugna un acto administrativo concreto (la liquidación tributaria de 17 de agosto de 1994) y, en la sentencia, se anula otro distinto (la liquidación de intereses), que no había sido impugnado.

B) La sentencia de instancia anula dicha segunda liquidación del 29 ó 30 de agosto de 1994 porque entiende que existe una duplicidad con la liquidación tributaria del día 17 anterior, cuando en realidad no es así.

La Hacienda Foral calculó la cuota tributaria del IS incluyendo en la base imponible la parte del incremento patrimonial generado con la venta del local que Cosmelur, S.A. había excluido en su declaración-liquidación, y, en consecuencia, dictó el acuerdo de 17 de agosto de 1994 incluyendo, además, los pertinentes intereses de demora en virtud de lo dispuesto en el artículo 61.2 de la LGT (es decir, en tal acuerdo liquidatorio se incorporaban, además de la cuota tributaria, correctamente determinada, los intereses de demora devengados por impago de lo adeudado).

Y consecuencia del impago de la deuda tributaria (comprensiva de la cuota y de los intereses de demora), la Hacienda Foral giró la liquidación de intereses de demora de 29 ó 30 de agosto de 1994, en razón a que en el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria 1091/1988, LGP, se preceptúa que «las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán intereses de demora» (ya que, de lo contrario, una liquidación, como la de 17 de agosto de 1994, que contenga también intereses, impediría, incluso en el caso de su impago, el devengo de intereses en razón al citado artículo 36 de la LGP).

SEXTO.—Este segundo recurso de casación no goza, tampoco, de virtualidad, porque:

A) No existe la incongruencia denunciada, pues, (a), por mucho que el recurso, en su formalidad, aparezca dirigido sólo contra la liquidación de 17 de agosto de 1994 (y contra el acuerdo del TEAF de 21 de febrero de 1996), lo cierto es que la liquidación del 29 ó 30 de agosto de 1994 no tiene carácter autónomo, carece de existencia propia y no puede entenderse, como arguye Cosmelur S.A., si no es unida a la liquidación de la cuota tributaria e intereses del día 17 antes citada, como se infiere, implícitamente, de las frases de la demanda más arriba transcritas (máxime cuando tal liquidación, como se

indica, ya contiene una liquidación de intereses de demora); (b), al no tratarse de un acto administrativo independiente, su suerte está vinculada a la de la liquidación principal, por lo que, incluyendo ésta, ya, dos conceptos distintos (cuota e intereses), no pueden analizarse los intereses liquidados el 17 de agosto sin considerar simultáneamente los liquidados de nuevo el 29 ó 30 de agosto (pues de prosperar la anulación de la liquidación del día 17 no tendría sentido que subsistieran los intereses liquidados el 30 de agosto —que habrían perdido su razón de ser y no podrían fundamentarse en argumentos estrictamente formales—); y, (c), por lo tanto, es correcto el planteamiento de la tesis que, con base en el artículo 43.2 de la LJCA, ha verificado el Tribunal a quo con el fin de discutir los intereses en su totalidad (que son los calculados en las dos sucesivas liquidaciones del mes de agosto de 1994), pues, si se estimase el recurso de casación en este punto y se revocara la anulación de la segunda de las liquidaciones, esta Sala del Tribunal Supremo debería, en tal caso, anular la primera liquidación en cuanto a los intereses calculados en la misma, por cuanto ya están comprendidos en la del día 29 ó 30 de agosto, en cuanto se incurriría en la total duplicidad denunciada que implica el doble cálculo y liquidación de unos mismos intereses en dos diferentes liquidaciones.

B) Es innegable que existe una duplicidad de intereses, pues el argumento de la Diputación Foral, consistente en que la liquidación del 17 de agosto expresa una deuda tributaria comprensiva de una cuota y de unos intereses y en que, ante el impago de la misma, lo único que ha efectuado es girar otra liquidación por los intereses de demora de dicha deuda tributaria impagada (con base en el artículo 36 de la LGP de 1988), es incorrecto porque, si la liquidación del día 17 comprende una cuota y unos intereses, es evidente que, 13 días después, el 29 ó 30 de agosto, no había todavía, como se sostiene por la Diputación, ninguna cantidad impagada (ya que, suponiendo que se adeudaran los intereses desde el día 17, no cabe sostener que éstos se hayan impagado el día 29 ó 30 siguiente —pues lo correcto es, primero, el dejar transcurrir el plazo de pago voluntario, que lógicamente no había transcurrido aún el día 30, y, por tanto, obvio es que esa segunda liquidación carece de fundamento—).

C) Por otro lado, los intereses se devengan por las cantidades adeudadas, pero en función de la cuota tributaria no de la deuda tributaria (y, por ello, sólo cabe liquidar intereses de demora sobre una deuda tributaria comprensiva, a su vez, de intereses de demora ya devengados cuando se esté en presencia de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de la deuda tributaria —que no es el caso de autos—).

Además, la confirmación de la sentencia de instancia determina que, una vez que Cosmelur, S.A. proceda al pago de la cuota tributaria adeudada, la Hacienda Foral calculará, entonces, los intereses de demora debidos a la fecha del pago (que, en el supuesto de seguirse el criterio sustentado por la Diputación, los mismos habrían de comprender los intereses de las dos sucesivas partidas de intereses ya liquidadas el 17 y el 29 ó 30 de agosto de 1994, solución que, obviamente, carece de sentido).

SÉPTIMO.—Procediendo, por tanto, la desestimación de los dos recursos de casación, procede, por imperativo legal, que las costas causadas en los mismos sean satisfechas, por medias partes iguales, por la sociedad y la entidad pública recurrentes, a tenor de lo al respecto prescrito en el artículo 102.3 de la LJCA (versión del año 1992).

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos los presentes recursos de casación respectivamente interpuestos por las representaciones procesales de COSMELUR, S.A. y de la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA contra la sentencia dictada, con fecha 8 de septiembre de 1998, en el recurso contencioso administrativo número 1313/1996, por la Sección Primera de la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con la consecuente imposición de las costas causadas en estos recursos casacionales, por mitades, a las citadas partes recurrentes.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en su caso en el Boletín Oficial del Estado, y, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-80

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2003

Recurso: Casación nº 9416/1998

Ponente: Ramón Rodríguez Arribas.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 42

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Tributos locales
- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

En la Villa de Madrid, a quince de julio de dos mil tres.

VISTO ante esta Sección Segunda de la Sala Tercera el recurso de casación nº 9416/98, interpuesto por el Ayuntamiento de Arrasate-Mondragón, representado por el Procurador D. Enrique de Antonio Viscor, asistido de Letrado, contra la Sentencia dictada, en fecha 30 de junio de 1998, por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso nº 5131/94 y su acumulado 4983/95 interpuesto por D^a Frida y sus hijos D^a Natalia, D. José María y D. Esteban, contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa, de fecha 20 de octubre de 1994.

Siendo parte codemandada el Ayuntamiento de Arrasate-Mondragón, representado por el Procurador D. Alberto Arenaza Artabe, asistido de Letrado.

Comparecen, como partes recurridas, la Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora D^a. Carolina Lilly Martínez, asistida de Letrado y D^a Frida y sus hijos, D. José María, D^a. Natalia y D. Esteban, representados por la Procuradora D^a. Isabel Julia Corujo, asistida de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La representación procesal de D^a. Frida y de sus hijos D. José María, D^a. Natalia y D. Esteban, interpuso recurso contencioso administrativo y formalizada la demanda, en la que alegó los hechos e invocó los fundamentos de derecho que estimó del caso, pidió se dicte Sentencia por la que se estime el recurso y se anule la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa de 20 de octubre de 1994, salvo en lo relativo a la existencia y valoración del usufructo vitalicio, anule las

liquidaciones de plusvalía e intereses practicadas por el Ayuntamiento de Mondragón a D. Darío o sus herederos en marzo de 1995.

Conferido traslado a la representación procesal de la Diputación Foral de Guipúzcoa, evacuó el trámite de contestación, solicitando se dicte Sentencia por la que se desestime el recurso y se declare ajustada a Derecho la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa de fecha 20 de octubre de 1994.

Así mismo, la parte codemandada, el Ayuntamiento de Arrasate-Mondragón, en su escrito de contestación, solicitó se dicte Sentencia por la que se desestime el recurso y se declare ajustada a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa.

SEGUNDO.—En fecha 30 de junio de 1998 la Sala de instancia dictó Sentencia, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: Fallo «Que estimamos el presente recurso contencioso administrativo núm. 5131 de 1994 y su acumulado núm. 4983 de 1995, interpuestos por el Procurador de los Tribunales, D. Xabier Núñez Irueta en nombre y representación de D^a. Frida y D^a. Natalia, D. José María y D. Esteban, contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa, de fecha 20 de octubre de 1994, por el que estima en parte la reclamación del mismo género nº 771/90, formulada frente a la resolución del Ayuntamiento de Arrasate de 1 de octubre de 1990, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, practicada el 6 de julio de 1990 y con un importe de 7.021.707 pts.; frente a la desestimación presunta por silencio administrativo y expresa, del recurso de reposición formulado contra las tres liquidaciones giradas por el Ayuntamiento de Arrasate en ejecución del Acuerdo del TEAF de 20 de octubre, dos en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos —con importes de 6.249.319 y 356.487 pts.—, y la tercera por intereses de demora —3.320.639 pts.— declarando la disconformidad a Derecho de las liquidaciones del Impuesto y de los actos que las confirman en cuanto no toman como referencia del valor del terreno transmitido el valor fijado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en la fecha de la transmisión, 1990 —1.443.507 pts.—; actos que en esa parte anulamos, así como declaramos la disconformidad a Derecho de la liquidación correspondiente a intereses de demora que, igualmente anulamos, procediendo que por la Administración demandada se practiquen nuevas liquidaciones en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, aplicando el art. 8 de la Ordenanza Municipal, reguladora del Impuesto y se devuelvan a los recurrentes, en su caso, las cantidades que resulten indebidamente ingresadas, más el interés legal correspondiente. Sin costas».

TERCERO.—Contra la citada Sentencia, la representación procesal del Ayuntamiento de Arrasate-Mondragón preparó recurso de casación, según lo establecido en el art. 96 de la Ley reguladora de este orden Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril e interpuesto este, comparecieron, como partes recurridas, la Diputación Foral de Guipúzcoa, D^a. Frida, D^a. Natalia, D. José María y D. Esteban, que se opusieron al mismo, pidiendo la inadmisión del recurso o se dicte Sentencia desestimando el mismo; tras lo cual quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo por la Sala, señalado para el 8 de julio de 2003, fecha en que tuvo lugar dicha actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso de casación, el Ayuntamiento de Arrasate-Mondragón impugna la Sentencia dictada por la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que, conforme se ha adelantado en los Antecedentes, estimó la demanda de D^a. Frida y D^a. Natalia, D. José María y D. Esteban y anuló el impugnado Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa, los actos que le precedieran y concretamente las liquidaciones en concepto del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en cuanto este valor no se refiera al establecido a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la fecha de la transmisión de aquéllos.

Entendió la Sala de instancia, en cuanto ahora interesa destacar, que, a diferencia de otros tributos (como el IBI, el IAE y sobre vehículos de tracción mecánica), el Impuesto de Plusvalía tiene un carácter voluntario, en cuanto a su imposición por los Ayuntamientos, que han de hacerlo en las respectivas Ordenanzas, sin que quepa aplicar directamente la Norma Foral correspondiente del Territorio Histórico de Guipúzcoa (la 16/89, de 5 de julio) en cuya Disposición Transitoria Primera, n^o 2 se contenía la posibilidad de seguir aplicando los valores de los Índices Municipales del anterior Impuesto de Plusvalía vigentes a 31 de diciembre de 1989, hasta que se revisaran los valores catastrales a efectos del nuevo Impuesto sobre Bienes Inmuebles y que estaban fijados en relación a la Contribución Territorial Urbana.

Entendió también la Sala sentenciadora que la Disposición Adicional segunda de la Ordenanza Municipal de Arrasate, que venía a reproducir lo establecido en la Norma Foral respecto a la aplicación transitoria del Índice Municipal de Valores, mientras no se produjera la revisión catastral señalada, se introdujo en el texto de la Ordenanza —la Disposición Transitoria, se entiende— mediante la que la Sala de instancia llama «mal denominada» «corrección de errores» por su carácter sustantivo, publicada en el BOG en fecha 5 de octubre de 1990, posterior al devengo del impuesto —el 29 de mayo de 1990— por lo que no podía aplicarse a las liquidaciones practicadas.

SEGUNDO.—Frente a la tesis de la Sentencia de instancia, la Corporación recurrente articula dos motivos de casación, ambos con amparo en el n^o 4^o del art. 95. 1 de la Ley de la Jurisdicción en la redacción de 1992, que —sucintamente recogidos— son los siguientes:

En el primero invoca la infracción de los principios de jerarquía normativa y de reserva de Ley en materia tributaria de los artículos 9.3 y 133 de la Constitución, al pretenderse que las liquidaciones no se sometían a lo establecido en la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, como jerárquicamente superior a la Ordenanza Municipal, invocando también el art. 10. a) de la Ley General Tributaria, 230/1963, de 28 de diciembre, en cuanto establece que la determinación de la base imponible de los tributos y de todos los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria se regularán, en todo caso, por Ley, añadiendo que en el mismo sentido se manifiesta la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria del territorio Histórico de Guipúzcoa, en su art. 47.

Alega también el Ayuntamiento aquí recurrente que en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco el sistema tributario se somete a la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprueba el Concierto Económico, para concluir —citando el art. 44 del mismo— que corresponde al Territorio Histórico de Guipúzcoa la regulación del tributo y a los Ayuntamientos la gestión liquidadora, inspección y recaudación y por lo tanto y contra lo declarado en la Sentencia impugnada, la voluntariedad del impuesto de

plusvalía está en la decisión de imponerlo, pero su regulación debe someterse a lo establecido por la Ley.

El segundo motivo de casación invoca la infracción de la jurisprudencia, con expresa cita de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, nº 273, de 12 de abril de 1996 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 1996, cuyos textos parcialmente se reproducen para sostener la misma tesis ya expuesta en cuanto a la aplicación de la Norma Foral como norma superior a la Ordenanza Municipal.

TERCERO.—Por ser cuestión que, además, es observable de oficio, ha de resolverse, previamente a entrar, en su caso, en el examen de los motivos de casación, sobre las causas de inadmisibilidad del recurso, opuestas por la representación procesal de los contribuyentes aquí recurridos, en relación con las alegaciones de que el recurso no se fundó en la infracción de normas no emanadas de los Órganos de la Comunidad Autónoma que sean relevantes y determinantes del fallo de la Sentencia, del art. 93.4 de la Ley de la Jurisdicción de 27 de diciembre de 1956 (en la redacción de 1992) y la falta de cuantía —al menos con alcance de inadmisión parcial— del art. 93.2. b) de la misma Ley.

Comenzando por lo último, ha de señalarse que, aunque efectivamente alguna de las liquidaciones discutidas, cuya cuantía se recoge en la parte dispositiva de la Sentencia recurrida, reproducida en los Antecedentes de la presente, no supera los seis millones de pesetas (que es la cuantía limitadora del acceso al recurso aplicable en este caso), tal cuestión carece de predicamento porque —sin perjuicio de las limitaciones impugnatorias que ello pueda comportar— estamos en presencia de un recurso indirecto, al cuestionarse la adecuación a derecho de la Ordenanza Municipal, en cuanto a su añadida disposición transitoria o adicional, que tiene naturaleza de Disposición General de carácter reglamentario junto con la Disposición Transitoria de la Norma Foral de Guipúzcoa 16/89 de 5 de julio. Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

CUARTO.—En cuanto a la causa de inadmisibilidad esgrimida en primer lugar por los recurridos en esta casación, ha de ponerse de manifiesto que, al contrario de lo que sucede en el actualmente vigente art. 86. 4 de la Ley de la Jurisdicción contencioso administrativa 29/1998, de 13 de julio, que lo omite, el art. 93.4 de la Ley anterior y aquí aplicable en la redacción de 1992, se refiere a las Sentencias dictadas en única instancia por los Tribunales Superiores de Justicia «respecto a actos o disposiciones de las Comunidades Autónomas» para excluirlos del recurso de casación, salvo que se funde en «infracción de normas no emanadas de los órganos de aquéllas —las Comunidades Autónomas— que sea relevante y determinante del fallo de la Sentencia».

Resulta patente que ni las liquidaciones tributarias combatidas, giradas por el Ayuntamiento de Arrasate, ni la directamente impugnada Ordenanza Municipal de dicha Corporación, son actos o disposiciones emanados de la Comunidad Autónoma del País Vasco; es más, ni siquiera la también indirectamente impugnada Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, sobre cuya aplicación directa —al margen de la Ordenanza Municipal— se discute, ha sido cuestionada en su validez por la Sentencia en la instancia, razón por la que no puede servir para eludir el acceso a la casación de la cuestión debatida.

QUINTO.—Tras el rechazo de las causas de inadmisibilidad y entrando en el examen de los motivos de casación, cabe resumir que ambos se fundan en la consideración de que la Norma Foral referenciada es una Ley a cuyo contenido y disposiciones han de atenderse las Ordenanzas Municipales que la desarrolle, de manera que las omisiones o

tardías incorporaciones a estas de normas contenidas en aquélla no influyen en su aplicación, a los actos de la exacción del tributo.

La tesis de la Corporación recurrente no puede aceptarse; en primer lugar, porque las Normas Forales emanadas de las Juntas General de los Territorios Históricos, aunque tengan superioridad jerárquica sobre las ordenanzas municipales, no son Leyes equiparables a las aprobadas por el Parlamento de la Comunidad Autónoma para el País Vasco y a las dictadas por las Cortes Generales para el conjunto de España, sino que se trata de normas reglamentarias de una Administración Pública, a su vez sometidas a las Leyes y por supuesto, a la Constitución, cuyo control de legalidad corresponde a los órganos jurisdiccionales del orden contencioso administrativo.

En segundo lugar, la introducción en la Ordenanza Municipal sobre el Impuesto controvertido, del Ayuntamiento de Arrasate, de un régimen transitorio en la añadida «Disposición Adicional segunda», como si se tratara de una «corrección de errores», hecha con posterioridad al devengo del tributo, en ningún caso podría tener efectos retroactivos —como acertadamente vino a declarar la Sentencia de instancia— cualquiera que fuera su validez, frente al precepto del art. 8 de la propia Ordenanza, que remitía al valor catastral para la fijación de la base y por ello, sin duda, lo que se postula en casación por la Corporación recurrente es la aplicabilidad directa de ese mismo régimen transitorio contenido en la Norma Foral referenciada, ya sea con carácter único u optativo, como se establece en una modificación posterior de la misma.

Pues bien, sobre la concreta cuestión del expresado régimen transitorio, aunque referido a la Ordenanza Municipal del Ayuntamiento de Bilbao, se ha pronunciado esta Sala en Sentencia de 9 de enero de 2003, dictada en recurso de casación nº 345/1998, en que ya dijimos, que el nº 3 del art. 108 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, al regular la base imponible del impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, dispone con nitidez que «En las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», que según el nº 2 del art. 66, no es otro que el valor catastral, es decir el que figure anotado en el correspondiente registro administrativo y haya sido notificado al sujeto pasivo, conforme al art. 70.

Consciente el legislador estatal —añadimos en la referida Sentencia— de los problemas que podían producirse en el período intermedio de aplicación del nuevo impuesto de plusvalía, ahora sometido a una estrecha relación con la base tributaria del IBI, dictó la Disposición Transitoria Quinta, fijando la fecha del 1 de enero de 1990 para la entrada en vigor del tributo y estableciendo que, desde la indicada fecha y a los efectos previstos en el apartado 3 del art. 108 de la presente Ley (que como hemos visto es el que se encarga de establecer que el valor del terreno transmitido será el que tenga fijado catastralmente para el IBI), se aplicará lo establecido en el párrafo primero del apartado 1 de la Disposición Transitoria segunda de la referida Ley; pues bien, dicho párrafo es el que establece que en los bienes inmuebles urbanos (únicos cuyo suelo está sometido a plusvalía) el IBI se exigirá «aplicando los valores catastrales vigentes», en la fecha del 1 de enero de 1990, a efectos de la Contribución Territorial Urbana, hasta tanto no se proceda a la fijación de los mismos, «con arreglo a las normas contenidas en la presente Ley» y por lo tanto, a estos valores de la CTU habría de acomodarse la aplicación del Impuesto de Plus-Valía, mientras se produce la revisión catastral.

Resulta pues, patente —concluíamos en aquella Sentencia— que la Disposición Transitoria de la Ordenanza Reguladora del Impuesto, dictada por el Ayuntamiento de

Bilbao, al prescindir de los preceptos que acabamos de citar y pretender restaurar la vigencia de la regulación establecida en el anterior Texto Refundido, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, contra lo dispuesto también en el apartado d) de la Disposición Derogatoria de la Ley de Haciendas Locales, incurre en la vulneración del art. 9 de la Constitución, en cuanto al respeto debido a la jerarquía normativa como uno de los elementos del principio de seguridad jurídica, incurriendo —la Disposición discutida— en ilegalidad, lo que impone la estimación del motivo y con ello la casación de la Sentencia recurrida. Doctrina, la aquí sentada —decíamos también— que es coincidente con la ya declarada por esta Sala en Sentencias de 19 de enero y 13 de junio de 2001, referentes a la imposibilidad de aplicar el valor de las revisiones catastrales a devengos del impuesto de plusvalía producidos anteriormente, pero en las que queda claro que los valores aplicables son los existentes al tiempo de la transmisión de los terrenos, aunque fueran los fijados a efectos, no del IBI, sino de la Contribución Territorial Urbana.

Ciertamente, en el caso de la Sentencia, cuya doctrina acabamos de reproducir, lo único cuestionado era la validez de la Ordenanza dictada por un Ayuntamiento —el de Bilbao, como ya se ha dicho— sin que se invocara siquiera Norma Foral alguna y en el caso presente, al producirse la impugnación indirecta de la Norma Foral invocada y aunque sobre ello no se pronuncia la Sentencia de instancia ha de examinarse la validez de la misma a los efectos de la pretendida aplicación directa a las liquidaciones tributarias controvertidas, ya que el contenido de la Disposición Transitoria Foral está en abierta contradicción con los preceptos de la Ley de Haciendas Locales, antes citados, como hemos visto.

Para el análisis de la cuestión, siguiendo el sistema de la Sentencia de 17 de noviembre de 2000, ha de partirse de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, que no hizo alusión alguna al Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, a pesar de que en la Sección 10ª del Capítulo I, se ocupa de los Tributos Locales.

La expresada Ley del Concierto, en su Disposición Adicional segunda, previó que, en el caso de que se produjera una reforma sustancial en el Ordenamiento Jurídico Tributario del Estado, se procedería por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del Concierto a las modificaciones que hubieran experimentado los tributos reformados y correspondiendo con aquel silencio en la materia referente al Impuesto de Plusvalía en la Ley de Concierto, al dictarse la Ley 2/1990, de 8 de junio, de Adaptación del Concierto Económico con el País Vasco a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos, tampoco se dice nada sobre el referido Impuesto.

De otro lado, la citada Ley de Adaptación, en su Disposición Final, establece que entrará en vigor simultáneamente con la Ley de Haciendas Locales, lo que supone retroactividad y pone de manifiesto que en lo no expresamente previsto en aquella, se ha de aplicar sin reserva alguna lo dispuesto en ésta. Pues bien, como ya vimos al reproducir lo dicho en la Sentencia de 9 de enero de 2003, lo que dispone la Ley de Haciendas Locales, por el juego de las Disposiciones Transitorias Quinta y Segunda, en relación con el art. 108 de la misma, es que al nuevo Impuesto de plusvalía se aplique sobre la base de los valores catastrales correspondientes a la antigua Contribución Territorial Urbana, con los incrementos porcentuales establecidos por las sucesivas Leyes, llamadas de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado, mientras no se proceda a la revisión de dicho valores catastrales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; preceptos que no podían ser modificados por las Normas Forales,

aun dentro de las amplias facultades en materia tributaria que corresponden a las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco, al no existir previsión legal alguna que lo autorizara en la Ley del Concierto y en la de Adaptación.

SEXTO.—En consecuencia, ha de rechazarse el primer motivo de casación esgrimido por la Corporación ahora recurrente, sin que haya lugar a entrar en el segundo que, en realidad, no debió ser admitido, porque, aparte de su coincidencia esencial con el primero, pretende fundarse en la infracción de la Jurisprudencia, que sólo integra la doctrina sentada con reiteración (al menos dos fallos coincidentes), únicamente por el Tribunal Supremo, como tiene tan reiteradamente declarado esta Sala, que excusa de cita concreta.

SÉPTIMO.—Finalmente ha de consignarse que, así como en el caso de la Disposición Transitoria equivalente de la Ordenanza del Ayuntamiento de Bilbao, indirectamente impugnada por el contribuyente y que la Sala de instancia había declarado contraria a Derecho, tomamos la decisión de declarar la ilegalidad de la norma, expulsándola del ordenamiento jurídico, en el presente caso tal medida no es posible por la razón de que, tanto la Disposición Adicional de la Ordenanza Municipal de Arrasate, como la Norma Foral de Guipúzcoa, sobre cuya adecuación a Derecho no se pronunció la Sala de instancia, no están directamente cuestionadas en el recurso de casación, que ha sido interpuesto y seguido por la Corporación Municipal expresada.

OCTAVO.—La desestimación de todos los motivos de casación, obliga a la imposición de las costas al recurrente, en aplicación de la norma imperativa del art. 102.3 de la Ley de la Jurisdicción en la redacción, reiteradamente citada, de 1992.

Por lo expuesto en nombre de Su Majestad el Rey y la potestad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos la casación interpuesta por el Ayuntamiento de Arrasate, contra la Sentencia dictada, en fecha, 30 de junio de 1998, por la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso contencioso administrativo nº 5131/94 y su acumulado 4983/95, con imposición de las costas a la parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TS-81

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2003

Recurso: Casación nº 5234/1998

Ponente: Alfonso Gota Losada.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 4
- Art. 46

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Obligaciones de información

En la Villa de Madrid, a veintiséis de septiembre de dos mil tres.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el recurso de casación nº 5234/1998, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, contra la sentencia nº 241/1998, dictada con fecha 12 de marzo de 1998, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo —Sección Primera— del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 3211/95, seguido a instancia del BANCO DE SANTANDER, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CRÉDITO (en lo sucesivo Banco de Santander, SA), contra Acuerdo nº 14253 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de fecha 26 de abril de 1995, que desestimó la reclamación nº 1344/94 presentada por dicho BANCO, contra el requerimiento hecho por la Hacienda Foral, sobre información relativa a Letras del Tesoro, período 1989 a 1993.

Ha sido parte recurrida en casación, la entidad mercantil BANCO DE SANTANDER, SA

La Sentencia tiene su origen en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La parte dispositiva de la sentencia, cuya casación se pretende, contiene el fallo que, transcrito literalmente, dice: «FALLAMOS: Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Rafael Eguidazu Buerba, en nombre y representación del Banco Santander, Sociedad Anónima de Crédito, contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa, de fecha 26 de abril de 1995, que desestimó la reclamación que pidió la nulidad del requerimiento

efectuado al recurrente; y por no ajustado a derecho, declaramos la nulidad del acuerdo mencionado y del requerimiento. Sin hacer expresa imposición de costas».

Esta sentencia fue notificada a la representación procesal de la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA el día 20 de abril de 1998.

SEGUNDO.—La DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, representada por la Procuradora de los Tribunales D^a Begoña Urizar Arancibia, presentó con fecha 28 de abril de 1998 escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo —Sección Primera— del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, acordó por Auto de fecha 7 de mayo de 1998, tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.—La DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, representada por la Procuradora de los Tribunales D.^a Rocío Martín Echagüe, presentó escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que expuso los antecedentes que consideró necesarios para el buen entendimiento del recurso, reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional, con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala que «en su día dicte Sentencia por la que case y anule la Sentencia de fecha 12 de marzo de 1998 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el Recurso Contencioso-Administrativo nº 3211/95.1, con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiera lugar».

CUARTO.—El BANCO SANTANDER, SA representado por el Procurador de los Tribunales D. Cesáreo Hidalgo Senén, compareció y se personó como parte recurrida.

QUINTO.—Esta Sala Tercera —Sección Primera— del Tribunal Supremo acordó por providencia de fecha 14 de abril de 1999 admitir a trámite el presente recurso y remitir las actuaciones realizadas a la Sección Segunda, de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

Entregada copia del escrito de interposición del recurso a la representación procesal del BANCO DE SANTANDER, SA, presentó escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala «dicte Sentencia desestimatoria del expresado recurso, con imposición de costas a la recurrente».

Terminada la sustanciación del recurso de casación, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 17 de septiembre de 2003, fecha en la que tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Para el mejor entendimiento del único motivo casacional y más acertada resolución del presente recurso de casación es conveniente exponer los antecedentes y hechos más significativos y relevantes.

El Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa acordó con fecha 19 de septiembre de 1994 requerir al BANCO DE SANTANDER, SA, en su calidad de Entidad Gestora de Anotaciones de Deuda del Estado, para que remitiera «en aplicación de lo dispuesto en el art. 111 de la NF 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria, del Territorio Histórico de Guipúzcoa (B.O.G. nº 17 supl. de 6-02-85), en la redacción dada por el Decreto foral 40/1985 de 18 de junio (B.O.G. de 1-07-85), la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros (B.O.E. de 30-05-85), la Norma Foral 3/1991, de 26 de febrero, sobre Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros (B.O.G. de 6-03-91), el Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre (B.O.E. de 31-10-85), que desarrolla la Ley sobre Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, y en uso de las atribuciones que confiere el art. 10 del Decreto Foral 27/1992, de 17 de marzo, sobre estructura orgánica y funcional del Departamento de Hacienda y Finanzas, se le requiere para que, en su calidad de Entidad Gestora de Anotaciones de Deuda del Estado, y para los ejercicios que se indican, facilite a este Servicio, en el plazo de 30 días hábiles, contados a partir de la recepción del presente requerimiento, la información que, de acuerdo con lo establecido en la Orden de 28 de diciembre de 1987 (BOE de 31-12-87) por lo que respecta a las operaciones realizadas en los ejercicios 1989 a 1992 y en la Orden de 9 de febrero de 1994 (BOE de 16-02-94) por lo que respecta a las operaciones realizadas en el ejercicio 1993, está obligada a suministrar.

La información deberá comprender todas las operaciones de suscripción, transmisión y reembolso de Letras del Tesoro, efectuadas por cuenta de sus comitentes en ejecución de sus instrucciones gestionadas o tramitadas por sucursales o establecimientos radicados en el Territorio Histórico de Gipuzkoa».

El BANCO DE SANTANDER, SA no conforme con el referido requerimiento lo impugnó ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, mediante la reclamación nº 1344/94, alegando, en esencia, lo que sigue: 1º.—Que la información solicitada, fue entregada en su momento y en cumplimiento de lo dispuesto en las Ordenes de 28 de diciembre de 1987 y 9 de febrero de 1994 a la Administración Tributaria (del Estado) en los domicilios expresamente señalados en las citadas órdenes. 2º.—Que la información suministrada, referida, incluía la totalidad de la información ahora solicitada por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa, por lo que el Banco de Santander entendía que había cumplido con las obligaciones generales de información relativas a operaciones con Letras del Tesoro. 3º.—Que la información suministrada incluía la identificación de cada uno de los clientes que habían operado con Letras del Tesoro, a través del Banco de Santander, SA, con exposición de su nombre y apellido o razón social, domicilio y número de identificación fiscal, no obstante este domicilio podía no coincidir con la «residencia habitual», utilizada por el Concierto Económico con el País Vasco (art. 7.1 Ley 12/1981), respecto de personas físicas, y con el «domicilio fiscal» (art. 18 Ley 12/1981), respecto a personas jurídicas. 4º.—Que existe una dificultad insalvable para el Banco de Santander para conocer la residencia habitual o el domicilio fiscal de sus clientes. 5º.—Que en el supuesto de que el Banco de Santander aportase los datos solicitados, en los términos del requerimiento, podría darse el caso de que facilitara información sobre contribuyentes con residencia habitual o domicilio fiscal en territorio común, respecto de los cuales no tiene competencia la Diputación Foral de Guipúzcoa. 6º.—Que los rendimientos obtenidos de las Letras del Tesoro (Deuda del Estado) tributan en la fase de retenciones exclusivamente al Estado, cualquiera que sea la residencia habitual o el

domicilio fiscal de los perceptores. 7º.—Que, en consecuencia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3º de la Ley 12/1981 se establece de forma particular que «ambas Administraciones (Estado y Diputación Foral se facilitarán a través de sus Centros de Procesos de Datos, toda la información que precisen. A tal efecto se establecerá la intercomunicación técnica necesaria». 8º.—Por último, el requerimiento hace referencia a los posibles efectos (sanciones) derivados de su incumplimiento, pero no menciona los recursos o reclamaciones, órganos y plazos, a que tenía derecho el Banco de Santander, SA.

Dicha reclamación fue desestimada por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa, en su resolución de fecha 26 de abril de 1995, que declaró conforme a Derecho el requerimiento e información mencionados, conforme a la siguiente línea argumental: 1º.—Que el artículo 37 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, en la redacción dada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, faculta a las Diputaciones Forales del País Vasco para la investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas, de las Entidades Financieras y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio en orden a la exacción de los tributos cuya competencia les corresponde, «por lo que cabe afirmar que la Administración Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa tiene plena competencia para dirigir el requerimiento de información que nos ocupa. 2º.—Que no cabe confundir la competencia para exigir las retenciones derivadas de rendimientos procedentes de la Deuda del Estado con la competencia para la exacción del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades. 3º.—Que el argumento esgrimido de ignorar la residencia habitual y del domicilio fiscal, no ha sido obstáculo para remitir a la Administración del Estado la información de las operaciones realizadas por el Banco de Santander, en Guipúzcoa. 4º.—Que de conformidad con lo dispuesto en el apartado 4, del artículo 11 del Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, que creó el Sistema de anotaciones en cuenta para la Deuda del Estado, el Banco de Santander viene obligado a suministrar la información contenida en los artículos 22 y 23.2 del Real Decreto 2027/1985, dictado en desarrollo de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen fiscal de Determinados Activos Financieros, y aplicable en Guipúzcoa como desarrollo de la Norma Foral 3/1991, de 21 de febrero, concretándose la forma y contenido de la información relativa a las Letras del Tesoro, en la Orden de 28 de diciembre de 1987 y 9 de febrero de 1994, sin que sea óbice para tal obligación, las normas del Concierto Económico, relativas a la colaboración entre Administraciones.

SEGUNDO.—La entidad mercantil BANCO DE SANTANDER, SA interpuso recurso Contencioso-Administrativo, nº 3211/95-1, ante la Sala correspondiente del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, y en el momento procesal oportuno presentó escrito de demanda y posteriores conclusiones sucintas, argumentando, en esencia, y expuestas de modo sucinto por esta Sala, las siguientes alegaciones, similares a las hechas en vía administrativa: 1ª.—Que el Banco de Santander, SA entidad domiciliada en territorio común y operante en toda España cumplió las obligaciones informativas exigidas, respecto de la suscripción, transmisión y reembolso de las Letras del Tesoro, incluyendo las operaciones de intermediación realizadas por el Banco en los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, de conformidad con lo dispuesto en la OO MM de 9 de febrero de 1994, y 28 de diciembre de 1987; información que fue entregada a la Dirección General de informática Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda, en Madrid, con lo que entiende que ha cumplido con las obligaciones generales de información relativas a operaciones con Letras del Tesoro. 2ª.—Que aunque el artículo 37 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco,

dispone que «corresponderá a las Diputaciones Forales del País Vasco la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las Entidades financieras y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia les corresponda», dicha competencia debe cohererarse con los límites de los mecanismos de colaboración tributaria de las entidades financieras. 3ª.—Que en la información entregada al Ministerio de Economía y Hacienda figuraban todas las operaciones, pero sin indicación de la residencia habitual de los suscriptores, transmitentes y personas que recibieron el reembolso de las Letras del Tesoro. 4ª.—Que el criterio de reparto de competencias entre el Estado y los Territorios Históricos se basa respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la residencia habitual en el País Vasco, y respecto del Impuesto sobre Sociedades en función de los conceptos «domicilio fiscal en el País Vasco» y «realización exclusiva de operaciones en el País Vasco», en tanto que el requerimiento utiliza el criterio de «operaciones (de intermediación) tramitados por establecimientos o sucursales del Bando de Santander, SA, en el territorio Histórico de Guipúzcoa. 5ª.—Que la información así solicitada, si fuera cumplimentada en sus términos podría implicar que la Diputación Foral de Guipúzcoa dispusiera de información sobre contribuyentes, personas físicas o jurídicas, que no le corresponden. 6ª.—Que el artículo 5º, apartado 1, de la Ley del Concierto Económico, redactado de nuevo por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, que modificó parcialmente el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, relativo al «Principio de Colaboración», inspirador del mismo, dispuso «Uno. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción. En particular, ambas Administraciones: a) Se facilitarán, a través de sus Centros de Proceso de Datos, toda la información que precisen. A tal efecto se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal».

Suplicando a la Sala «dicte Sentencia, en la que estimándolo, se decrete la anulación de la Resolución impugnada y del Requerimiento del Servicio de Impuestos Directos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa de 19 de septiembre de 1994, por aquélla confirmado, por no ajustado a Derecho».

LA DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA presentó escrito de oposición al recurso, formulando los siguientes argumentos de contrario: 1º.—Que la demandante establece un sofisma consistente en que, como los rendimientos de las Letras del Tesoro están sujetos a retención exclusivamente por el Estado (art. 12. Uno.b) de la Ley 12/1981, del Concierto Económico), solamente a él le corresponde pedir información sobre las operaciones con Letras del Tesoro, con lo cual se confunde la obligación de declarar las retenciones practicadas a tenor de lo dispuesto en el art. 22 del Real Decreto 2027/1985 de 23 de octubre, en relación con el Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, obligación existente en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, según lo dispuesto por la Norma Foral 3/1991, de 26 de febrero, con la obligación legal de colaboración de las entidades financieras, prevista en el Concierto Económico. 2º.—Que la presente controversia gira en torno a la interpretación que debe hacerse del artículo 37 del Concierto Económico con el País Vasco. 3º.—Que todo acto de trascendencia tributaria está sujeto a la comprobación e investigación por parte de la Administración Tributaria, bien a través de los Servicios de Gestión, bien a través de la Inspección de los Tributos. 4º.—Que el artículo 111 de la Ley General Tributaria del Estado establece la obligación de colaborar con la Administración en el caso de existencia de una comprobación,

investigación o inspección tributaria, y así, dice la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, no escatima, por lo regulado en el artículo 37 del Concierto Económico, que establece «que las Diputaciones Forales tienen competencia ("... les corresponderá...") para investigar las cuentas, operaciones, etc., de las entidades financieras, cuando se trate de la exacción de los tributos cuya competencia les corresponde a tenor del ámbito competencial declarado por el propio Concierto Económico. Es decir, el precitado apartado 1 reconoce a mi mandante la competencia para investigar datos bancarios de sujetos pasivos cuyas obligaciones tributarias estén ubicadas en Guipúzcoa (el IRPF en los supuestos previstos en los arts. 7 y siguientes; el Impuesto sobre Sociedades en los casos previstos en los arts. 17 y siguientes; y así en cada uno de los tributos encuadrados en el Sistema Tributario Español)». 5º.—Que si la investigación se realiza dentro del País Vasco «será mi mandante la que de forma directa requiera a la entidad de que se trate los datos que su investigación necesite. Si la investigación se debe realizar fuera del País Vasco, será la Inspección Financiera y Tributaria del Estado quien la realiza a requerimiento de las Hacienda Foral de Guipúzcoa. En definitiva, entendemos que la demandante carece de argumentación para denegar la información solicitada por Hacienda Foral, toda vez que dicha información resulta de una obligación establecida por el art. 37 de la Ley 12/81, sin que aquella se interfiera ni sea contradictoria con lo establecido por el art. 37,1,b) del mismo cuerpo legal, dado que aquélla es una obligación general de informar para que la Hacienda Foral pueda exaccionar los tributos de los que es competente, en tanto que el art. 12 regula las normas sobre la competencia en materia de retenciones por rendimientos de capital mobiliario».

La Sala de lo Contencioso-Administrativo —Sección Primera— del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, acordó por Providencia de fecha 25 de febrero de 1998, «con fundamento en el artículo 43.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y advirtiéndole que no se prejuzga el fallo definitivo y con suspensión del plazo para pronunciar el fallo, se concede a las partes el plazo común de diez días, para que aleguen lo que estimen pertinente sobre las siguientes cuestiones en relación con el requerimiento formulado en septiembre de 1994 a la Sociedad recurrente; procedencia de la intervención del Diputado foral del Departamento de Hacienda o, en su caso, del Director General del Departamento, así como contenido de los requerimientos, a tenor del artículo 111.3 de la Norma Foral General Tributaria 1/1985, de 31 de enero, modificada por el Decreto Foral 40/1985, de 18 de junio; y competencia del Órgano de Gestión de la Hacienda Foral para emitir requerimientos para información, en relación con el artículo 140 de la normativa citada».

Ambas partes evacuaron sus alegaciones que constan en autos.

Sustanciado el recurso contencioso-administrativo, la Sala dictó sentencia de fecha 12 de marzo de 1998, cuya casación se pretende, estimándolo, conforme con los razonamientos y conclusiones que, en esencia y expuestos de modo sucinto por esta Sala, son como sigue: 1º.—Que de conformidad con el apartado tercero de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria, según la redacción dada por el Decreto Foral 40/1985, de 18 de junio, «los requerimientos relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazos, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio se efectuarán, sin perjuicio de lo previsto en los artículos 37 y 38 de la Ley del Concierto Económico, previa autorización del Diputado Foral del Departamento de Hacienda (Director General en la Ley General Tributaria) o en su caso, del Director

General del Departamento (Delegado de Hacienda en la LGT, y deberá precisar las operaciones objeto de investigación, los sujetos pasivos afectados y el alcance de la misma, en cuanto al período de tiempo a que se refiere. 2º.—La Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 (Decreto Foral 9/1992, de 18 de febrero [sic]), volvieron a alterar el apartado tercero, del artículo 111 añadiendo a las operaciones activas y pasivas "incluidas las que se reflejan en cuentas transitorias o se materializan en la emisión de cheques y otras órdenes de pago". 3º.—Las operaciones que hacen las Entidades Generales con las Letras del Tesoro están incluidas en el artículo 111, apartado 3º. 4º.—Que para los requerimientos a que se refiere el apartado 3º hay dos niveles de intervención: el de "autorización" que compete al Diputado Foral o, en su caso, al Director General de Hacienda, y el de emisión o realización, que es propio de la Inspección Financiera. Ninguno de los dos ha intervenido; pues del primero no hay constancia, y en el segundo ha actuado el "Servicio de Gestión de Impuestos Directos", que encabeza el requerimiento.

En consecuencia, anuló el requerimiento por falta de competencia del Servicio de Gestión de Impuestos Directos que lo emitió.

TERCERO.—El único motivo casacional formulado por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA se formula por "Infracción de las Normas del Ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate". En efecto, la Sentencia recurrida debe ser casada y anulada en base a que realiza una aplicación indebida del art. 37 del Concierto Económico con el País Vasco (Ley 12/1981, de 13 de mayo) y disposiciones legales aplicables al ámbito foral del Territorio Histórico de Guipúzcoa, dictadas al amparo competencial del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Concierto Económico».

La línea argumental que sigue la recurrente es, en esencia, como sigue:

1º.—Que en la demanda la Diputación Foral defendió la competencia de la Hacienda Foral para recabar la información requerida, pero la sentencia se ha pronunciado anulando el requerimiento por defecto de competencia jerárquica del Órgano foral que acordó el requerimiento.

2º.—Que las competencias entre el Servicio de Gestión y la Inspección de los Tributos coexisten, de tal forma que ambos en el ámbito de su actuación, pueden recabar la información a que se refiere esta litis. La competencia para dictar requerimientos proviene de la Norma Foral 1/1985 General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa (y así lo reconoce la propia sentencia recurrida) y más concretamente su art. 111. Pues bien, el citado art. 111 está encuadrado en el Capítulo III titulado «El procedimiento de gestión Tributaria», dentro de la Sección 2ª «Comprobación e investigación», y su apartado tercero regula los requerimientos referentes a cuestiones bancarias. Por tanto, es indudable que el Servicio de Gestión tiene competencia para requerir a la parte contraria información bancaria.

3º.—Que, por último, la Diputación Foral de Guipúzcoa mediante Decretos Forales ha aprobado la estructura orgánica de los Departamentos, y el Decreto foral 27/1992, de 17 de marzo, regula la estructura orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas. El art. 10. «Servicios de Gestión Tributaria» preceptúa que corresponde a los Servicios de Gestión: «d) Realizar las notificaciones y requerimientos que procedan». Y dentro del propio art. 10 se prevé la existencia del Servicio de Impuestos Directos que fue el que requirió al Banco de Santander, SA, la información bancaria de la que trae causa esta litis.

4º.—Que, en conclusión, dentro de la Hacienda Foral la competencia para dictar los requerimientos referentes al tema de autos reside en el Servicio de Gestión, con independencia de las facultades que concurren en la Inspección de Tributos.

Antes de entrar a conocer del fondo de este único motivo casacional es necesario examinar y resolver las dos alegaciones de inadmisibilidad del recurso de casación, formuladas por la representación procesal del BANCO DE SANTANDER, SA, parte recurrida.

La primera consiste en que el recurso de casación es pretendidamente inadmisibile porque, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93, apartado 4, de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, el recurso se funda en la infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma del País Vasco y no del Estado.

Esta Sala mantiene doctrina reiterada y completamente consolidada en el sentido de que la normativa aplicada emana o mejor ha sido acordada por el Territorio Histórico de Guipúzcoa, concretamente las Normas Forales citadas, por su Junta General, y los Decretos y Ordenes Forales, por la Diputación Foral, de modo que puede afirmarse que tal normativa no ha emanado del Parlamento del País Vasco (art. 25 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre) ni por el Gobierno Vasco (art. 29 de dicho Estatuto), peculiaridad que en materia de hacienda, confiere a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (antiguas Provincias Vascongadas), por virtud del régimen de conciertos (art. 41 del Estatuto), la competencia «para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario (...)» (artículo 47 del Estatuto), salvo las disposiciones legales que dicte el Parlamento Vasco para la armonización fiscal y colaboración entre los Territorios Históricos, normativa esta última que no se ha aplicado en el caso de autos.

También le corresponde al Territorio Histórico de Guipúzcoa las facultades de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los impuestos concertados, de modo que los actos administrativos que se impugnaron en la instancia (requerimiento referido y resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de la Diputación Foral de Guipúzcoa) no son actos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En conclusión, en el caso de autos no se da ninguno de los dos requisitos contemplados en el artículo 93, apartado 4, de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, a saber, los actos recurridos no los ha dictado la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, ni las normas pretendidamente invocadas han sido dictadas por el Parlamento Vasco, ni por el Gobierno Vasco, sino por las Instituciones competentes del Territorio Histórico de Guipúzcoa, que es un «ente local foral».

No ha lugar a la inadmisibilidad alegada.

La segunda alegación de inadmisibilidad se funda textualmente en que el único motivo casacional aducido por la recurrente es la «aplicación indebida del art. 37 del Concierto Económico con el País Vasco (Ley 12/1981 de 13 de mayo) y disposiciones legales aplicables al ámbito foral del territorio de Guipúzcoa, dictadas al amparo competencial del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Concierto Económico». Exceptuando la referencia al art. 37 del Concierto Económico, el resto de la normativa alegada es la manifestación palmaria de lo que es un defecto de la correcta técnica casacional, que exige que en el recurso deban indicarse con precisión los preceptos infringidos por la Sentencia recurrida. La enunciación global de las normas

supuestamente infringidas hecha por la recurrente no es sino la violación del art. 100/2,b de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956, que exige «la cita de las normas que se reputan infringidas».

En cuanto a la aplicación indebida del art. 37 del Concierto Económico (Ley 12/1981 de 13 de mayo), único precepto con precisión invocado, opinamos que su mera cita introduce una evidente discordancia que contradice la naturaleza esencialmente revisora del recurso de casación, tal como se ha declarado por el Tribunal Supremo, por ejemplo en la Sentencia de 25 de abril de 1995, en cuyo Fundamento Jurídico Tercero se lee «careciendo de virtualidad en la casación aducir infringida una norma jurídica que no ha sido determinante de la resolución impugnada». No cabe, por tanto, alegar aplicación indebida de un precepto legal que no sólo no ha sido determinante de la resolución impugnada, sino que ni siquiera ha sido aplicado. Nos remitimos de nuevo a los Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero de la Sentencia impugnada para poner de manifiesto que ésta descansó de forma relevante —si no exclusiva— en la normativa foral citada en los Fundamentos de Derecho del presente escrito de oposición.

La Sala no comparte tampoco esta segunda alegación de inadmisibilidad del recurso de casación, porque el único motivo casacional es cierto que menciona la infracción del artículo 37 del Concierto económico, lo cual es incorrecto dentro de la dialéctica propia del recurso de casación, porque en éste se impugna la sentencia, pero lo cierto es que ésta no se ha fundado en el artículo 37, sino en las normas competenciales para dictar requerimientos, y es aquí donde la Sala discrepa respecto de la segunda causa de inadmisibilidad, porque la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA sí ha invocado diversas normas relativas a la organización y competencia del Servicio de Gestión y de la Inspección de los Tributos de la Diputación Foral de Guipúzcoa que analizamos a continuación.

La Sala rechaza, por dicha razón, esta segunda causa de inadmisibilidad.

CUARTO.—Hay que distinguir respecto de la exigencia de una autorización específica o el de reconocimiento de una especial competencia del Director General de Inspección o del Delegado Territorial correspondiente o sus equivalentes forales, entre la información relativa a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejan en cuentas transitorias o se materializan en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de Bancos, Cajas de Ahorro, y demás entidades de crédito, a que se refiere el apartado 3 del artículo 111 de la Ley General Tributaria, (art. 111 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria, del Territorio Histórico de Guipúzcoa), para la que sí se exige tal autorización o reconocimiento de una especial competencia, y la información relativa a las obligaciones de información por las entidades bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, por las actividades de captación, colocación cesión o mediación en el mercado de capitales, entre las cuales hay que incluir las de suscripción, transmisión o reembolso de Letras del Tesoro, en régimen de anotaciones en cuentas que luego explicaremos, para las cuales no existe la exigencia de una autorización específica o el reconocimiento de una especial competencia orgánica.

Esta Sala Tercera —Sección Segunda— del Tribunal Supremo ha sentado en las sentencias de fecha 29 de marzo de 1999 (Rec. de Casación nº 3696/1994), y de 16 de octubre de 1999 (Rec. de Casación, nº 533/1995), que las normas garantistas consistentes en la autorización del Director General de Inspección o, en su caso del Delegado de Hacienda, se referían a la información sobre el movimiento de las cuentas

y depósitos bancarios y demás operaciones activas y pasivas de las Entidades de Crédito, es decir de las comprendidas en el apartado 3, del artículo 111 de la Ley General Tributaria y de igual precepto de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria de Guipúzcoa, pero no al resto de la información, sobre todo respecto de aquellos datos que los propios contribuyentes tienen que incluir en sus declaraciones.

La información requerida en el caso de autos se subsume en el apartado 1, letra b), segundo párrafo del artículo 111 de la Ley General Tributaria, que dispone: «1.—Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria (...) en particular b) (...) a la misma obligación quedan sujetas aquellas personas o Entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales», incluidas obviamente las operaciones con Letras del Tesoro.

Reproducimos el párrafo más significativo de nuestra sentencia de fecha 29 de marzo de 1999, citada

«De este contexto normativo se deduce una conclusión fundamental, consistente en que no todos los datos relativos a las operaciones activas y pasivas de los Bancos y Entidades de crédito quedan sometidos al procedimiento garantista del artículo 111, apartado 3, de la Ley General Tributaria, pues unos son objeto de información por suministro periódico, otros pueden ser conocidos por captación ocasional, y sólo, residualmente los movimientos de dichas operaciones son los afectados por dicho procedimiento.

Por último, hay que tener en cuenta las obligaciones de información desde la perspectiva personal de los clientes de los Bancos y Entidades de Crédito, pues la interpretación del alcance del apartado 3. del artículo 111 de la Ley General Tributaria, no puede contradecir dichas obligaciones, es decir las garantías que establece no tiene sentido aplicarlas a aquellos datos respecto de los cuales existe obligación por parte de los sujetos pasivos de declararlos a efectos del Impuesto sobre la Renta y sobre todo del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, así por ejemplo, el saldo medio ponderado de los depósitos en cuenta corriente a la vista, de ahorro o a plazo, que debe ser declarado a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio no parece que deba ser un dato cuya información a la Administración Tributaria quede sometido a las garantías del apartado 3, del artículo 111 de la Ley General Tributaria, lo mismo acontece, como veremos después, respecto de las "cesiones de crédito" (y ahora añade la Sala, las operaciones con Letras del Tesoro).

De lo expuesto hay que deducir que el apartado 3, del artículo 111 de la Ley General Tributaria garantiza aquellos datos o informaciones que afectan a la intimidad o privacidad de las personas, es decir de aquellos que los sujetos pasivos no están obligados a incluir en sus declaraciones, y que en justa correspondencia los Bancos y Entidades de Crédito deben facilitar a la Administración Tributaria, pero previo cumplimiento por ésta de los requisitos y garantías procedimentales establecidos en el apartado 3, del artículo 111 de la Ley General Tributaria, datos que, anticipamos, son esencialmente los movimientos de las cuentas activas y pasivas, porque reflejan día a día lo que una persona hace, v. gr.: actuaciones filantrópicas, gastos personales, vida social, financiación de los partidos políticos, conducta íntima, etc., por ello esta Sala

Tercera ha precisado en su Sentencia de fecha 30 de octubre de 1996 (Rec. Apel. 6269/91) que aún respetando las garantías procedimentales exigidas por el artículo 111.3 de la Ley General Tributaria, la Administración Tributaria sólo tiene derecho a conocer la causa inmediata o genérica de los abonos o cargos en las cuentas bancarias, pero no su causa remota o específica».

En consecuencia, de acuerdo con el artículo 10 del Decreto Foral, de la Diputación Foral de Guipúzcoa 27/1992, de 17 de marzo, que reguló la estructura orgánica de su Departamento de Hacienda y Finanzas, el Servicio de Gestión de Impuestos Directos tenía competencia para acordar el requerimiento objeto de la presente litis.

La Sala acepta este único motivo casacional, razón por la cual estima el recurso de casación.

QUINTO.—Estimado el recurso de casación, procede de conformidad con lo dispuesto en el artículo 102, apartado 1, ordinal 3º, de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, que la Sala resuelva lo que corresponde dentro de los términos en que aparece planteado el debate, que en el caso de autos obliga a entrar en la cuestión de fondo, consistente en determinar si el requerimiento discutido es conforme o no a Derecho.

La DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA se ampara en cuanto al requerimiento controvertido en el artículo 37, apartado 1 del Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, según el texto aprobado por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre de Modificación del Concierto Económico, que dispone: «Uno. Corresponderá a las Diputaciones Forales del País Vasco la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las entidades financieras, y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio en orden a la exacción de los tributos cuya competencia les corresponde.

En relación con las actuaciones de obtención de información a que se refiere el párrafo anterior que hayan de practicarse fuera del territorio vasco se estará a lo dispuesto en el apartado Dos siguiente», y en consecuencia, la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA considera que el requerimiento que hizo estaba comprendido en las facultades reconocidas por dicho precepto.

El Banco de Santander, SA, se ha limitado como Entidad Gestora de Anotaciones en cuenta de Deuda del Estado, a intermediar, como comisionista, en la suscripción, transmisión y reembolso de Letras del Tesoro, actividad que respecto de la obligada información tributaria se halla comprendida en el apartado 2, del artículo 111 de la Ley General (art. 111.2 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero), ahora bien ello no significa que la Diputación Foral de Guipúzcoa no pueda recabar la información sobre dichas operaciones, todo lo contrario, puede hacerlo en uso de las facultades generales de exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión, y recaudación conferidas por el apartado dos, del artículo 2º de la Ley 12/1981, de Concierto Económico, sin necesidad de seguir las normas garantistas propias de la información comprendida en el apartado 3, de dicho artículo, y de acuerdo con la normativa reguladora del Sistema de Anotaciones en cuenta que examinamos posteriormente.

No obstante, la Sala debe precisar el alcance subjetivo de las facultades de exacción, gestión, inspección, etc., que obviamente se limitan a los contribuyentes (personas físicas y personas jurídicas) que, de acuerdo con los puntos de conexión regulados en la Ley 12/1981, del Concierto, son sujetos pasivos respecto de la Diputación Foral de Guipúzcoa, y así es claro que en cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas, serán (artículo 7º, dos) los que tengan su residencia habitual en el País Vasco y más concretamente en el territorio de Guipúzcoa, y en cuanto al Impuesto sobre Sociedades (artículo 18, redactado por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, de Modificación del Concierto Económico) «Uno. Corresponde a las Diputaciones Forales del País Vasco la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos: a) Las que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiese excedido de 300 millones de pesetas. b) Las que operen exclusivamente en territorio vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiese excedido de 300 millones de pesetas, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. Dos. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiese excedido de 300 millones de pesetas, tributan conjuntamente a ambas Administraciones».

Pues bien, la Sala afirma apodícticamente que las facultades de exacción, gestión, inspección, etc., que permiten, sin duda alguna, el requerimiento objeto de esta litis, sólo pueden comprender y referirse, por tanto, a los sujetos pasivos (personas físicas y personas jurídicas) que sean sujetos pasivos de la Diputación Foral de Guipúzcoa, en su totalidad o por cifra de negocios, pero no a los que sean sujetos pasivos de las Diputaciones Forales de Álava y Vizcaya, que deberán formular sus propios requerimientos, ni sobre todo a los que sean sujetos pasivos, en el Territorio común o en el foral de Navarra.

Por ello tiene razón el Banco de Santander, SA cuando alega que no puede cumplimentar dicho requerimiento, porque no puede limitarlo en el sentido subjetivo expuesto, pues no conoce el censo de contribuyentes resultado de la aplicación de los puntos de conexión regulados en la Ley 12/1981, del Concierto económico, en sus diversas versiones.

SEXTO.—Delimitado el ámbito subjetivo del requerimiento referido, es necesario examinar su ámbito objetivo, de conformidad con la normativa reguladora del Sistema de Anotaciones en Cuenta para la Deuda del Estado, establecido por el Real Decreto 505/1987, de 3 de abril.

El sistema de anotaciones en cuenta de Deuda del Estado queda configurado como un procedimiento para la tenencia de valores emitidos por el Estado, en el que sus adquirentes poseen derechos frente al mismo, sin incorporación a un título valor, asentados o mejor registrados en una Central de anotaciones, cuya gestión es delegada por el emisor (Tesoro Público) al Banco de España. Dichos derechos son negociables y transmisibles en el mercado secundario.

Por razones de eficiencia y economicidad, el número de titulares de cuentas en la Central estará limitado a las Entidades e intermediarios financieros que se determine. Una parte de los mismos podrá adquirir la condición de Entidad Gestora de Anotaciones en cuenta de Deuda del Estado.

Las Entidades Gestoras mantienen anotaciones de terceros, en concepto de Comisionistas de éstos, en la Central de Anotaciones.

Las Entidades Gestoras, como delegados del Tesoro, quedan obligadas a la pertinente identificación de sus comitentes titulares de Deuda en anotaciones.

Las anotaciones que, con los requisitos formales y procedimentales que se establezcan, lleven a cabo las Entidades Gestoras en relación con los saldos de valores de sus

comitentes, comunicados a la Central de anotaciones y asentados por ésta tendrán los mismos efectos que si hubiesen sido producidos por la Central de anotaciones.

El Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, que hemos glosado, regula en su artículo 11 el régimen fiscal y las obligaciones de información.

Las obligaciones de información tienen doble naturaleza, y así de una parte, bien por tratarse de Deuda Pública con rendimiento explícito, bien por ser de rendimiento implícito (rendimiento obtenido por la transmisión o reembolso), la información será la propia de las retenciones por IRPF o por Impuesto sobre Sociedades, de modo que las Entidades Gestoras deberán presentar, a la Administración Tributaria del Estado) una relación nominativa de sus comitentes perceptores de intereses, ajustada a los modelos establecidos por el Ministro de Hacienda. De otra parte las «Entidades Gestoras estarán obligadas a suministrar información a la Administración Tributaria sobre las operaciones de suscripción, transmisión y reembolso de la Deuda del Estado en anotaciones en cuenta de sus comitentes, según lo establecido en el artículo 23.2 del mencionado Real Decreto que se refiere al 2027/1985, de 23 de octubre. Esta obligación se extiende a las transmisiones y reembolsos de anotaciones en cuenta a las que se refiere el número 2 del presente artículo (Deuda del Tesoro, representada en anotaciones en cuenta con rendimiento implícito, utilizado como regulador de intervención en los mercados monetarios, exenta de retenciones), y se entenderá cumplida, respecto a las operaciones sujetas a retención, con la presentación del resumen anual de retenciones».

El artículo 23, apartado 3, del Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, que desarrolló la Ley sobre Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, (Norma Foral de Guipúzcoa 3/1991, de 26 de febrero, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros), a que se remite el Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre, dispone para cumplir las obligaciones de información en la transmisión de valores, que las Instituciones de Crédito, etc., presentarán conjuntamente, y en el mismo plazo que el resumen anual de retenciones a que se refiere el artículo 22 de este Real Decreto, relación nominal de compradores y vendedores, conforme al modelo que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda, comprensivo de diversos datos de los que destacamos, la identificación y domicilio fiscal de compradores y vendedores.

La Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1987 dictó las Normas sobre el deber de informar a la Administración Tributaria de las operaciones con Letras del Tesoro, precisando: 1º.—Que las Letras del Tesoro, como instrumento regulador en el mercado monetario, producen rendimientos necesariamente implícitos, no sometidos a retención. 2º.—Que la obligación de informar a la Administración Tributaria, debe tener en cuenta la información facilitada al Banco de España, con el fin de facilitar el cumplimiento de dichos deberes a las Entidades Gestoras. 3º.—Que, obviamente, la Orden Ministerial se refiere a la Administración Tributaria del Territorio Común, pues el Ministro de Economía y Hacienda no podía, por no permitirlo el Concierto Económico, dar Ordenes a las Instituciones de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya.

Por todo ello dispuso: «Primero. Las entidades gestoras están obligadas a suministrar información a la Administración tributaria sobre las operaciones de suscripción, transmisión y reembolso de Letras del Tesoro, de acuerdo con lo previsto en el apartado cuarto del artículo 11 del RD 505/1987, de 3 de abril. Segundo. Las entidades gestoras cumplirán este deber de suministrar información a la Administración tributaria, entregando un soporte magnético que contenga el detalle de todos los registros originados por operaciones con Letras del Tesoro por cuenta de sus comitentes».

La Orden Ministerial de 9 de febrero de 1994 modificó la forma de los soportes magnéticos.

Es claro que estas Ordenes Ministeriales no tuvieron en cuenta el hecho muy importante consistente que en las Diputaciones Forales del País Vasco sólo tienen competencia respecto de sus sujetos pasivos, es decir de las operaciones con Letras del Tesoro realizadas por ellos que, en el caso de autos, no coinciden con todas las operaciones intermediadas en Guipúzcoa por el Banco Santander, SA

No hay duda que, en principio, dentro de la información que hemos expuesto y que debe ser facilitada en términos generales a la Administración Tributaria, se hallan las Diputaciones Forales, pero sólo respecto de sus sujetos pasivos por IRPF, y por Impuesto sobre Sociedades, pero a la vez hay que admitir que las Entidades Gestoras de Anotaciones en Cuenta de Deuda del Estado, que operan en el caso de autos en Guipúzcoa, como sucede con el Banco de Santander, SA (ahora Banco de Santander, Central-Hispano, SA), mediante sus sucursales y oficinas, sitas en dicho territorio, no conocen respecto de las operaciones con Letras del Tesoro que les encomiendan sus comitentes, si son o no sujetos pasivos de la Diputación Foral de Guipúzcoa, de modo que para cumplir estrictamente, sin extralimitaciones subjetivas, sería necesario que la Diputación Foral le facilitara los censos fiscales respectivos para delimitar el alcance subjetivo de la información requerida, y sólo con esta condición debe declararse válido el requerimiento objeto de la presente «litis».

La Sala estima parcialmente el recurso contencioso administrativo de instancia, en la medida que limita el alcance subjetivo del requerimiento, y condiciona su validez al cumplimiento del requisito referido.

SÉPTIMO.—La Sala considera «obiter dicta», y no obstante lo anterior, que la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA debe ejercer sus competencias en este caso de obtención de información tributaria relativa a las Letras del Tesoro en anotaciones en cuentas en la debida armonía con la Administración Tributaria de Territorio Común y no con un aislamiento funcional, radicalmente contrario a los principios esenciales de los Concierdos económicos, desde que la Exposición de Motivos del Real Decreto de 28 de febrero de 1978 dijo: «Señor: Establecida la unidad constitucional en las provincias Vascongadas; verificada la primera quinta; y estándose llevando a cabo los preliminares de la del presente año con la misma regularidad que en las demás del Reino, faltaba sólo que entrasen aquéllas en el concierto económico, faltaba que, cuantas manifestaciones tributarias se consignasen en los Presupuestos Generales del Estado, y cuantos gravámenes (...)» destacando la idea primigenia que subyace en los sucesivos Concierdos con las Provincias Vascongadas, que implica la armonía, la cooperación y la solidaridad de las Haciendas Forales, con la Administración General del Estado, hasta el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, cuyo artículo 41, apartado 1, dispone que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas por el sistema foral tradicional de Concierto Económicos o Convenios, resaltando en su apartado 2 que el «fuero tributario» se ejercerá «atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, y a las normas que para la coordinación, amornización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto (...)», y precisamente el Concierto se cuidó tanto en su versión inicial, como en el nuevo texto aprobado por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, que modificó parcialmente la Ley 12/1981, de incluir dentro de los principios fundamentales del Concierto Económico, el «principio de colaboración», en cuyo apartado uno se dispone que: «El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y

recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente cuantos datos y antecedentes estimasen precisos para su mejor exacción. En particular, ambas Administraciones: a) Se facilitarán, a través de sus centros de Procesos de Datos, toda la información que precisen. A tal efecto se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal».

En el caso de autos, con buen sentido, se ha armonizado la información que las Entidades Gestoras de Anotaciones en Cuentas remiten a la Central de Anotaciones en cuentas (Banco de España), y la información tributaria que se basa en aquélla (OO MM de 28-12-1987 y 9-2-1994), por ello parece razonable que la Diputación Foral de Guipúzcoa, en uso de lo dispuesto en el artículo 5º de la Ley 12/1981, del Concierto Económico, recabe la colaboración de la Administración Tributaria del Territorio Común para que ésta le facilite la información que precise, mediante la compulsa de sus respectivos censos fiscales, descargando así a las Entidades Gestoras de Anotaciones en cuenta de una carga que, en el fondo, es inútil, dado que toda la información obra en el Banco de España y en el Ministerio de Hacienda.

Sería increíble que fuera mas profunda la colaboración de la Administración Tributaria de España con la Administración de los demás Estados miembros de la Unión Europea, que entre la Diputación Foral del Territorio Histórico de Guipúzcoa y la Administración Tributaria del Territorio Común, también histórico.

OCTAVO.—Estimado el recurso de casación, no procede acordar la especial imposición de las costas de instancia, y en cuanto a las causadas en este recurso de casación que cada parte pague las suyas.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución

FALLAMOS

PRIMERO.—Estimar el recurso de casación nº 5234/1998, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, contra la sentencia nº 241/1998, dictada con fecha 12 de marzo de 1998, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo —Sección Primera— del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 3211/95, sentencia que se casa y anula.

SEGUNDO.—Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo nº 3211/95, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, declarando que el requerimiento acordado por el Servicio de Gestión de Impuestos Directos de dicha Diputación de fecha 19 de septiembre de 1994 y dirigido al Banco de Santander, Sociedad Anónima de Crédito (en la actualidad Banco Santander-Central Hispano, SA) es válido y conforme a Derecho, pero sólo en cuanto comprenda y se limite a las operaciones realizadas con Letras del Tesoro, en anotaciones en cuenta, realizadas por dicho Banco, relativas únicamente a sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades de dicha DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, a cuyo efecto ésta deberá proveer al Banco de Santander, Central Hispano, SA de los correspondientes censos fiscales.

TERCERO.—No acordar la especial imposición de las costas de instancia, y en cuanto a las causadas en este recurso de casación, que cada parte pague las suyas.

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2003

Recurso: Casación nº 7961/1998

Ponente: Alfonso Gota Losada.

Artículos del Concierto:

- Art. 48
- Art. 51

Voces:

- Tutela financiera de los Entes locales
- Presupuestos de los Entes locales

En la Villa de Madrid, a diecinueve de diciembre de dos mil tres.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el Recurso de Casación, núm. 7961/1998, interpuesto por el Ayuntamiento de San Sebastián, contra la sentencia núm. 9/98, dictada con fecha 14 de enero de 1998 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en los recursos de este orden jurisdiccional, núm. 1543/94 y su acumulado 2183/95, seguidos a instancia de dicho ayuntamiento, contra la Norma foral núm. 1/1994, de 2 de marzo, que aprobó los Presupuestos del Territorio Histórico de Guipúzcoa para el ejercicio 1994, y la Norma Foral 2/1995, de 8 de marzo, que aprobó los Presupuestos del Territorio Histórico de Guipúzcoa para 1995.

Han sido partes recurridas en casación las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Diputación Foral de Guipúzcoa.

La Sentencia tiene su origen en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La parte dispositiva de la sentencia, cuya casación se pretende, contiene el fallo que, transcrito literalmente, dice: «FALLO. Que desestimamos el recurso Contencioso-Administrativo núm. 1543 de 1994, y su acumulado núm. 2183 de 1995, interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Germán Apalategui Carasa en representación del Excmo. Ayuntamiento de San Sebastián, frente a las Normas Forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa, 1/1994, de 2 de marzo, y 2/1995, de 8 de marzo, de presupuestos para los ejercicios de 1994 y 1995, y confirmamos dichos actos en cuanto a los extremos impugnados, sin hacer imposición de costas».

Esta sentencia fue notificada a la representación procesal del Ayuntamiento de San Sebastián el día 24 de febrero de 1998.

SEGUNDO.—El Ayuntamiento de San Sebastián, representado por el Procurador de los Tribunales D. Germán Apalategui Carasa, presentó con fecha 3 de marzo de 1998 escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo, con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad, y concretamente del juicio de reclamación de las disposiciones determinantes del fallo de la sentencia recurrida, consistente en la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local y la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, ambas Leyes del Estado.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, acordó por Auto de fecha 6 de marzo de 1998 tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo, y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.—EL Ayuntamiento de San Sebastián, representado por la Procuradora de los Tribunales D^a Isabel Julia Corujo, presentó escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que expuso los antecedentes que consideró necesarios para el mejor entendimiento del recurso, y formuló un único motivo casacional, con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte Sentencia por la que, con estimación de los motivos aducidos, resuelva lo que corresponde dentro de los términos en que aparece planteado el debate, con arreglo a lo dispuesto por el art. 102 de la Ley Jurisdiccional, casando la Sentencia recurrida y declarando la disconformidad a Derecho de los actos administrativos impugnados, esto es, las Normas Forales 1/1994, de 24 de enero (sic) de 1994, y 2/1995, de 2 de marzo (sic) de 1995, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por las que se aprobaron los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para los años 1994 y 1995, respectivamente, en cuanto que las mismas omiten la debida consignación presupuestaria para atender la financiación el servicio obligatorio de TCUV a prestar por los Ayuntamientos de población superior a 50.000 habitantes; reconociéndose a favor del Ayuntamiento representado de Donostia-San Sebastián el derecho a percibir por tal concepto las cantidades mínimas resultantes, según queda acreditado en Autos de 77.782.634, y 78.948.821 ptas., correspondientes a los ejercicios presupuestarios de 1994 y 1995, respectivamente; con los demás pronunciamientos que la Sala pueda efectuar y correspondan conforme a Derecho».

CUARTO.—La Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora de los Tribunales D^a. Carolina Lilly Martínez, compareció y se personó como parte recurrida.

Las Juntas Generales de Guipúzcoa, representadas por la misma Procuradora, comparecieron y se personaron como parte recurrida.

Esta Sala Tercera —Sección Primera— del Tribunal Supremo acordó por Providencia de fecha 1 de julio de 1999 admitir a trámite el recurso y remitir las actuaciones a la Sección Tercera de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

QUINTO.—La representación procesal de la Diputación Foral de Guipúzcoa, parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala «dicte Sentencia por la cual desestimando el Recurso de Casación interpuesto por el

Ayuntamiento de Donostia-San Sebastián, confirme en su integridad la Sentencia de 14 de enero de 1998 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con expresa imposición de costas a la parte recurrente».

SEXTO.—La representación procesal de las Juntas Generales de Guipúzcoa, parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala «dicte Sentencia por la cual desestimando el Recurso de Casación interpuesto por el Ayuntamiento de Donostia-San Sebastián, confirme en su integridad la Sentencia de 14 de enero de 1998 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con expresa imposición de costas a la parte recurrente».

SÉPTIMO.—Esta Sala Tercera —Sección Tercera— del Tribunal Supremo acordó por Providencia de fecha 5 de mayo de 2003, suspender el señalamiento que se había decidido y remitir las actuaciones a la Sección Segunda, de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

La Sección Segunda aceptó la competencia y sustanciado el recurso se señaló para deliberación, votación y fallo el día 10 de diciembre de 2003, fecha en la que tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El Ayuntamiento de San Sebastián impugnó la Norma Foral 1/1994, de 2 de marzo, de aprobación del Presupuesto del Territorio Histórico de Guipúzcoa para 1994 y la Norma Foral 2/1995, de 8 de marzo de aprobación del Presupuesto del Territorio Histórico de Guipúzcoa para 1995, mediante los recursos Contencioso-Administrativos núm. 1543/94 y 2183/95, respectivamente, interpuestos ante la Sala correspondiente del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por no haber incluido en dichos Presupuestos los créditos para subvencionar el servicio de transporte público de viajeros de San Sebastián.

El Ayuntamiento de San Sebastián, parte demandante, presentó en el momento procesal oportuno, escrito de demanda, que concretó en las conclusiones sucintas, formulando las siguientes alegaciones, expuestas por esta Sala Tercera de modo sucinto: «1ª.—Que el ayuntamiento había tenido déficits causados en el servicio de transporte, de 497.616.525 ptas. y 488.583.276 ptas., en los ejercicios 1994 y 1995, respectivamente. 2ª.—Que con anterioridad a 1994 los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa habían incluido los correspondientes créditos para la subvención de este servicio. 3ª.—Que el artículo 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, establece con carácter obligatorio el servicio municipal de transporte colectivo urbano de viajeros, a todos los Ayuntamientos de población superior a 50.000 habitantes. 4ª.—Que la Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley 7/1985, de 2 de abril, dispone: "Los presupuestos Generales del Estado de cada año incluirán crédito en favor de aquellas Entidades Locales que, cualquiera que sea su forma de gestión tengan a su cargo el Servicio de Transporte Colectivo Urbano. La distribución del crédito que estará determinada por las correspondientes Leyes, podrá efectuarse a través de alguna de las siguientes formulas:... Subvenciones finalistas para el sostenimiento del Servicio, otorgadas en función del número de usuarios del mismo y su específico ámbito

territorial". 5ª.—Que no es admisible el argumento esgrimido de adverso, consistente en que tal subvención no es procedente, porque los Ayuntamientos de Guipúzcoa están sobrefinanciados, en comparación con los Ayuntamientos del Territorio común. 6ª.—Que el diseño de la Ley 7/1985, de 2 de abril, no es otro que el de establecer una consignación —crédito— de carácter estrictamente finalista en los Presupuestos públicos, que lo más lógico es que se haga en forma compartida por el Estado y por la Comunidad Autónoma del País Vasco. 7ª.—Que el Estado ha venido subvencionando en parte los déficits de este Servicio de Transportes. 8ª.—Que el Ayuntamiento de San Sebastián debe percibir particularmente y por separado de la Administración Pública Superior, la misma subvención que habría recibido si hubiera estado sometido al régimen común. 9ª.—Que a partir de la LHL 39/88 y reclasificación de los recursos de las Entidades Locales en los tres grupos diferenciados de recursos no tributarios, recursos tributarios y participación en Tributos del Estado, el crédito para el STCUV que hasta entonces se englobaba en el fondo Nacional de Cooperación pasó a constituir una partida separada e independiente del mismo en los PP. GG. del Estado; reconociéndose ello no obstante en las propias Leyes Presupuestarias el derecho de los Municipios del País Vasco a seguir disfrutando de dicho crédito, siquiera de forma corregida, según su participación en los tributos no concertados. Y paralelamente a esta decisión del Legislativo Estatal las JJ. GG. de Gipuzkoa acordaron a su vez consignar en los PP. GG. de este Territorio Histórico un crédito suplementario para los Ayuntamiento obligados a la prestación del Servicio de Transporte de referencia, según queda acreditado en Autos».

Las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Diputación Foral de Guipúzcoa presentaron escrito de oposición a la demanda, argumentando, en esencia: 1º.—Que la colaboración financiera de las Diputaciones con los Municipios se ha articulado en dicho Territorio a través del llamado «Fondo Foral de Financiación Municipal», en el que figuraba para el Ayuntamiento de San Sebastián, con carácter general, la cifra de 7.697.258.068 ptas. 2º.—Que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se había pronunciado en la sentencia de fecha 20 de noviembre de 1995, que resolvió el recurso 1544/94, relativo al Ayuntamiento de Irún denegando igual pretensión a la formulada por el Ayuntamiento de San Sebastián.

Practicadas las pruebas admitidas con el resultado que figura en autos, presentadas conclusiones sucintas y sustanciado el recurso, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictó sentencia, cuya casación se pretende ahora, reproduciendo la de fecha 20 de noviembre de 1995, que resolvió el recurso Contencioso-Administrativo núm. 1544, relativo al Ayuntamiento de Irún, que planteó igual pretensión, desestimando el recurso, conforme a los siguientes fundamentos de derecho, expuestos de modo sucinto, por esta Sala Tercera: 1º.—Que es aplicable el artículo 151.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, por virtud de lo preceptuado por la Disposición Adicional de la Ley del Concierto Económico de 1981. El artículo 151.2, letra b) referido, obliga a justificar el título del que se deriva el crédito cuya inclusión en los Presupuestos Generales se exige. 2º.—La obligación genérica de consignar crédito presupuestario a favor de las Entidades Locales se consigna en el artículo 23.c) de la Norma Foral 17/1990, de 26 de diciembre, de Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Guipúzcoa, que obliga a tener en cuenta «la participación de los municipios guipuzcoanos en los tributos concertados y no concertados». 3º.—El artículo 46 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprobó el concierto entre el Estado y el País Vasco, dispuso que las aportaciones anteriores del País Vasco y al Fondo Nacional de

Cooperación Municipal, calculadas sobre los impuestos que se concertaban pasarían directamente a las Diputaciones, que las repartirían entre los Municipios vasco; y añadido que respecto de los tributos no concertados, el Gobierno de la Nación y el País Vasco determinarían de común acuerdo la participación que pasaría a las Diputaciones, para su reparto entre los respectivos municipios. 4º.—El principio constitucional de suficiencia financiera de las Corporaciones Locales (art. 124 CE y art. 105.1 Ley 7/1985, de 2 abril), no permite incluir un crédito específico como el que preceptuó la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 39/1988. 5ª.—El principio de mantener en todos los Ayuntamientos unos mínimos financieros no lleva a la conclusión de que obligaciones presupuestarias propias del Estado, se transpongan a los regímenes forales. 6º.—La invocación de los artículos 26.3 y 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, que regula la asistencia financiera de las Diputaciones a sus Municipios respectivos, tampoco es título suficiente para la inclusión en los Presupuestos del Territorio Histórico de Guipúzcoa del crédito presupuestario pretendido.

SEGUNDO.—El único motivo casacional se ha formulado por el Ayuntamiento de San Sebastián, al amparo del artículo 95, apartado 1, ordinal 4º, de la Ley Jurisdiccional «por cuanto la Sentencia recurrida infringe los arts. 9.1 y 103. 1 de la Constitución, en relación con el art. 26.d) y Disposición Adicional Segunda.6, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Base del Régimen Local, arts. 1.2, 146 —en relación con la Norma Foral 17/1990 de 26 de diciembre— y Disposiciones Adicionales Decimoquinta y Decimoctava de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales y art. 45 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Texto del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, según redacción dada por la Ley 2/1990, de 8 de junio».

«La cuestión que se plantea en la presente litis se centra, en definitiva en el alcance de las Disposiciones Adicionales 15ª y 18ª de la Ley de Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre, en relación con la Ley 12/1981 de 13 de mayo por la que se aprobó el Concierto Económico del País Vasco.

La tesis sostenida por el Ayuntamiento de Donostia-San Sebastián es que el servicio de TCUV, de carácter obligatorio para los municipios de población superior a 50.000 habitantes —conforme a lo dispuesto por el art. 26.d) de la LBRL 7/85— debe ser objeto de una subvención específica, según dispone la mencionada D.A. 15ª de la Ley 39/1988, a cargo de la Administración Superior.

En el caso de Autos esta Administración Superior viene representada, en nuestra opinión, conjuntamente por la Administración del Estado y la Administración Foral, esto es, las Juntas Generales de Gipuzkoa que aprueban el presupuesto anual de este Territorio Histórico» (...).

«Dado que el Estado, en sus presupuestos generales de 1994 y 1995 —al igual que lo hizo anteriormente y siguió haciéndolo después— incluyó una partida independiente para financiar este concreto y obligatorio servicio de TCUV, con cargo a la cual fue subvencionado el Ayuntamiento de San Sebastián —si bien de modo proporcional disminuido en función del Concierto Económico— las demandas formuladas tienden a que sea reconocido el derecho de su principal a percibir de la Administración Foral demandada la diferencia correspondiente, tal como venía haciéndolo con anterioridad al año 1994; y ello por considerar que, en otro caso, el municipio donostiarra quedaría en inferioridad de condiciones respecto de los demás municipios de régimen común».

La línea argumental que defiende el ayuntamiento de San Sebastián es que la obligación de subvencionar de los Ayuntamientos por la prestación imperativa (Disposición

Adicional Decimoquinta y Decimocuarta de la Ley 7/1985, de 2 de abril) del servicio público de transporte urbano de viajeros en los Ayuntamientos con más de 50.000 habitantes, dicha obligación es compartida por el Estado y por las Diputaciones Forales, de modo que el importe total o conjunto de la subvención debe ser igual a la que le hubiera correspondido si el Ayuntamiento de San Sebastián estuviera en régimen común, y buena prueba del acuerdo anterior es que el Estado le ha subvencionado una cierta cantidad en función de los impuestos no concertados.

La subvención al servicio de transporte referido, era independiente de la «Participación de los Municipios en los Tributos del Estado», de manera que la Diputación Foral de Guipúzcoa está obligada a abonar dicha subvención específica al margen y con independencia de la cantidad que se le ha entregado con cargo al «Fondo Foral de Cooperación con los Municipios».

Por último rechaza que los Ayuntamientos guipuzcoanos, entre ellos el de San Sebastián estén sobrefinanciados, que es uno de los argumentos esgrimidos por la sentencia cuya casación se pretende.

La Sala anticipa que no comparte este único motivo casacional por las razones que a continuación aduce.

Primera.—La tesis consistente en pretender que la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, que establece la obligación de incluir en los Presupuestos Generales del Estado de cada año un crédito en favor de aquellas Entidades Locales que, cualquiera que sea la forma de gestión, tengan a su cargo el servicio de transporte colectivo urbano de viajeros, es aplicable a los Ayuntamientos vascos, es errónea porque no tiene en cuenta, precisamente el régimen económico-financiero foral propio de dichos Ayuntamientos, como claramente dispone la Disposición Adicional Decimoctava de dicha Ley, que excluye de la subvención prevista en la Disposición Adicional Decimoquinta, a «los territorios históricos del País Vasco que continuaran conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero, en los términos de la Ley del Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las Corporaciones locales vascas inferior al que tengan las demás Corporaciones Locales (...)».

La cautela de mantenimiento del mismo nivel autonómico municipal, lo que pretende es que, precisamente por la foralidad del régimen económico-financiero local, pudieran las Diputaciones Forales establecer medidas de tutela financiera y fiscal sobre las Corporaciones locales, inexistentes a superiores a las vigentes en el Territorio Común, por tanto esta cautela no desvirtúa el régimen económico-financiero de los Municipios vascos, régimen reconocido en el propio artículo 2º.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales y en la Disposición Adicional Primera, apartado 6, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, que reprodujo en sus mismos términos la Disposición Adicional 18 de la Ley 39/1988.

Segunda.—Los términos del régimen foral, en materia local, aparecen delimitados en la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, de la cual destacamos los apartados 2 y 3, que preceptúan:

«2. Los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya ejercerán las competencias que les atribuyen el Estado Vasco y la legislación interna de la Comunidad Autónoma que se dicte en su desarrollo y aplicación, así como las que la presente Ley asigna con carácter general a las Diputaciones provinciales.

3. En el ejercicio de las competencias que el Estatuto y la legislación de la Comunidad Autónoma que se dicte en su desarrollo y aplicación les asignen, corresponde a las Instituciones Forales de los Territorios Históricos el desarrollo normativo y ejecución de la legislación básica del Estado en las materias correspondientes, cuando así se les atribuyan».

Pues bien, en virtud del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre se han dictado:

* La Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Organismos Forales de los Territorios Históricos (Ley de Territorios Históricos), cuyo artículo 15 dispone que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos elaborarán y aprobarán anualmente sus Presupuestos.

* Norma Foral 17/1990, de 26 de diciembre, de Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Guipúzcoa, cuyo artículo 23, letra c), reconoce a los Municipios guipuzcoanos el derecho a participar en tributos concertados y no concertados.

* Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, de las Haciendas Locales del Territorio Histórico de Guipúzcoa.

* Norma Foral 15/1994, de 23 de noviembre, reguladora del Fondo Fiscal de Financiación Municipal.

Pues bien esta Norma Foral 15/1994 y la aprobación de los Presupuestos de los ejercicios 1994 y 1995 recogen las correspondientes dotaciones globales al Fondo Fiscal de Financiación Municipal, a los Municipios respectivos, sin que exista precepto alguno que obligue a reconocer y distinguir de modo independiente la subvención al servicio municipal de transporte urbano de viajeros.

Tercera.—El Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que renovó el Concierto económico con Álava, aprobado por Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre, y restableció los Concierdos económicos con Guipúzcoa y Vizcaya, suprimidos en 1938, significó que la casi totalidad de los impuestos gestionados y recaudados por el Estado, pasaran como «impuestos concertados» a los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, por tanto, estos asumieron la obligación de reconocer y regular las participaciones sobre dichos «Impuestos concertados», a favor de los Municipios vascos, de manera que cuando se promulga la Ley 7/1985, de 2 de abril, y se establece la obligación de prestar el servicio público urbano de transportes de viajeros en los Ayuntamientos de más de 50.000 habitantes y su correlativo derecho a percibir la subvención compensadora de los déficits de gestión del servicio, tal obligación recaía sobre el Estado, pero sólo respecto de los Municipios de régimen común, mientras que para los municipios en régimen foral tal obligación recayó en los Territorios Históricos, de acuerdo con su normativa económico-financiera, de modo que si no establecieron (conviene recordar las Normas Forales expuestas) la asignación concreta en sus Presupuestos de la subvención referida, sino que la incluyeron globalmente en las dotaciones con cargo al «Fondo Fiscal de Financiación Municipal», carece de sentido tratar de transponer a este Ordenamiento jurídico fiscal, la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 7/1985, de 2 de abril, que reguló la subvención para los Municipios de régimen común.

Cuarta.—Distinto es el caso de los «Impuestos no concertados», que como se saben fueron la Renta de Aduanas, los Impuestos Especiales que se recaudan por medio de los

Monopolios Fiscales, y el Impuesto sobre Alcoholes cuya gestión y recaudación continuó siendo del Estado.

Obvio es que los Ayuntamientos vascos, al igual que los Ayuntamientos de régimen común, mantuvieron su derecho a participar en la recaudación de estos impuestos no concertados, y así se reconoció en el artículo 46 del Concierto Económico, pero es más, como con cargo a dichos Impuestos no concertados se financió teóricamente una parte de la subvención al servicio de transporte público referido, el Estado continuó subvencionando en la parte proporcional Impuestos no concertados/Impuestos concertados, dicho servicio mediante la correspondiente participación sobre los Impuestos no concertados, pero este proceder se halla al margen de la cuestión suscitada en el presente recurso de casación.

La Sala rechaza el único motivo casacional, lo que implica la desestimación del presente recurso de casación.

TERCERO.—Desestimado el presente recurso de casación, procede de conformidad con lo dispuesto en el artículo 102, apartado 3, de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, imponer las costas causadas en este recurso de casación al Ayuntamiento de San Sebastián, parte recurrente.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución

FALLAMOS

1º.—Desestimar el Recurso de Casación, núm. 7961/1998, interpuesto por el Ayuntamiento de San Sebastián, contra la sentencia núm. 9/98, dictada con fecha 14 de enero de 1998 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaída en los recursos de este orden jurisdiccional, núm. 1543/94 y su acumulado 2183/95, seguidos a instancia de dicho ayuntamiento.

2º.—Imponer las costas causadas en este recurso de casación al Ayuntamiento de San Sebastián, parte recurrente, por ser preceptivo.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2004

Recurso: Casación nº 10590/1998

Ponente: Alfonso Gota Losada.

Voces:

- Legitimación procesal activa

En la Villa de Madrid, a once de Febrero de dos mil cuatro.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente sentencia en el Recurso de Casación nº 10.590/1998, interpuesto por la DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA, contra el Auto de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 23 de Abril de 1998 que estimó la alegación previa de falta de legitimación de dicha DIPUTACIÓN para impugnar la Norma Foral 3/1996, de 26 de Junio, del Impuesto sobre Sociedades, de Vizcaya, la Norma Foral 7/1996, de 4 de Julio, del Impuesto sobre Sociedades, de Guipúzcoa, y Norma Foral 24/1996, de 5 de Julio, del Impuesto sobre Sociedades, de Álava, así como el Auto de dicha Sala de fecha de 24 de Julio de 1998 que desestimó el recurso de súplica y confirmó la falta de legitimación de la DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA, para impugnar las normas forales referidas.

Han sido partes recurridas en casación, las JUNTAS GENERALES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DE ÁLAVA, GUIPÚZCOA y VIZCAYA, LAS DIPUTACIONES FORALES DE ÁLAVA, GUIPÚZCOA y VIZCAYA y el GOBIERNO VASCO.

La Sentencia tiene su origen en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La parte dispositiva de los Autos recurridos en casación es como sigue:

Auto de fecha 23 de Abril de 1998: "La Sala Acuerda. Estimar la alegación previa de falta de legitimación de la administración de la Comunidad Autónoma de Cantabria, promovida por las partes demandadas, declarando la inadmisibilidad del recurso. Sin hacer Imposición de costas del incidente".

Auto de fecha 24 de Julio de 1998: "La Sala dispone: Desestimar el recurso de súplica interpuesto por la parte actora contra el Auto de fecha 23 de Abril de 1998 que declaraba la inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación activa de la

Comunidad Autónoma recurrente, resolución que, en consecuencia, confirmamos. Sin condena en las costas procesales devengadas en el incidente".

Este Auto fue notificado a la representación procesal de la DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA el día 2 de Septiembre de 1998.

SEGUNDO.—La DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA, representada por su Letrado, presentó con fecha 14 de Septiembre de 1998 escrito de preparación de recurso de casación en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acordó por Auto de fecha 23 de Septiembre de 1998 tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales y los expedientes administrativos a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.—Comparecieron y se personaron como partes recurridas:

* El GOBIERNO VASCO, representado por el Procurador de los Tribunales D. Pedro Rodríguez Rodríguez.

* Las JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE GUIPÚZCOA, representadas por la Procuradora de los Tribunales D^a. Carolina Lilly Martínez.

* La DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, representada por la misma Procuradora.

* Las JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA, representadas por el Procurador de los Tribunales D. Jorge Deleito García.

* La DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, representada por el Procurador de los Tribunales D. Francisco de Guinea y Gauna.

* Las JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE VIZCAYA, representadas por el Procurador de los Tribunales D. Julián del Olmo Pastor.

* La DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA, representada por el mismo Procurador.

CUARTO.—La DIPUTACIÓN GENERAL DE CANTABRIA parte recurrente, representada por el Procurador de los Tribunales D. Ignacio Argos Linares, presentó escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que formuló un único motivo casacional, con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte sentencia estimándolo".

QUINTO.—Esta Sala Tercera —Sección Primera— del Tribunal Supremo acordó por Providencia de fecha 22 de Noviembre de 1999 admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda en cumplimiento de las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.—Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, a todas las partes recurridas, presentaron escritos de oposición, formulando los argumentos de contrario que consideraron convenientes a su derecho, suplicando a la Sala la desestimación del recurso, con imposición de las costas a la recurrente.

SÉPTIMO.—Terminada la sustanciación del recurso de casación, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 4 de Febrero de 2004, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. ALFONSO GOTA LOSADA, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La Sala debe examinar en este recurso de casación, si la DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA está o no legitimada activamente para impugnar mediante recursos contencioso administrativos directos las Normas Forales nº 3/1996, de 26 de junio, de Vizcaya, nº 7/1996, de 4 de Junio, de Guipúzcoa y la nº 24/1996, de 5 de Junio, de Álava, reguladores las tres del respectivo Impuesto sobre Sociedades, que aprobaron a raíz de la promulgación del Impuesto sobre Sociedades del Estado, por Ley 43/1995, de 27 de Diciembre.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acordó por Auto de fecha 23 de Abril de 1998, ratificado, al resolver el recurso de súplica por Auto de fecha 24 de Julio de 1998, que la DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA carecía de legitimación activa para impugnar las Normas Forales referidas.

La línea argumental seguida por el Tribunal Superior de País Vasco fue, en esencia, y expuesta sucintamente por esta Sala Tercera, como sigue:

1º.—Que siguió el criterio mantenido con anterioridad en diversos autos dictados en 1994 y 1995, en los que en recursos similares interpuestos contra “incentivos fiscales forales”, los declaró inadmisibles por falta de legitimación activa de la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA.

2º.—Que existió el recurso contencioso-administrativo nº 3749/96 interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra las Medidas Fiscales de 1996, aprobadas por el Territorio Histórico de Vizcaya, pero el Abogado del Estado desistió. El Tribunal Superior del País Vasco había desestimado dicho recurso.

3º.—Que no existía todavía pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la legitimación activa de las Comunidades Autónomas (en lo sucesivo CC.AA) limítrofes para impugnar las “Normas Forales” de los Territorios Históricos.

4º.—Que la evolución aperturista en materia de legitimación activa en el Orden jurisdiccional contencioso-administrativo, no era aplicable al caso de autos.

5º.—Que no era aplicable el artículo 63 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (en lo sucesivo LOTC) —cuestiones de competencia entre C.C.A.A.—, porque no se trataba de invasión de competencias de una C.A. contra otra, que reaccionaba como “vindicatio potestatis”.

6º.—Que sí era aplicable el artículo 32.2 de la LOTC que confería legitimación para interponer recurso de inconstitucionalidad a los Órganos superiores de las CC.AA., siempre, claro está, que se tratase de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley del Estado que afecten al ámbito propio de autonomía de las mismas, que no es el caso. (STC 199/1987 y 62/1990).

7º.—Que las Normas Forales impugnadas no afectaban al ámbito propio de la autonomía de Cantabria, según su Estatuto de Autonomía, aprobado por la Ley Orgánica 8/1981, de 30 de Diciembre, pues ni su competencia sobre planificación económica y ni las relativas al fomento del desarrollo regional se veían menoscabadas o limitadas.

8º.—Por último, a modo de colofón, mantuvo que la legitimación activa para impugnar las Normas Forales referidas, correspondía al Estado, y no a las CC.AA. limítrofes, según lo dispuesto en el artículo 149.1.13 de la Constitución.

SEGUNDO.—El único motivo casacional "se fundamenta en el motivo previsto en el artículo 95.1.4, esto es, la infracción de las normas del ordenamiento jurídico o la jurisprudencia que fueren aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Concretamente, se citan como infringidos el artículo 63 de la Ley de Bases del Régimen Local de 2 de Abril de 1985, el artículo 65 de la misma norma legal, así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo, recogida en la Sentencia de 6-3-97, dictada en desarrollo del artículo 24 de la Constitución Española, en orden a la interpretación del concepto de legitimación a los efectos de recabar la tutela judicial a que se refiere el citado precepto del texto fundamental.

Efectivamente, los preceptos legales citados establecen, el primero que la Administración de las Comunidades Autónomas podrá impugnar los actos y acuerdos de las Entidades Locales que incurran en infracción del ordenamiento jurídico. Por su parte, el artículo 65 de la misma norma legal permite a las Comunidades Autónomas impugnar directamente los actos o acuerdos que se estime infringen el ordenamiento jurídico, ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

La Sentencia inicialmente citada en el encabezamiento de este recurso, analiza y resume la doctrina jurisprudencial relativa al interés como presupuesto de legitimación, con cita de otras anteriores dictadas, tanto por el citado órgano como por el propio Tribunal Constitucional".

La Sala acepta este único motivo casacional, aunque no por todos los fundamentos esgrimidos por la entidad recurrente, sino basándonos en la doctrina jurisprudencial de esta Sala Tercera, en especial de la Sentencia de 6 de Marzo de 1997, invocada por la recurrente, que constituye su compendio, por las razones que a continuación aducimos.

Primera.—El artículo 63 de la Ley 7/1985, de 2 de Abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, dispone: "1. Junto a los sujetos legitimados en el régimen general del proceso contencioso-administrativo, podrán impugnar los actos y acuerdos de las entidades locales que incurran en infracción del ordenamiento jurídico: a) La Administración del Estado y la de las Comunidades Autónomas, en los casos y términos previstos en este Capítulo (...)".

Este artículo 63, apartado 1, se limita al reconocimiento general de la legitimación activa de las Comunidades Autónomas, pero acto seguido lo limita a los términos previstos en el Capítulo III "Impugnación de actos y acuerdos y ejercicio de acciones", que aparecen regulados en el artículo 65, apartado 1, que dispone: "Cuando la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas considere, en el ámbito de sus respectivas competencias, que un acto o acuerdo de alguna entidad local infringe el ordenamiento jurídico, podrá requerirlo (...). 3. La Administración del Estado o, en su caso, la de la Comunidad Autónoma, podrá impugnar el acto o acuerdo ante la Jurisdicción contencioso-administrativa bien directamente, una vez recibida la comunicación del mismo, o bien una vez transcurrido el plazo señalado en el requerimiento dirigido a la entidad local (...).

Se aprecia claramente que la legitimación activa de las Comunidades Autónomas se refiere y limita exclusivamente a la impugnación de los actos y disposiciones dictados por las entidades locales (Ayuntamientos, Diputaciones y otros entes locales) Integrados en su ámbito territorial y competencial, sin posibilidad de extender su legitimación fuera

de este ámbito, esto significa que los artículos 63 y 65 de la Ley 7/1985, mencionada, legitiman a la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA, a impugnar los actos y disposiciones acordados por sus Ayuntamientos y Entes locales, pero no los adoptados por los Territorios Históricos del País Vasco o por sus Ayuntamientos.

Tampoco legitima a la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA para impugnar las Normas Forales acordadas por los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, el artículo 68 de la Ley 7/1985, que dispone: "Los actos y acuerdos de las entidades locales que menoscaben competencias del Estado o de las Comunidades Autónomas, interfieran su ejercicio o excedan de la competencia de dichas Entidades, podrán ser impugnados directamente sin necesidad de previo requerimiento" (...), porque en el caso de autos las Normas Forales impugnadas no interfieren, ni menoscaban las competencias de la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA, si bien las Normas Forales sí pueden lesionar los intereses legítimos de los residentes en Cantabria, cuestión esta que analizamos a continuación.

Segunda.—Esta Sala Tercera mantiene doctrina reiterada y completamente consolidada acerca del alcance del artículo 28, apartado 1, letra b), de la Ley Jurisdiccional, que dispone: "Estarán legitimados para demandar la declaración de no ser conforme a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos y disposiciones de la Administración: (...) b) Si el recurso tuviera por objeto la impugnación directa de disposiciones de carácter general de la Administración Central, las entidades, corporaciones e instituciones de Derecho público y cuantas entidades ostentaren la representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo, siempre que la disposición impugnada afectase directamente a los mismos (...)".

Este precepto fue redactado en 1956 y, por tanto, con anterioridad al Estado de las Autonomías, establecido por la Constitución Española, de modo que la legitimación llamada corporativa debe predicarse también, en la actualidad, respecto de las disposiciones generales dictadas por las Comunidades Autónomas, y en el caso del País Vasco de las disposiciones generales (Normas y Decretos forales) dictadas por los Órganos competentes de los Territorios Históricos, siempre, claro está, que afecten a los intereses generales de la Comunidad Autónoma de que se trate.

El concepto de interés legítimo ha sido definido en nuestra Sentencia de fecha 6 de Marzo de 1997, (Rec. de Casación nº 8941/1992) que reproducimos por respeto al principio de unidad de criterio, consustancial al recurso de casación.

"Respecto al alcance interpretativo actual, después de la Constitución de 1978, del concepto de "interés" como presupuesto de la legitimación, la Jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional y la doctrina más moderna han dejado sentado que: 1.—Por interés que la normativa vigente califica bien de "legítimo, personal y directo" o bien, simplemente, de "directo" o de "legítimo, individual o colectivo", y que obviamente es un concepto más amplio que el de derecho subjetivo, debe reputarse toda situación jurídica individualizada, caracterizada, por un lado, por singularizar la esfera jurídica de una persona respecto de las de la generalidad de los ciudadanos o administrados en sus relaciones con la Administración Pública, y dotada, por otro, de consistencia y lógica jurídico-administrativas propias, independientes de su conexión o derivación con verdaderos derechos subjetivos. 2.—Dicha situación que, desde el punto de vista procedimental y procesal, supone una específica relación de la misma con el objeto de la petición o pretensión que se ejercita, se ha extendido, después de la Constitución, por el juego conjunto de los artículos 162.1.b) de la misma, 28.1.a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, 23.a) y c) de la Ley de

Procedimiento Administrativo, 156 del Reglamento General de Recaudación (Decreto 3154/1968, 14 de noviembre), 32.1.b) del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo (Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto) y 31.1.a) y c), y 2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre), a lo que, con más precisión, se titula "interés legítimo", concepto que es mucho más amplio que el de interés personal y directo que utilizan algunos de dichos preceptos y que consiste en el que tienen aquellas personas que, por la situación objetiva en que se encuentran, por una circunstancia de carácter personal o por ser los destinatarios de una regulación sectorial, son titulares de un interés propio, distinto del de los demás ciudadanos o administrados y tendente a que los poderes públicos actúen de acuerdo con el ordenamiento jurídico cuando, con motivo de la persecución de sus propios fines generales, incidan en el ámbito de ese su interés propio, aunque la actuación de que se trate no les ocasione, en concreto, un beneficio o servicio inmediato. 3.—Ese interés, desde el punto de vista procedimental administrativo y procesal jurisdiccional, es una situación reaccional, en pro de la defensa y efectiva reintegración de lo que doctrinalmente se ha llamado el propio círculo jurídico vital, y, en evitación de un potencial perjuicio ilegítimo temido, está conectado con este concepto de perjuicio, de modo que el interés se reputa que existe siempre que pueda presumirse que la declaración jurídica pretendida habría de colocar al accionante en condiciones legales y naturales de conseguir un determinado beneficio material o jurídico o, incluso, de índole moral (sin que sea necesario que quede asegurado de antemano que forzosamente haya de obtenerlo, ni que deba tener apoyo en un precepto legal expreso y declarativo de derechos), así como cuando la persistencia de la situación fáctica creada o que pudiera crear al acto administrativo ocasionaría un perjuicio, con tal de que la repercusión del mismo no sea lejanamente derivada o indirecta sino resultado inmediato de la resolución dictada o que se dicte o llegue a dictarse. 4.—Ese interés legítimo, que abarca todo interés material o moral que pueda resultar beneficiado con la estimación de la pretensión ejercitada (siempre que no se reduzca a un simple interés por la pura legalidad), puede prescindir, ya, de las notas de "personal y directo", pues tanto la Jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Tribunal Constitucional (en sentencias, entre otras; 60/1982, 11-10, 62/1983, 11-7, 160/1985, 28-11, 24/1987, 257/1988, 93/1990, 32 y 97/1991 y 195/1992, y autos 139/1985, 27-2, 520/1987 y 356/1989) han declarado, al diferenciar el interés directo y el interés legítimo, que éste no sólo es superior y más amplio que aquél sino también que es, por sí, autosuficiente, en cuanto presupone que la resolución administrativa a dictar ha repercutido o puede repercutir, directa o indirectamente, pero de un modo efectivo y acreditado, es decir, no meramente hipotético, potencial y futuro, en la correspondiente esfera jurídica de quien se persona. Y, 5.—Es suficiente, por lo tanto, el interés legítimo, que no puede quedar limitado exclusivamente a las fases de amparo constitucional (artículo 162.1.b de la Constitución) o del recurso contencioso administrativo, ordinario o especial (artículos 28.1.a de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 6 de la Ley 62/1978), sino que es aplicable también a la vía administrativa previa, que es presupuesto sine qua non de la jurisdiccional y, en su caso, de la constitucional, pues, de no aceptarse dicho criterio amplio y extensivo, la restrictiva interpretación de la legitimación en esa vía administrativa ante la que se recaba la inicial tutela general de las expectativas individuales haría inoperante e impediría la amplitud de la legitimación activa con la que el artículo 24.1 de la Constitución ha configurado la defensa de las mismas tanto por medio del recurso de amparo constitucional como del recurso contencioso administrativo en general".

Es claro, por tanto, que, en principio, la DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA ostenta un interés legítimo, de naturaleza corporativa, para la defensa de los intereses generales de la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA, dentro del ámbito de su competencia y más concretamente para impugnar las Normas Forales referidas, en cuanto puedan afectar al libre fomento de su economía o la libre competencia de sus empresas.

Tercera.—El artículo 137 de la Constitución dispone que el Estado español se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en Comunidades Autónomas, que gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses y el artículo 138 dispone que el Estado garantiza la realización del principio de solidaridad, consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y el artículo 139 añade: "2º.—Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español", principio este último de neutralidad de los actos y disposiciones que adopten las Comunidades Autónomas, respecto de las demás en evitación de distorsiones económicas, que aparece también proclamado en el artículo 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de Septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en lo sucesivo LOFCA), pero en especial el apartado c) que dispone: "Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando además de lo establecido en el artículo 6º de esta Ley (respeto del ámbito competencial tributario del Estado), los siguientes principios: (...) c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2º, Uno. a) (prohibición de privilegios económicos o sociales y de barreras fiscales), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades".

La Sala no ignora que la Disposición Adicional Primera de la LOFCA excluye de su ámbito al sistema foral tradicional de concierto económico que se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía, exclusión congruente con las amplias facultades financieras y tributarias de que disponen fundamentalmente los Territorios Históricos del País Vasco, pero ello no impide a que en su relación con las demás Comunidades Autónomas, se apliquen principios similares en defensa de las libertades de movimiento de las personas, de movimiento de capitales, de establecimiento de las empresas, y de su libre competencia, que han sido recogidos en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de Mayo.

Nos encontramos, pues, que las Normas Forales de naturaleza tributaria, aprobadas por los Territorios Históricos pueden afectar a dichas libertades y, por tanto, pueden lógicamente afectar a los intereses de la Comunidad Económica Europea, legitimada para recurrirlas contra el Estado español, ante el propio Tribunal de Justicia de la C.E.E., también a los intereses generales legítimos defendidos por el Estado español, cuya Administración General del Estado está plena e indiscutiblemente legitimada para impugnarlas ante los Órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y también, en especial, a los intereses específicos de las Comunidades Autónomas limítrofes (Cantabria, Castilla y León (Burgos) y La Rioja), o no limítrofes legitimadas, en consecuencia, para impugnarlas ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en defensa de los intereses generales de su Comunidad y dentro de su ámbito competencial.

Cuarta.—Las Normas Forales impugnadas, reguladoras de los respectivos Impuestos sobre Sociedades de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, en la medida en que contienen un conjunto de incentivos fiscales más beneficiosos que los regulados en la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, del Territorio Común español, es incuestionable que afectan directamente a los intereses legítimos de la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA, a la que su Estatuto de Autonomía, aprobado por la Ley Orgánica 8/1981, de 30 de Diciembre, confiere en su artículo 22, apartado once, "el fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional", y es evidente que tal competencia puede resultar afectada, directa y gravemente por los incentivos fiscales de los Territorios Históricos que en la medida coarten o menoscaben, en especial, la libertad de establecimiento de las empresas o la libre competencia.

Quinta.- Avala la legitimación activa que reconocemos a la DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA la propia justificación de la legitimación pasiva admitida al GOBIERNO DEL PAÍS VASCO, que obviamente no ha sido autor de las Normas Forales impugnadas, y que en su escrito de personación como coadyuvante alega textualmente: "Que la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene un interés evidente en la defensa de las normas forales impugnadas, en tanto en cuanto las mismas inciden significativamente en la economía global de dicha Comunidad (...)", y posiblemente en sentido inverso a los intereses de Cantabria.

Indiscutiblemente, la Comunidad Autónoma de Cantabria tiene también interés en su propia economía, que puede resultar afectada por las Normas Forales impugnadas.

La Sala estima el presente recurso de casación y, en consecuencia, casa y anula los Autos de fecha 23 de Abril de 1998 y 24 de Julio de 1998.

SEGUNDO.—Estimado el recurso de casación, procede de conformidad con lo dispuesto en el artículo 102, apartado 1, ordinal 3º, de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de Abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, que la Sala resuelva lo que corresponde dentro de los términos en que aparece planteado el debate, a cuyo efecto debe tenerse en cuenta la situación procesal de los siguientes recursos:

Nº 3739/96, contra la Norma Foral 3/1996, de 16 de Junio, del Territorio Histórico de Vizcaya, del Impuesto sobre Sociedades.

Demandado: JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE VIZCAYA.

Codemandado: DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA.

Coadyuvantes: GOBIERNO VASCO, y CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL VASCA (en lo sucesivo CONFEBASK).

Nº 3740/96, contra la Norma Foral 7/1996, de 4 de Julio, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, del Impuesto sobre Sociedades.

Demandado: JUNTAS GENERALES DE GUIPÚZCOA

Coadyuvantes: DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, y CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL VASCA (CONFEBASK).

Nº 3741/96, contra la Norma Foral 24/1996, de 5 de Julio, del Territorio Histórico de Álava, del Impuesto sobre Sociedades.

Demandado: JUNTAS GENERALES DE ÁLAVA

Codemandado: DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA.

Coadyuvantes: GOBIERNO VASCO, y CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL VASCA (CONFEBASK).

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acordó por Auto de fecha 30 de Noviembre de 1996 denegar la suspensión de la eficacia de las Normas Forales 3/1996, de 16 de Junio, 7/1996, de 4 de Julio y 24/1996, de 5 de Julio.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acordó por Auto de fecha 27 de Junio de 1997 acumular los recursos nº 3739/96, 3740/96 y 3741/96.

Pues bien, salvo las JUNTAS GENERALES DE ÁLAVA que han presentado escrito de contestación a la demanda, todas las demás demandadas, codemandadas y coadyuvantes se limitaron a formular alegaciones previas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 71 de la Ley Jurisdiccional, por entender que la DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA no estaba legitimada para impugnar las Normas Forales, referidas.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco estimó las alegaciones previas por Auto de fecha 23 de Abril de 1998 y a su vez desestimó el recurso de súplica presentado por la DIPUTACIÓN FORAL DE CANTABRIA por Auto de fecha 24 de Julio de 1998, sin que, en consecuencia, hubiere lugar a formular los correspondientes escritos de contestación a la demanda, sobre las cuestiones de fondo.

La Sala considera que, en este caso concreto, es aplicable el artículo 102, apartado 1, ordinal 2º, de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de Abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, y, en consecuencia, procede reponer las actuaciones, y remitir los autos jurisdiccionales de instancia y los expedientes administrativos, para que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco reanude las actuaciones y provea que los demandados, codemandados y coadyuvantes presenten, si tienen a bien, los escritos de contestación a la demanda, y proceda a sustanciar los recursos para su deliberación, votación y fallo.

TERCERO.—Estimado el recurso de casación no procede acordar la especial impugnación de las costas de instancia, y en cuanto a las causadas en este recurso de casación, que cada parte pague las suyas.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey, y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución

FALLAMOS

PRIMERO.—Estimar el Recurso de Casación nº 10.590/1998, interpuesto por la DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA, contra el Auto de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 23 de Abril de 1998 que estimó la alegación previa de falta de legitimación de la dicha DIPUTACIÓN para impugnar la Norma Foral 3/1996, de 26 de Junio, del Impuesto sobre Sociedades, de Vizcaya; la Norma Foral 7/1996, de 4 de Julio, del Impuesto sobre Sociedades, de Guipúzcoa, y Norma Foral 24/1996, de 5 de Julio, del Impuesto sobre Sociedades, de Álava, así como contra el Auto de dicha Sala de fecha de 24 de Julio de

1998 que desestimó el recurso de súplica presentado contra el anterior, Autos que se casan y anulan.

SEGUNDO.—Declarar que la DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA está legitimada activamente para impugnar las Normas Forales referidas, acordando reanudar las actuaciones, para que el Tribunal. Superior de Justicia del País Vasco provea que los demandados, codemandados y coadyuvantes presenten, si tienen a bien, los escritos de contestación a la demanda y proceda a sustanciar los recursos contencioso-administrativos acumulados nº 3139/96, 3740/96 y 3741/96, para su deliberación, votación y fallo, cuando por su turno proceda.

TERCERO.—No ha lugar a acordar la especial imposición de las costas de instancia y en cuanto a las causadas en este Recurso de Casación, que cada parte pague las suyas.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2004

Recurso: Casación nº 6975/1999

Ponente: Rafael Fernández Montalvo.

Artículos del Concierto:

- Art. 48
- Art. 51

Voces:

- Tutela financiera de los Entes locales
- Presupuestos de los Entes locales

En la Villa de Madrid, a veintiséis de abril de dos mil cuatro.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 6975/99, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña Isabel Juliá Corujo, en nombre y representación del Ayuntamiento de Donostia San Sebastián, contra la sentencia, de fecha 25 de junio de 1999, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso de dicho Orden Jurisdiccional núm. 896/97, en el que se impugnaba la Norma Foral de Juntas Generales de Guipúzcoa 13/1996, de 23 de diciembre, mediante la que se aprobaba el Presupuesto del Territorio Histórico de Guipúzcoa para el ejercicio de 1997. Ha sido parte recurrida la Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora de los Tribunales doña Rocío Martín Echagüe.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En el recurso Contencioso-Administrativo núm. 896/97 seguido ante la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se dictó sentencia, con fecha 25 de junio de 1999, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: «Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo ordinario interpuesto por el Procurador de los tribunales D. Germán Apalategui Carasa actuando en nombre y representación del Ayuntamiento de San Sebastián, frente a la Norma Foral de las Juntas Generales de Guipúzcoa, 13/1996, de 23 de diciembre, mediante la que se aprobaba el presupuesto del territorio histórico de Guipúzcoa para el ejercicio de 1997, y confirmamos dicho acto en cuanto al extremo impugnado, sin hacer imposición de costas».

SEGUNDO.—Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal del Ayuntamiento de Donostia San Sebastián se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

TERCERO.—Dicha representación procesal, por escrito presentado el 15 de octubre de 1999, formaliza el recurso de casación e interesa sentencia por la que con estimación de los motivos aducidos, resuelva lo que corresponda dentro de los términos en que aparece planteado el debate, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley Jurisdiccional, casando la sentencia recurrida y declarando la disconformidad a Derecho del acto administrativo impugnado; esto es, la Norma Foral 13/1996, de 20 [23] de diciembre, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, por la que se aprobaron los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa para el año 1997, en cuanto que la misma omite la debida consignación presupuestaria para atender la financiación del servicio obligatorio del Transporte Colectivo de Viajeros (TCUV, en adelante), a prestar por los Ayuntamiento de población superior a 50.000 habitantes; reconociéndose a favor del Ayuntamiento recurrente de Donostia San Sebastián el derecho a percibir por el concepto la diferencia resultante entre la cantidad que habría percibido de la Administración del Estado, en el supuesto de ser considerado como municipio sometido al régimen común y la realmente percibida de dicha Administración del Estado por su condición de municipio sometido al régimen foral especial de la Comunidad Autónoma del País Vasco; cuya diferencia se determinará en ejecución de sentencia; con los demás pronunciamientos que la Sala pueda efectuar y correspondan conforme a Derecho.

CUARTO.—La representación procesal de la Diputación Foral de Guipúzcoa formalizó, con fecha 6 de noviembre de 2002, escrito de oposición al recurso de casación interesando literalmente «que teniendo por realizadas las anteriores manifestaciones, y tras los trámites legales dicte Resolución por la que desestimando el Recurso de Súplica formulado de adverso, solo se decrete la suspensión del acto impugnado, si previamente se presta garantía suficiente, todo ello con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiere lugar» (sic).

QUINTO.—Por providencia de 4 de diciembre de 2003, se señaló para votación y fallo el 21 de abril de 2004, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La representación procesal del Ayuntamiento de San Sebastián formula un único motivo al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA, en adelante) «por cuanto la Sentencia recurrida infringe los arts. 9.1 y 103. 1 de la Constitución, en relación con el art. 26.d) y Disposición Adicional Segunda.6, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Base del Régimen Local, arts. 1.2, 146 —en relación con la Norma Foral 17/1990 de 26 de diciembre— y Disposiciones Adicionales Decimoquinta y Decimoctava de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales y art. 45 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Texto del Concerto Económico entre el Estado y el País Vasco, según redacción dada por la Ley 2/1990, de 8 de junio». «La cuestión que se plantea en la presente litis se centra, en definitiva en el alcance de las Disposiciones Adicionales 15ª y 18ª de la Ley de Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre, en

relación con la Ley 12/1981 de 13 de mayo por la que se aprobó el Concierto Económico del País Vasco.

La tesis sostenida por el Ayuntamiento de Donostia-San Sebastián es que el servicio de TCUV, de carácter obligatorio para los municipios de población superior a 50.000 habitantes —conforme a lo dispuesto por el art. 26.d) de la LBRL 7/85— debe ser objeto de una subvención específica, según dispone la mencionada D.A. 15ª de la Ley 39/1988, a cargo de la Administración Superior.

En el caso de Autos esta Administración Superior viene representada, en opinión del Ayuntamiento, conjuntamente por la Administración del Estado y la Administración Foral, esto es, las Juntas Generales de Guipúzcoa que aprueban el presupuesto anual de este Territorio Histórico» (...). «Dado que el Estado, en sus presupuestos generales de 1994 y 1995 —al igual que lo hizo anteriormente y siguió haciéndolo después— incluyó una partida independiente para financiar este concreto y obligatorio servicio de TCU.V., con cargo a la cual fue subvencionado el Ayuntamiento de San Sebastián —si bien de modo proporcional disminuido en función del Concierto Económico— la demanda formulada tiende a que sea reconocido el derecho de su principal a percibir de la Administración Foral demandada la diferencia correspondiente, tal como venía haciéndolo con anterioridad al año 1994; y ello por considerar que, en otro caso, el municipio donostiarra quedaría en inferioridad de condiciones respecto de los demás municipios de régimen común».

La línea argumental que defiende el Ayuntamiento de San Sebastián es que la obligación de subvencionar a los Ayuntamientos por la prestación imperativa (Disposición Adicional Decimoquinta y Decimocuarta de la Ley 7/1985, de 2 de abril) del servicio público de transporte urbano de viajeros, en los Ayuntamientos con más de 50.000 habitantes, es compartida por el Estado y por las Diputaciones Forales, de modo que el importe total o conjunto de la subvención debe ser igual a la que le hubiera correspondido si el Ayuntamiento de San Sebastián estuviera en régimen común, y buena prueba del acuerdo anterior es que el Estado le ha subvencionado una cierta cantidad en función de los impuestos no concertados.

La subvención al servicio de transporte referido, era independiente de la «Participación de los Municipios en los Tributos del Estado», de manera que la Diputación Foral de Guipúzcoa esta obligada a abonar dicha subvención específica al margen y con independencia de la cantidad que se le ha entregado con cargo al Fondo Foral de Cooperación con los Municipios. Por último rechaza que los Ayuntamientos Guipuzcoanos, entre ellos el de San Sebastián estén sobre financiados.

SEGUNDO.—La Sala, como tuvo ocasión se señalar en su sentencia de la Sección Segunda de fecha 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. 7961/98), no comparte este único motivo casacional por las razones que a continuación se aducen.

a) La tesis consistente en pretender que la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, que establece la obligación de incluir en los Presupuestos Generales del Estado de cada año un crédito en favor de aquellas Entidades Locales que, cualquiera que sea la forma de gestión, tengan a su cargo el servicio de transporte colectivo urbano de viajeros, es aplicable a los Ayuntamientos vascos, es errónea porque no tiene en cuenta, precisamente el régimen económico-financiero foral propio de dichos Ayuntamientos, como claramente dispone la Disposición Adicional Decimoctava de dicha Ley, que excluye de la subvención prevista en la Disposición Adicional Decimoquinta, a «los territorios históricos del País Vasco que continuaran conservando su régimen especial en materia municipal en lo que

afecta al régimen económico-financiero, en los términos de la Ley del Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las Corporaciones locales vascas inferior al que tengan las demás Corporaciones Locales (...)). La cautela de mantenimiento del mismo nivel autonómico municipal, lo que pretende es que, precisamente por la foralidad del régimen económico-financiero local, pudieran las Diputaciones Forales establecer medidas de tutela financiera y fiscal sobre las Corporaciones locales, inexistentes o superiores a las vigentes en el Territorio Común, por tanto esta cautela no desvirtúa el régimen económico-financiero de los Municipios vascos; régimen reconocido en el propio artículo 2º.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales y en la Disposición Adicional Primera, apartado 6, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, que reprodujo en sus mismos términos la Disposición Adicional 18 de la Ley 39/1988.

b) Los términos del régimen foral, en materia local, aparecen delimitados en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, de la cual destacamos los apartados 2 y 3, que preceptúan:

«2. Los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya ejercerán las competencias que les atribuyen el Estatuto Vasco y la legislación interna de la Comunidad Autónoma que se dicte en su desarrollo y aplicación, así como las que la presente Ley asigna con carácter general a las Diputaciones provinciales.

3. En el ejercicio de las competencias que el Estatuto y la legislación de la Comunidad Autónoma que se dicte en su desarrollo y aplicación les asignen, corresponde a las Instituciones Forales de los Territorios Históricos el desarrollo normativo y ejecución de la legislación básica del Estado en las materias correspondientes, cuando así se les atribuyan».

Pues bien, en virtud del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre se han dictado:

* La Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Organismos Forales de los Territorios Históricos (Ley de Territorios Históricos), cuyo artículo 15 dispone que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos elaborarán y aprobarán anualmente sus Presupuestos.

* Norma Foral 17/1990, de 26 de diciembre, de Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Guipúzcoa, cuyo artículo 23, letra c), reconoce a los Municipios guipuzcoanos el derecho a participar en tributos concertados y no concertados.

* Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, de las Haciendas Locales del Territorio Histórico de Guipúzcoa.

* Norma Foral 15/1994, de 23 de noviembre, reguladora del Fondo Fiscal de Financiación Municipal.

Pues bien esta Norma Foral 15/1994 y la aprobación de los Presupuestos de los ejercicios 1994, 1995 y 1997 recogen las correspondientes dotaciones globales al Fondo Fiscal de Financiación Municipal, a los Municipios respectivos, sin que exista precepto alguno que obligue a reconocer y distinguir de modo independiente la subvención al servicio municipal de transporte urbano de viajeros.

c) El Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que renovó el Concierto económico con Álava, aprobado por Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre, y restableció los Conciertos económicos con Guipúzcoa y Vizcaya, suprimidos en 1938,

significó que la casi totalidad de los impuestos gestionados y recaudados por el Estado, pasaran como «impuestos concertados» a los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, por tanto, estos asumieron la obligación de reconocer y regular las participaciones sobre dichos «Impuestos concertados», a favor de los Municipios vascos, de manera que cuando se promulga la Ley 7/1985, de 2 de abril, y se establece la obligación de prestar el servicio público urbano de transportes de viajeros en los Ayuntamientos de mas de 50.000 habitantes y su correlativo derecho a percibir la subvención compensadora de los déficit de gestión del servicio, tal obligación recaía sobre el Estado, pero sólo respecto de los Municipios de régimen común, mientras que para los municipios en régimen foral tal obligación recayó en los Territorios Históricos, de acuerdo con su normativa económico-financiera, de modo que si no establecieron (conviene recordar las Normas Forales expuestas) la asignación concreta en sus Presupuestos de la subvención referida, sino que la incluyeron globalmente en las dotaciones con cargo al «Fondo Fiscal de Financiación Municipal», carece de sentido tratar de transponer a este Ordenamiento jurídico fiscal, la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 7/1985, de 2 de abril, que reguló la subvención para los Municipios de régimen común.

d) Distinto es el caso de los «Impuestos no concertados», que como se sabe fueron la Renta de Aduanas, los Impuestos Especiales que se recaudan por medio de los Monopolios Fiscales, y el Impuesto sobre Alcoholes cuya gestión y recaudación continuó siendo del Estado.

Obvio es que los Ayuntamientos vascos, al igual que los Ayuntamientos de régimen común, mantuvieron su derecho a participar en la recaudación de estos impuestos no concertados, y así se reconoció en el artículo 46 del Concierto Económico, pero es mas, como con cargo a dichos Impuestos no concertados se financió teóricamente una parte de la subvención al servicio de transporte público referido, el Estado continuó subvencionando en la parte proporcional Impuestos no concertados/Impuestos concertados, dicho servicio mediante la correspondiente participación sobre los Impuestos no concertados, pero este proceder se halla al margen de la cuestión suscitada en el presente recurso de casación.

TERCERO.—Las razones expuestas justifican el rechazo del único motivo de casación formulado y la consecuente desestimación del recurso, con imposición legal de las costas a la parte recurrente.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el único motivo alegado representación del Ayuntamiento de Donostia San Sebastián, contra la sentencia, de fecha 25 de junio de 1999, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso de dicho Orden Jurisdiccional núm. 896/97; con imposición legal de las costas a la recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo que definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2004

Recurso: Casación nº 7055/1999

Ponente: Agustín Puente Prieto.

Artículos del Concierto:

- Art. 31

Voces:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En la Villa de Madrid, a veintinueve de Abril de dos mil cuatro.

Visto por la Sala Tercera (Sección Sexta) del Tribunal Supremo, constituida por los Magistrados Excmos. Sres. anotados al margen, el presente recurso de casación que con el número 7.055/99 ante la misma pende de resolución interpuesto por la Procuradora D^a. Susana Sánchez García en nombre y representación de Cogein, S.A. contra la Sentencia de 23 de junio de 1999 dictada en el recurso núm. 327/97 por la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección 4^a) de la Audiencia Nacional. Comparece en concepto de recurrido el Sr. Abogado del Estado en la representación que ostenta

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sentencia recurrida de fecha 23 de junio de 1999 contiene la parte dispositiva del siguiente tenor literal: «FALLAMOS: DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por COGEIN, SOCIEDAD ANONIMA contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación de indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración por aquélla formulada ante el Ministerio de Justicia, mediante escrito presentado el 10 de mayo de 1996, por venir ajustado a Derecho el acto administrativo impugnado. Sin hacer expresa imposición de costas».

SEGUNDO.—Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de Cogein, S.A. se presentó escrito ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional preparando recurso de casación contra la misma. Por resolución de fecha 10 de septiembre de 1999 la Sala de instancia tuvo por preparado en tiempo y forma el recurso de casación, emplazando a las partes para que comparezcan ante el Tribunal Supremo.

TERCERO.—Recibidas las actuaciones ante este Tribunal, la representación procesal de la parte recurrente, presentó escrito de interposición de recurso de casación contra la

Sentencia indicada, expresando los motivos en que fundamenta el mismo y suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que, dando lugar al mismo, casando y anulando en lo menester y únicamente en lo menester la Sentencia de la Sala de anterior mención, dicte otra en el sentido petitionado en el cuerpo del presente escrito, acordando haber lugar a la indemnización solicitada en su día en el recurso de referencia, haciendo expresa condena en costas de la presente instancia a la Administración demandada».

CUARTO.—Teniendo por interpuesto y admitido el recurso de casación por esta Sala, se emplazó al Sr. Abogado del Estado, para que en plazo de treinta días, formalice escrito de oposición, lo que realizó, oponiéndose al mismo, suplicando a la Sala dicte sentencia que, con desestimación del recurso interpuesto, se confirme la sentencia recurrida.

QUINTO.—Conclusas las actuaciones, por providencia de 16 de diciembre de 2003 se señaló para votación y fallo la audiencia del día 28 de abril de 2004, en cuyo acto tuvo lugar, habiéndose observado las formalidades legales referentes al procedimiento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Tiene por objeto el presente recurso de casación la impugnación por la representación procesal de Cogein, S.A. de la sentencia de 23 de junio de 1999 de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 4ª, de la Audiencia Nacional que desestimó el recurso interpuesto por la actora contra la reclamación de indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración formulada ante el Ministerio de Justicia el 10 de mayo de 1996.

La cuestión sometida a debate está recogida en el fundamento de derecho segundo de la sentencia recurrida que expresa que se reclama la cantidad de 52.604.284 pesetas que equivale a la diferencia entre las liquidaciones impositivas satisfechas conforme al régimen tributario común por la sociedad demandante, o por sociedades por ella absorbidas, en virtud del otorgamiento de distintas escrituras de préstamos hipotecarios, declaración de obra nueva y división horizontal, efectuados con posterioridad a que se dictara el Real Decreto 675/93, de 7 de mayo, de modificación del artículo 142 del Reglamento Notarial, cuya nulidad de pleno derecho vendría después a ser declarada por Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1995, y de las liquidaciones impositivas, que de no mediar dicho precepto, resultarían de la aplicación del tipo impositivo del Gravamen Gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados vigente en la Comunidad Autónoma del País Vasco. En definitiva, sostenía la parte demandante que el precepto reglamentario, posteriormente anulado, le impidió la liquidación correspondiente a las escrituras otorgadas al tipo del 0,1 %, obligándole “contra legem” a efectuar sus liquidaciones en territorio común al tipo del 0,5 %, con la consiguiente lesión patrimonial producida por la mayor cuota tributaria satisfecha.

SEGUNDO.—Contra la sentencia recurrida, desestimatoria de la pretensión indemnizatoria, se interpone este recurso de casación que se fundamenta en un primer motivo, al amparo del número 4 del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción por infracción de lo dispuesto en el artículo 139.1 y 2 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Frente a la tesis del recurrente que entiende que concurren los presupuestos de la responsabilidad señalados en el precepto, ha de invocarse, en función del principio de unidad de doctrina y, en definitiva, del de igualdad y de seguridad jurídica, lo ya resuelto por esta Sala en su Sentencia de 18 de octubre de 1997 (Recurso 484/1993) al resolver el recurso jurisdiccional interpuesto contra la Disposición que modificó el artículo 142 del Reglamento Notarial y en el que se formulaba la pretensión de declaración de responsabilidad de la Administración con fundamento en el mismo argumento que alega la recurrente.

En aquella Sentencia, cuyos pronunciamientos y argumentos hemos de seguir pues no existen razones determinantes del cambio de criterio entonces adoptado, con mayor motivo cuando la misma tenía por objeto la exigencia de responsabilidad de la Administración junto con la pretensión de anulación del precepto antes invocado, se exponía en su fundamento de derecho tercero que «se ha de rechazar la aludida petición indemnizatoria, formulada por las entidades demandantes en la súplica del escrito de demanda y concretada cuantitativamente en sus conclusiones, al no concurrir, en este caso, dos requisitos esenciales para que exista responsabilidad patrimonial de la Administración demandada, aunque se haya declarado la nulidad de pleno derecho de la disposición que impidió a sus representantes otorgar un determinado número de escrituras, sujetas al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados, relativas a bienes inmuebles, en Notarias del País Vasco, sin lucrarse, por ello, con la reducción del tipo de gravamen para dicho Impuesto, acordada por las Diputaciones Forales de los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, por las que pagaron el tipo impositivo del 0,50 por ciento, vigente en las demás Comunidades Autónomas del Estado, a excepción de Navarra, también acogida al régimen de Concierto Económico».

La Sentencia a que nos remitimos continúa diciendo que «uno de los requisitos que no aparece es el nexo causal entre la disposición anulada y la limitación, mientras fue aplicada, de su derecho a la libre elección de Notario, ya que los administradores y representantes de las Sociedades Anónimas demandantes, al acudir a las Notarias abiertas en el País Vasco para otorgar tan elevado número de escrituras, no tuvieron como finalidad escoger un Notario de su confianza sino, como reconocen en su demanda, beneficiarse de un privilegio fiscal propio de los aludidos territorios históricos, abusado, en fraude de los preceptos fiscales que les eran aplicables, del indicado derecho a la libre elección de Notario, por lo que el precepto anulado no les privó de usar correcta y legítimamente su derecho a elegir Notario sino que les impidió obtener una ventaja fiscal de la que no eran naturales destinatarios».

Y afirma también la Sentencia referida en el fundamento de derecho siguiente que «no sólo falta el requisito del nexo causal, sino que tampoco existe daño o perjuicio indemnizables, porque no pueden calificarse éstos de antijurídicos cuando hay obligación de soportarlos, y las entidades reclamantes venían obligadas, de no haber realizado un uso abusivo y fraudulento de su derecho a la libre elección de Notario, a pagar el tipo de gravamen del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados vigente fuera de los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, consistente (como hemos indicado) en el resto de las Comunidades Autónomas (salvo Navarra) en un 0,50 por ciento, por lo que la Administración del Estado demandada no es responsable de la restitución de la diferencia entre este tipo de gravamen satisfecho y el reducido aplicable en los indicados territorios históricos».

En función de las consideraciones anteriores procede rechazar el motivo de impugnación primero aducido por los recurrentes.

TERCERO.—En el motivo segundo se denuncia, al amparo también de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) 4º de la Ley de la Jurisdicción, la infracción, por aplicación indebida, de lo dispuesto en el artículo 1.253 en relación con las presunciones; mas olvida el recurrente que en el presente caso por la sentencia recurrida no se ha aplicado el precepto invocado como infringido sino que por el contrario se argumenta, en línea con lo recogido por esta Sala en la antes mencionada Sentencia de 18 de octubre de 1997, la no concurrencia de los motivos determinantes de la indemnización de daños y perjuicios entendiéndose que el otorgamiento de las escrituras bajo el régimen de la norma después anulada tuvo como causa inmediata la autonomía de la voluntad de la sociedad otorgante meramente portadora de un interés en el mantenimiento de régimen normativo preexistente, constituyendo la formalización de los respectivos negocios o actos jurídicos documentados el presupuesto de la obligación tributaria devengada, por lo que la exacción del tributo en el que consiste el perjuicio cuyo resarcimiento se pretende obedece a un título o causa que, como también pone de manifiesto la doctrina, determina como jurídicamente querido el perjuicio contemplado, afirmación que en modo alguno supone vulneración de lo dispuesto en el artículo 1.253 del Código Civil que, evidentemente, no ha sido aplicado por la sentencia recurrida.

CUARTO.—Por imperativo de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, procede la condena en costas de la recurrente.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Cogein, S.A. contra la Sentencia de 23 de junio de 1999 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección 4ª) de la Audiencia Nacional; con condena en costas de la recurrente en el presente recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. PUBLICACION.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia, en audiencia pública, por el Excmo. Sr. D. Agustín Puente Prieto, Magistrado Ponente en estos autos, de lo que como Secretario, doy fe.

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2004

Recurso: Casación nº 8648/1999

Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Legitimación procesal activa
- Incentivos fiscales
- Derecho comunitario

En la Villa de Madrid, a tres de Noviembre de dos mil cuatro.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el recurso de casación interpuesto, por la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador D. Julián del Olmo Pastor; por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, representadas por el Procurador D. Julián del Olmo Pastor; por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Álava, representada por el Procurador D. Juan Antonio García San Miguel y Orueta; por la Diputación Foral de Guipúzcoa y por las Juntas Generales de Guipúzcoa, representadas por la Procuradora D^a. Rocío Martín Echagüe; por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, representada por el Procurador D. José Manuel Dorremochea Aramburu; estando promovido contra la sentencia dictada el 7 de Octubre de 1999 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Bilbao, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso contencioso-administrativo seguido ante la misma bajo el número 3747/96, en materia de Impuesto de Sociedades, en cuya casación aparece, como parte recurrida la Cámara de Comercio e Industria de La Rioja, representada por la Procuradora D^a. María Dolores Girón Arjonilla, bajo la dirección de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 7 de Octubre de 1999 y en el recurso antes referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: “FALLAMOS: Que debemos estimar parcialmente, como así estimamos, el recurso contencioso administrativo, interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Logroño, representada por el Procurador de los Tribunales, D. Fernando Monje Pérez, contra tres normas forales

aprobadas por las Juntas Generales de los territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que se identifican con referencias 24/1996, de 5 de Julio, 7/1996, de 4 de Julio, y 3/1996, de 26 de Junio, reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades, con anulación del artículo 26 de cada una de las normas forales impugnadas, desestimando el recurso en lo demás. Sin hacer expreso pronunciamiento sobre costas procesales”.

SEGUNDO.—Contra la anterior sentencia, las representaciones de la Diputación Foral de Vizcaya; las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya; la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Álava; las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Diputación Foral de Guipúzcoa; la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao; las Juntas Generales y Diputación Foral de Álava, desierto el recurso de éstas dos últimas por auto de 16 de Octubre de 2000 y posteriormente se le tiene al Procurador por apartado del recurso en providencia de 8 de Mayo de 2000; por último, la Cámara Empresarial Vasca “Confebask”, a la que se tiene por apartada y desistida por auto de 10 de Mayo de 2000; prepararon recurso de casación.

Emplazadas las partes y remitidos los autos, las referidas partes recurrentes formularon escritos de interposición, que articularon sobre la base de los siguientes motivos de casación.

La Diputación Foral de Vizcaya fundado “en el artículo 88.1 d) de la Ley 29/98 de la Jurisdicción, expresándose a efectos del artículo 86.4 y 89.2 que las normas infringidas son el artículo 82 b) de la Ley Jurisdiccional de 1956, aplicable al pleito, y los artículos 17 y 18 del Concierto Económico, en redacción vigente al momento del recurso dada por Ley 27/90, de 26 de Diciembre (actuales artículos 17 y 18 del Concierto en redacción Ley 38/97, de 4 de Agosto)”.

Las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya en base a tres motivos de casación: “Primero.—Quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia al no declarar la sentencia recurrida la inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación de la parte actora, motivo que fundamos en el artículo 88.1 c) de la LRJCA de 13 de Julio de 1998. Segundo.- La sentencia recurrida, al anular el artículo 26 de las Normas Forales recurridas, infringe por indebida aplicación, los artículos 2 y 17 de la Ley del Concierto Económico (redacción anterior a la Ley 38/97, de 4 de Agosto), así como el artículo 31.1 de la Constitución, motivo que se invoca al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley 29/98, reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativa. Tercero.- La sentencia recurrida, al anular el artículo 26 de las Normas Forales recurridas, infringe por indebida aplicación el artículo 4.11 de la Ley del Concierto Económico”.

La Cámara Oficial de Comercio e Industria de Álava en base a dos motivos de casación: “Primero.—Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción por infracción del ordenamiento jurídico, por aplicación indebida del artículo 28.1 a) y 82 b) de la Ley de la Jurisdicción de 1956, sustituido éste último, hoy, por el concordante artículo 69 de la Ley de 1998. Segundo.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción por infracción del ordenamiento jurídico, por aplicación indebida del artículo 31 de la Constitución”. Las Juntas Generales de Guipúzcoa y la Diputación Foral de Guipúzcoa articulan en dos motivos su escrito de interposición: “Primero.—En aplicación del artículo 88.1 c) de la Ley de la Jurisdicción dirigido a impugnar el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por no declarar inadmisibile el recurso por falta de legitimación activa de la recurrente. Segundo.—En aplicación del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional y dirigido a impugnar la

infracción por aplicación indebida del orden constitucional dictado por la Constitución Española”.

La Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao en su escrito de interposición del recurso de casación se adhiere al presentado por las Juntas Generales de Vizcaya.

Terminan los recurrentes suplicando la estimación del recurso y que se anule la sentencia recurrida, declarando, de un lado, la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Logroño, por falta de legitimación activa, y la desestimación del recurso de casación interpuesto por dicha entidad, y de otro, la conformidad a derecho del artículo 26 de la Norma Foral 3/96, de 26-6 del Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Vizcaya.

TERCERO.—Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 19 de Octubre pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna, mediante este recurso de casación, interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador D. Julián del Olmo Pastor; por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, representadas por el Procurador D. Julián del Olmo Pastor; por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Álava, representada por el Procurador D. Juan Antonio García San Miguel y Orueta; por la Diputación Foral de Guipuzcoa y por las Juntas Generales de Guipúzcoa, representadas por la Procuradora D^a. Rocío Martín Echagüe; por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, representada por el Procurador D. José Manuel Dorremocha Aramburu, la sentencia dictada el 7 de Octubre de 1999 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Bilbao, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por la que se estimó el recurso contencioso-administrativo seguido ante la misma bajo el número 3747/96 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido interpuesto por la Cámara de Comercio e Industria de La Rioja contra tres Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que se identifican con referencias 24/1996, de 5 de Julio, 7/1996, de 4 de Julio, y 3/1996, de 26 de Junio, reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades.

La sentencia de instancia estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo, y pronunció el siguiente fallo: “Que debemos estimar parcialmente, como así estimamos, el recurso contencioso administrativo, interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Logroño, representada por el Procurador de los Tribunales, D. Fernando Monje Pérez, contra tres normas forales aprobadas por las Juntas Generales de los territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que se identifican con referencias 24/1996, de 5 de Julio, 7/1996, de 4 de Julio, y 3/1996, de 26 de Junio, reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades, con anulación del artículo 26 de cada una de las normas forales impugnadas, desestimando el recurso en lo demás. Sin hacer expreso pronunciamiento sobre costas procesales”. No conformes con dicha sentencia la

Diputación Foral de Vizcaya, las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Álava, la Diputación Foral de Guipúzcoa y las Juntas Generales de Guipúzcoa, y la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, interponen el recurso de casación que decidimos.

En tales recursos se formulan dos alegaciones esenciales contra la sentencia. La primera, sosteniendo la inadmisibilidad del recurso al carecer de legitimación la recurrente. La segunda, que el artículo 26 de la Normas Forales recurridas se ajusta a la Ley reguladora del Concierto Económico 12/81 de 13 de Mayo, siendo una adaptación del artículo segundo de la Ley Estatal 22/93. Por ello, la sentencia infringe diversas normas de la Ley del Concierto y de la Constitución Española.

SEGUNDO.—En cuanto al primero de los motivos de casación, el de la vulneración de las normas reguladoras de la legitimación, al haber aceptado la sentencia la intervención en el proceso a quién según esas normas carecía legitimación, es patente el error sufrido por los recurrentes.

Para la resolución de esta cuestión es esencial establecer unos puntos de partida previos:

a) En primer término, que la legitimación activa implica una especial relación del demandante con el objeto de proceso. No se puede confundir, sin embargo, lo que constituye el fondo del asunto, legitimación “ad causam”, con la legitimación como presupuesto procesal que lo único que requiere del accionante es que este se presente en el proceso como titular de unos derechos afectados por los resultados de éste. La cuestión sobre la existencia de esos derechos constituye el fondo del asunto y queda excluida del debate estrictamente procesal.

b) En el concreto asunto que decidimos la entidad demandante afirma: «Del examen comparativo de las legislaciones concurrentes, se deduce con claridad meridiana que el I.S. regulado en las Normas Forales recurridas es mucho más favorable para el sujeto pasivo que el correlativo impuesto estatal, por lo que las empresas sujetas a una u otra legislación no concurren al mercado en igualdad de posibilidades. Por lo tanto, se produce el menoscabo, el detrimento de posibilidades en perjuicio de las empresas sometidas a la legislación estatal. En cuanto a la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, destaca que en el texto del Concierto se emplee el término “distorsionar”, frente al “obstaculicen” y “obstáculo” que respectivamente aparecen en los artículos 139.2 y 157.2 de la CE. Distorsionar es un término tomado de la Física y aplicado a las ondas que significa alterar; mientras que obstaculizar es poner impedimentos. Entendemos que el hecho de que el I.S. de los Territorios Históricos sea más favorable para los sujetos pasivos que el I.S. estatal, si no obstaculiza, sí que distorsiona o altera, por razones obvias, la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra».

c) La Jurisprudencia del Tribunal Supremo viene entendiendo que hay legitimación cuando: “ese interés, desde el punto de vista procedimental administrativo y el procesal jurisprudencial, es una situación reaccional, en pro de la defensa y efectiva reintegración de lo que doctrinalmente se ha llamado el propio círculo jurídico vital, y, en evitación de un potencial perjuicio ilegítimo temido, está conectado con éste concepto de perjuicio, de modo que el interés se reputa que existe siempre que pueda presumirse que la declaración jurídica pretendida habría de colocar al accionante en condiciones legales y naturales de conseguir un determinado beneficio material o jurídico, o incluso de índole moral (sin que sea necesario que quede asegurado de antemano tener forzosamente que haya de obtenerlo, ni que deba tener apoyo en un precepto legal expreso y declarativo de derechos) así como cuando la persistencia de la situación

fáctica creada o que pudiera crear el acto administrativo ocasionaría un perjuicio, con tal de que la repercusión del mismo no sea lejanamente derivada o indirecta sino resultado inmediato de la resolución dictada o que se dicte o llegue a dictarse”.

En conclusión, la entidad recurrente tiene a su cargo la defensa y apoyo del Comercio e Industria de La Rioja, fines que entiende conculcados por la norma impugnada y de cuya anulación se deriva, por razones de orden geográfico y económico, una patente satisfacción de los objetivos que está llamada a satisfacer.

Es, pues, clara la legitimación que los recurrentes niegan, lo que comporta la desestimación del motivo examinado.

TERCERO.—En lo que hace a la cuestión de fondo, más en concreto, a la vulneración que las Normas impugnadas suponen de la Ley 12/81 de 13 de Mayo del Concierto Económico y de la Constitución que la sentencia impugnada sostiene y los recurrentes niegan, cabe decir:

1) Que sobre problemas sustancialmente análogos al aquí debatido se ha pronunciado ya este Tribunal Supremo en sus sentencias de 7-2-1998 en la apelación número 12703/91; en la de 13-10-1998 en el recurso de apelación número 7484/90 y 22-01-2000 en el recurso de casación número 2580/98.

2) En la sentencia de 7 de Febrero de 1998 se afirmaba: “se ha puesto de manifiesto la vulneración por aquella (Ley del Concierto) de los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como producir una presión fiscal efectiva global inferior a la del territorio común, como límites a la autonomía tributaria del País Vasco”.

En la de 13-10-1998 se declaraba: “Son, por tanto, las más altas instancias comunitarias las que han declarado discriminatorias las normas en cuestión, debiendo afirmarse que el ordenamiento comunitario rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio de otras, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alternando el juego de la libre competencia entre ellas”.

La sentencia de 22-01-2000 se recoge en su fundamento quinto: “La prueba más evidente de las distorsiones mencionadas en el fundamento que precede se da, precisamente, en el ámbito del Derecho Comunitario Europeo, como es sabido, de aplicación directa y preferente al Ordenamiento interno, y que los Jueces nacionales, como Jueces Comunitarios de Derecho Común, están obligados a salvaguardar y proteger”.

Ocurre que, en las aludidas Normas Forales, los incentivos fiscales previstos, en muchos aspectos de menor importancia incluso que los establecidos en el art. 9º del Decreto Foral Normativo de la Diputación alavesa 43/1991, de 29 de Enero, aquí objeto de impugnación (se referían a deducciones o créditos fiscales del 20% del importe de las inversiones aplicables sobre la cuota a pagar en los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas y a una bonificación en la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados del 95%), dieron lugar a la iniciación, por la Comisión de la Comunidad Económica Europea (Comunidad Europea después de Maastricht), del procedimiento previsto en el apartado 2 del art. 93 del Tratado CE a efectos de determinar si las Normas referidas establecían un sistema de ayudas contrario a la proscripción de las medidas falseadoras de la competencia prevenida en el art. 92.1 del propio Tratado, procedimiento éste que dió lugar, a su vez,

a la Decisión 93/337/CEE, de 10 de Mayo de 1993 (DOL, 134, de 3 de Junio), emitida en el sentido de que el referido sistema vulneraba el art. 52 del Tratado, relativo a la libertad de establecimiento.

La adopción de esta Decisión determinó se incluyera, en la Ley 42/1994, de 30 de Diciembre, una Disposición Adicional —la 8^a— con el siguiente tenor: Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de Europa que no lo sean en territorio español: Los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operan, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse acogido a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Resulta claro que esta realidad —la Decisión comunitaria de referencia y la necesidad de adoptar la solución legislativa acabada de transcribir— demuestra, con referencia a unos incentivos fiscales de menor calado que los aquí analizados y conforme se concluyó en las sentencias anteriormente mencionadas, la existencia de una auténtica discriminación entre las empresas establecidas en el Territorio de que aquí se trata y las de los demás Estados de la Comunidad Europea y del resto de España, con la agravante de que estas últimas no podían acogerse al reembolso prevenido en la Disposición Adicional de referencia, en contraposición a las que tenían su domicilio fiscal en otros Estados de la Unión Europea, como constató el acuse de recibo de dicha Disposición, cursado por la Comisión, merced al cual se tuvo por resuelto el caso en punto a la discriminación hasta ese momento existente entre las empresas con domicilio fiscal en otros Estados europeos de la Unión y las emplazadas en alguno de los Territorios Históricos del País Vasco.

Fue, precisamente, la necesidad de esta solución legislativa la que, al resolver el problema suscitado por la Comisión Europea, puso de relieve las discriminaciones antes mencionadas. El hecho de que, una vez adoptada la medida, los incentivos fiscales no tuvieran ya la consideración de “ayuda” atentatoria a la libre competencia y libertad de establecimiento en Derecho Comunitario, que es una de las libertades básicas cuya salvaguarda constituye su razón de ser, no puede utilizarse, obviamente, como argumento demostrativo de que se trataba de incentivos carentes de fuerza discriminatoria, sino precisamente de todo lo contrario. Téngase presente que, aun cuando no se altere el sistema de distribución de competencias diseñado por la Constitución —y cabría añadir, en el caso aquí analizado, por la Ley del Concierto—, es al Estado al que, en último término, incumbe, ex art. 93 de la misma, garantizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la Adhesión a España de las Comunidades Europeas y asegurar la efectividad y primacía, sobre cualquier Ordenamiento, del Derecho Comunitario, sin perjuicio de la obligación de observancia, con preferencia a cualquier disposición propia, que pesa, asimismo y de modo directo, sobre Entidades o Comunidades Autónomas cualesquiera que sea al amplitud de sus competencias.

El motivo, pues, con referencia al precepto mencionado, debe ser estimado.".

3) Por su parte la sentencia de 25-4-2002 del Tribunal Constitucional, 96/2002, al enjuiciar la constitucionalidad de la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994 de 30 de Diciembre no modifica la doctrina anterior.

4) El Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea al resolver las impugnaciones contra las Decisiones de la Comisión, cuyo origen son los actos anulados por el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 23-10-2002 asuntos T-346/99, T-347/99 y T-348/99, T-269/99, T-271/99 y T-272/99 ha desestimado los recursos contra aquellas Decisiones cuyo contenido fue, en unos casos iniciar los procedimientos para calificar como "ayudas" los acuerdos recurridos, y en otro, 6 de Marzo de 2002, asuntos T-92/00 y T-103/00, la naturaleza contraria a las normas comunitarias de los precitados actos.

5) Es verdad que sobre las Normas Forales objeto de este proceso no ha recaído pronunciamiento jurisdiccional (al menos no lo conocemos, y, tampoco ha sido alegado por las partes); sin embargo sí ha recaído una Decisión de la Comisión de 11 de Julio de 2001 que declara dichas normas contrarias al Derecho Comunitario, exigiendo al Estado Español, lisa y categóricamente su supresión. (Quizá a ello se deba la derogación de estas Normas Forales por las Normas Forales 24/1996, de 5 de Julio, 7/1996, de 4 de Julio, y 3/1996, de 26 de Junio en Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, lo que significa un reconocimiento paladino de su contradicción con las Normas Comunitarias).

6) La precedente argumentación deja sin valor dialéctico, a efectos de justificar la legalidad de las normas recurridas, la alegación sobre la similitud de las Normas impugnadas con el artículo segundo de la Ley Estatal 22/93.

En cualquier caso, no es ocioso recordar que tales alegaciones no se plantearon en la instancia por lo que constituyen una cuestión nueva que no puede ser decidida en casación.

Tampoco puede ignorarse que no es sostenible la conformidad a derecho de una norma por su semejanza a otra cuya legalidad no ha sido planteada en vía jurisdiccional.

La incompatibilidad de las Normas Recurridas con el Derecho Comunitario, conclusión que se infiere de lo antes razonado, comporta su ilegalidad.

CUARTO.—De lo razonado se deduce la necesidad de desestimar el recurso de casación, con expresa imposición de las costas causadas a los recurrentes, en virtud de lo establecido en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional. En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación formulado por la Diputación Foral de Vizcaya, por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Álava, por la Diputación Foral de Guipúzcoa y por las Juntas Generales de Guipúzcoa, y por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, contra la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Bilbao, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 7 de Octubre de 1999, recaída en el recurso contencioso-administrativo al principio reseñado, con expresa, por obligada, imposición de costas a los recurrentes.

Ref. TS-87

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2004

Recurso: Casación nº 3806/1999

Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Legitimación procesal activa
- Incentivos fiscales
- Derecho comunitario

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Noviembre de dos mil cuatro.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el recurso de casación interpuesto por la Comunidad Autónoma de La Rioja, representada por el Procurador D. Jorge Deleito García, bajo la dirección de Letrado y, estando promovido contra la sentencia dictada el 5 de Marzo de 1999 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Bilbao, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictada en el recurso contencioso-administrativo seguido ante la misma bajo el núm. 815/98, en materia de aprobación de los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa, en cuya casación aparecen, como partes recurridas, la Diputación Foral de Guipúzcoa y las Juntas Generales de Guipúzcoa, representadas por la Procuradora D^a. Rocío Martín Echagüe, bajo la dirección de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Sección Primera de lo Contencioso Administrativo de Bilbao, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 5 de Marzo de 1999 y en el recurso antes referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: “FALLAMOS: Que apreciando el motivo previsto en el artículo 82 b) de la Ley Jurisdiccional, promovida por las partes demandadas, declaramos la inadmisibilidad, por falta de legitimación activa del recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador D. Jaime Goyenechea Pardo, en nombre y representación de la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja, contra la disposición adicional décima de la norma foral 7/1997 de 22 de Diciembre por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa para 1998. Sin hacer imposición de costas”.

SEGUNDO.—Contra la anterior sentencia, la representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja, preparó recurso de casación. Emplazadas las partes y remitidos los autos, la referida parte recurrente formuló escrito de interposición, que articuló sobre la base de un único motivo de casación: “Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 13 de Julio de 1998, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o la jurisprudencia que fueron aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Se denuncia la infracción de los artículos 24.1 CE, 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo de 27 de Diciembre de 1956 (19.1 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa), y 63.1 LBRL, así como la jurisprudencia que se cita en el cuerpo de este motivo, al haber estimado la Sala incorrectamente que la Comunidad Autónoma de La Rioja carecía de interés legítimo suficiente para la interposición del presente recurso contencioso administrativo”. Terminó suplicando la estimación del recurso y que se anule la sentencia recurrida, declarando la nulidad de la Disposición Adicional Décima de la Norma Foral número 7/97, de 22 de Diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa para 1998.

TERCERO.—Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 3 de Noviembre pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna, mediante este recurso de casación, interpuesto por el Procurador D. Jorge Deleito García, en nombre y representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja, la sentencia de 5 de Marzo de 1999, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Bilbao, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por la que se desestimó el recurso contencioso administrativo número 815/98 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la Disposición Adicional Décima de la Norma Foral 7/1997, de 22 de Diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa para 1998.

La sentencia de instancia estimó la excepción de falta de legitimación opuesta por las entidades demandadas y declaró la inadmisibilidad del recurso.

No conforme con esta sentencia la Comunidad Autónoma de La Rioja interpone el recurso de casación que decidimos.

SEGUNDO.—Sobre la legitimación hemos manifestado recientemente en nuestra sentencia de 3 de Noviembre de 2004: a) En primer término, que la legitimación activa implica una especial relación del demandante con el objeto de proceso. No se puede confundir, sin embargo, lo que constituye el fondo del asunto, legitimación “ad causam”, con la legitimación como presupuesto procesal que lo único que requiere del accionante es que este se presente en el proceso como titular de unos derechos o intereses afectados por los resultados de éste. La cuestión sobre la existencia de esos derechos constituye el fondo del asunto y queda excluida del debate estrictamente procesal. b) La Jurisprudencia del Tribunal Supremo viene entendiendo que hay legitimación cuando:

“ese interés, desde el punto de vista procedimental administrativo y el procesal jurisprudencial, es una situación reaccional, en pro de la defensa y efectiva reintegración de lo que doctrinalmente se ha llamado el propio círculo jurídico vital, y, en evitación de un potencial perjuicio ilegítimo temido, está conectado con éste concepto de perjuicio, de modo que el interés se reputa que existe siempre que pueda presumirse que la declaración jurídica pretendida habría de colocar al accionante en condiciones legales y naturales de conseguir un determinado beneficio material o jurídico, o incluso de índole moral (sin que sea necesario que quede asegurado de antemano que haya de obtenerlo, ni que deba tener apoyo en un precepto legal expreso y declarativo de derechos) así como cuando la persistencia de la situación fáctica creada o que pudiera crear el acto administrativo ocasionaría un perjuicio, con tal de que la repercusión del mismo no sea lejanamente derivada o indirecta sino resultado inmediato de la resolución dictada o que se dicte o llegue a dictarse”.

La Comunidad Autónoma impugnante sostiene que la Norma Foral recurrida afecta al ámbito de su competencia por —siempre en palabras de la Comunidad impugnante— la atracción de rentas y desplazamiento de costes hacia la Hacienda Foral que provoca la aplicación de la Norma sobre Presupuestos impugnada. Este perjuicio se constata con facilidad si se considera que la Comunidad Autónoma de La Rioja se financia mediante un porcentaje de participación en los tributos del Estado (artículo 13.1 de la Ley Orgánica 8/80, de 22 de Septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y 125 de la Ley de Haciendas Locales —pues la Comunidad Autónoma de La Rioja obtiene, también, participación como sustituto de la Diputación Provincial, artículo 101.1 Ley 41/1994, de 30 de Diciembre—). Es claro, por ello, que la incidencia en la recaudación del Estado que deriva de la aplicación de la norma recurrida (por razón del juego de los puntos de conexión establecidos en la Ley 27/1990) afecta directamente a sus intereses financieros, pues, en virtud de su régimen de financiación, tiene derecho a obtener un porcentaje de esta recaudación. Las oscilaciones que ésta sufra como consecuencia de la norma impugnada afecta, por ello, a sus intereses lo que justifica su legitimación para la interposición del recurso contencioso-administrativo.

Es, por tanto, patente la legitimación que la sentencia impugnada niega, lo que obliga a la estimación del recurso y al examen de la cuestión de fondo planteada.

TERCERO.—El fondo del asunto viene constituido por la hipotética contradicción de la Disposición Adicional Décima de la Norma Foral número 7/1997 de 22 de Diciembre que aprueba los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa al establecer un crédito fiscal consistente en una reducción del 45% de la cuota a pagar del impuesto personal, calculado sobre las inversiones en activos fijos materiales nuevos que excedan de 2.500 millones de pesetas, con el Derecho Europeo Comunitario y con diversos preceptos de la Constitución Española.

Sobre esta cuestión nos hemos pronunciado de modo reiterado en nuestras sentencias de 7-2-1998 en la apelación número 12703/91; en la de 13-10-1998 en el recurso de apelación número 7484/90 y 22-01-2000 en el recurso de casación número 2580/98.

En la sentencia de 7 de Febrero de 1998 se afirmaba: “se ha puesto de manifiesto la vulneración por aquella (Ley del Concierto) de los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como producir una presión fiscal efectiva global inferior a la del territorio común, como límites a la autonomía tributaria del País Vasco”.

En la de 13-10-1998 se declaraba: “Son, por tanto, las más altas instancias comunitarias las que han declarado discriminatorias las normas en cuestión, debiendo afirmarse que el ordenamiento comunitario rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio de otras, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alternando el juego de la libre competencia entre ellas”.

La sentencia de 22-01-2000 se recoge en su fundamento quinto: “La prueba más evidente de las distorsiones mencionadas en el fundamento que precede se da, precisamente, en el ámbito del Derecho Comunitario Europeo, como es sabido, de aplicación directa y preferente al Ordenamiento interno, y que los Jueces nacionales, como Jueces Comunitarios de Derecho Común, están obligados a salvaguardar y proteger”.

Ocurre que, en las aludidas Normas Forales, los incentivos fiscales previstos, en muchos aspectos de menor importancia incluso que los establecidos en el art. 9º del Decreto Foral Normativo de la Diputación alavesa 43/1991, de 29 de Enero, aquí objeto de impugnación (se referían a deducciones o créditos fiscales del 20% del importe de las inversiones aplicables sobre la cuota a pagar en los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas y a una bonificación en la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados del 95%), dieron lugar a la iniciación, por la Comisión de la Comunidad Económica Europea (Comunidad Europea después de Maastricht), del procedimiento previsto en el apartado 2 del art. 93 del Tratado CE a efectos de determinar si las Normas referidas establecían un sistema de ayudas contrario a la proscripción de las medidas falseadoras de la competencia prevenida en el art. 92.1 del propio Tratado, procedimiento éste que dió lugar, a su vez, a la Decisión 93/337/CEE, de 10 de Mayo de 1993 (DOL, 134, de 3 de Junio), emitida en el sentido de que el referido sistema vulneraba el art. 52 del Tratado, relativo a la libertad de establecimiento.

La adopción de esta Decisión determinó se incluyera, en la Ley 42/1994, de 30 de Diciembre, una Disposición Adicional —la 8ª— con el siguiente tenor: Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de Europa que no lo sean en territorio español: Los residentes en la Unión Europea que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operan, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse acogido a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Resulta claro que esta realidad —la Decisión comunitaria de referencia y la necesidad de adoptar la solución legislativa acabada de transcribir— demuestra, con referencia a unos incentivos fiscales de menor calado que los aquí analizados y conforme se concluyó en las sentencias anteriormente mencionadas, la existencia de una auténtica discriminación entre las empresas establecidas en el Territorio de que aquí se trata y las de los demás Estados de la Comunidad Europea y del resto de España, con la agravante de que estas últimas no podían acogerse al reembolso prevenido en la Disposición Adicional de referencia, en contraposición a las que tenían su domicilio fiscal en otros Estados de la Unión Europea, como constató el acuse de recibo de dicha Disposición, cursado por la Comisión, merced al cual se tuvo por resuelto el caso en punto a la discriminación hasta ese momento existente entre las empresas con domicilio fiscal en

otros Estados europeos de la Unión y las emplazadas en alguno de los Territorios Históricos del País Vasco.

Fue, precisamente, la necesidad de esta solución legislativa la que, al resolver el problema suscitado por la Comisión Europea, puso de relieve las discriminaciones antes mencionadas. El hecho de que, una vez adoptada la medida, los incentivos fiscales no tuvieran ya la consideración de “ayuda” atentatoria a la libre competencia y libertad de establecimiento en Derecho Comunitario, que es una de las libertades básicas cuya salvaguarda constituye su razón de ser, no puede utilizarse, obviamente, como argumento demostrativo de que se trataba de incentivos carentes de fuerza discriminatoria, sino precisamente de todo lo contrario. Téngase presente que, aun cuando no se altere el sistema de distribución de competencias diseñado por la Constitución —y cabría añadir, en el caso aquí analizado, por la Ley del Concierto—, es al Estado al que, en último término, incumbe, ex art. 93 de la misma, garantizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la Adhesión de España a las Comunidades Europeas y asegurar la efectividad y primacía, sobre cualquier Ordenamiento, del Derecho Comunitario, sin perjuicio de la obligación de observancia, con preferencia a cualquier disposición propia, que pesa, asimismo y de modo directo, sobre Entidades o Comunidades Autónomas cualesquiera que sea la amplitud de sus competencias.

El motivo, pues, con referencia al precepto mencionado, debe ser estimado.

Por su parte la sentencia de 25-4-2002 del Tribunal Constitucional, 96/2002, al enjuiciar la constitucionalidad de la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994 de 30 de Diciembre no modifica la doctrina anterior.

Recientemente en nuestra sentencia de 3 de Noviembre de 2004, hemos tenido ocasión de pronunciarnos sobre un problema análogo al ahora debatido, con el apoyo de diversas sentencias del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea, en donde afirmábamos, la contradicción de dichas normas con el Derecho Comunitario Europeo, de la forma siguiente: «El Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea al resolver las impugnaciones contra las Decisiones de la Comisión, cuyo origen son los actos anulados por el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 23-10-2002 asuntos T-346/99, T-347/99 y T-348/99, T-269/99, T-271/99 y T-272/99, ha desestimado los recursos contra aquellas Decisiones cuyo contenido fue, en unos casos iniciar los procedimientos para calificar como “ayudas” los acuerdos recurridos, y en otro, 6 de Marzo de 2002, asuntos T- 92/00 y T-103/00, ha afirmado la naturaleza contraria a las normas comunitarias de los precitados actos».

Más recientemente se ha pronunciado, y en el mismo sentido, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea resolviendo definitivamente el problema planteado, en sus sentencias de fecha 11 de Noviembre de 2004 recaídas en los asuntos acumulados, de un lado, C-183/02 P y C-187/02 P, y de otro, C-186/02 P y C-188/02 P, al desestimar los recursos de casación interpuestos contra las sentencias citadas del Tribunal de Primera Instancia.

A la vista de estos precedentes es evidente que también la norma cuestionada adolece de idénticos defectos, lo que obliga a reiterar la doctrina por nosotros mantenida y asumir la que definitivamente han proclamado los órganos jurisdiccionales comunitarios.

CUARTO.—Lo razonado comporta la estimación del recurso que decidimos y la del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Autónoma de La

Rioja, y sin que sea procedente la imposición de las costas causadas en ambas instancias, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

1º) Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la Comunidad Autónoma de La Rioja.

2º) Que anulamos la sentencia impugnada de 5 de Marzo de 1999 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Bilbao, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

3º) Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo número 815/98 y anulamos los actos recurridos.

4º) No hacemos expresa imposición de las costas causadas tanto en la instancia como en la casación.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretario de la misma CERTIFICO.

Ref. TS-88

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2004

Recurso: Casación nº 6322/2001

Ponente: José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 6
- Art. 14

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Actualización de balances

En la Villa de Madrid, a veintinueve de Noviembre de dos mil cuatro.

VISTO el recurso de casación número 6322/2001, interpuesto por el Procurador D. Gumersindo Luis García Fernández, en nombre y representación de la Entidad AXA GESTIÓN DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A., con la asistencia de Letrado, contra la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de julio de 2001, dictada en el recurso contencioso-administrativo 1201/1994, interpuesto contra la resolución del Ministro de Economía y Hacienda de 15 de abril de 1994, que desestimó el recurso ordinario interpuesto contra la precedente resolución del Director General de Seguros de 9 de julio de 1993, que efectuó requerimiento respecto a ajustes en su contabilidad. Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En el proceso contencioso-administrativo número 1201/1994, la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Madrid, dictó sentencia de fecha 18 de julio de 2001, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLAMOS: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo nº 1201/94 interpuesto por el Procurador D. Gumersindo Luis García en nombre y representación de “AXA, AURORA IBÉRICA; SOCIEDAD ANÓNIMA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A.” contra las resoluciones reflejadas en el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, las cuales, por ser ajustadas a Derecho, confirmamos. Sin costas».

SEGUNDO.—Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la Entidad AXA GESTIÓN DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A. recurso de casación, que la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado mediante providencia de fecha 25 de septiembre de 2001 que, al tiempo, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

TERCERO.—Emplazadas las partes, la recurrente compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo y, con fecha 13 de noviembre de 2001, presentó escrito de interposición del recurso de casación en el que, tras exponer los motivos de impugnación que consideró oportunos, concluyó con el siguiente SUPPLICO: «que teniendo por presentado este escrito, en nombre y representación de Axa Aurora Ibérica, S.A. de Seguros y Reaseguros, me tenga por personado en la representación que acredito, entendiéndose conmigo las sucesivas actuaciones, tener por formalizado y por interpuesto en tiempo y forma Recurso de Casación contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, nº 651 de 18 de Julio de 2001, por la que se resuelve recurso contencioso administrativo nº 1201/94, sea admitido a trámite, y previos los trámites de procedimiento legales, se dicte Sentencia por la que se estime el Recurso, casando la Sentencia recurrida, y dictando otra ajustada a derecho por la que estimándose las pretensiones de esta parte, se anulen y dejen sin efecto las resoluciones de fecha 14 (sic) de Abril de 1994 y 7 (sic) de Julio de 1993 del Ministerio de Economía y Hacienda y Dirección General de Seguros respectivamente, declarando no haber lugar a lo dispuesto en las mismas y siendo por el contrario ajustada a derecho la actualización de balances efectuada por mi representada, o en su caso declare la incompetencia del Tribunal Superior de justicia de Madrid para entender de este asunto, con expresa imposición de costas a la parte contraria, con todo lo demás que sea procedente en Justicia que pido en Madrid, a 9 de Noviembre de 2001».

CUARTO.—La Sala, por providencia de fecha 9 de abril de 2003, admitió el recurso de casación.

QUINTO.—Por providencia de la Sala de fecha 9 de junio de 2003 se acordó entregar copia del escrito de formalización del recurso a la parte comparecida como recurrida (la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) a fin de que, en el plazo de treinta días, pudiera oponerse al recurso, lo que efectuó en escrito presentado el día 10 de julio de 2003, en el que expuso los razonamientos que creyó oportunos y concluyó con el siguiente SUPPLICO: «Que, teniendo por presentado este escrito con sus copias, se sirva admitirlo; le tenga, en la representación que ostenta, por opuesto al presente recurso ordinario de casación; siga el procedimiento por sus trámites, y, en su día, dicte sentencia por la que, desestimando el recurso, confirme la recurrida; todo ello con expresa imposición de las costas a la parte recurrente conforme a lo previsto en el art. 102.3 LJCA».

SEXTO.—Por providencia de fecha 20 de septiembre de 2004, se designó Magistrado Ponente al Excmo. Sr. D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat, y se señaló este recurso para votación y fallo el día 16 de noviembre de 2004, fecha en que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JOSÉ MANUEL BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Constituye el objeto de este recurso de casación la sentencia dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de julio de 2001, que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Compañía AXA, AURORA IBÉRICA; SOCIEDAD ANÓNIMA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A. contra la resolución del Ministerio de Economía y Hacienda de 15 de abril de 1994, que desestimó el recurso formulado contra la resolución de la Dirección General de Seguros de 9 de julio de 1993, por la que se requiere a la Entidad AURORA POLAR SOCIEDAD ANÓNIMA DE SEGUROS Y REASEGUROS para que realice en su contabilidad los ajustes necesarios para deshacer las actualizaciones de inmovilizado material e inversiones materiales que, por importe de 1.399 millones de pesetas, lucen en su balance como parte integrante de su patrimonio.

SEGUNDO.—La Sala de instancia fundamenta el pronunciamiento de conformidad a derecho de las resoluciones impugnadas en la conservación del principio de uniformidad que debe regir la aplicación del derecho contable con el objeto de garantizar la transparencia del sistema económico y financiero en su conjunto; normativa cuyo desarrollo constituye una competencia exclusiva del Estado en virtud del artículo 149.6 y 13 de la Constitución, lo que en este supuesto motiva el ejercicio por la Administración del Estado de las facultades de control de las entidades de seguros de conformidad con el artículo 22.1 de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, con la finalidad de asegurar el cumplimiento del artículo 43 del Reglamento de Ordenación del Seguro Privado, aprobado por Real Decreto 1348/1985, de 1 de agosto, que establece que en la valoración del inmovilizado debe atenderse al principio de adquisición, como así mismo se refiere en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, sin que este criterio pueda ser reemplazado por el del valor real, al amparo de la Norma Foral 11/1990, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de Territorio de Bizkaia para 1991, que tiene un alcance tributario, por lo que no resulta aplicable en el ámbito de la contabilidad, según se refiere en los fundamentos jurídicos segundo, tercero y cuarto, en los siguientes términos:

«Centrada la cuestión objeto de debate, ésta ha de centrarse en examinar si la valoración de inmovilizado material e inversiones materiales realizada por la actora en las cuentas anuales del ejercicio 1991 de acuerdo con las normas sobre actualización de balances recogidas en la Norma Foral 11 /90 es adecuada a derecho, o, por el contrario, debe estar sometido a las normas que sobre valoración de inmovilizados se recogen en las normas contables propiamente dichas y que afectan a todas las entidades de seguros.

Así, conviene resaltar la importancia de que la información sobre el funcionamiento de las empresas se elabore conforme a unos principios uniformes en aras de la seguridad del sistema económico y financiero ha determinado que la competencia en materia contable se atribuya en exclusiva al Estado tal como así dispone el artículo 149, reglas 6ª y 13ª de la Constitución. Y por ello las entidades de seguros en materia de contabilidad se hallan sometidas al control por parte de la Administración del Estado tal como previene la Disposición Final Primera de la Ley 33/84 de Ordenación del Seguro Privado en relación con la Disposición Final Primera, número 3, de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1348/85, legislación ésta en materia de contabilidad que afecta a las entidades aseguradoras y que tiene la consideración de legislación básica del Estado y que es de la exclusiva competencia del Estado. A mayor abundamiento, las normas de contabilidad además de formar parte de las normas estatales de ordenación

de los seguros privados constituyen desde la óptica de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas legislación básica del Estado.

En el ejercicio 1991 a que se refieren las resoluciones administrativas impugnadas, las normas estatales en materia de contabilidad que afectaban a las entidades de seguros venían constituidas por el artículo 22.1 de la Ley 33/84, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, y el artículo 43 del Reglamento de Ordenación del Seguro Privado aprobado por el Real Decreto 1348/1985, de 1 de agosto. Este último precepto dispone que: «La contabilidad ha de reflejar en todo momento la verdadera situación patrimonial de la entidad, para lo cual deberá llevarse a cabo de acuerdo con los preceptos del Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad adaptado a las entidades de seguros y demás disposiciones legales que sean de aplicación y en particular ateniéndose al principio de adquisición». Principio este que se mantiene en el artículo 38.1 del Código de Comercio, en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 24 de abril de 1991 de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades aseguradoras, y en el artículo 195.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo de 22 de diciembre de 1989.

La entidad recurrente, al amparo de las normas citadas, considera que es posible realizar una valoración del inmovilizado atendiendo a valores distintos del de adquisición, pues las mismas permiten excepciones a dicho principio cuando así se recoge en «disposiciones legales». Disposición legal que la actora refiere a la Norma Foral 11 /90, que permite una valoración de inmovilizados con arreglo al valor real de los mismos sin que obste a ello el que la Norma Foral tenga un alcance exclusivamente tributario, como considera la Dirección General de Seguros, pues considera que las excepciones pueden venir recogidas también en la legislación fiscal tal como dispone el artículo 195.3 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

A este respecto hay que decir que es cierto que el Código de Comercio admite que en casos excepcionales no se aplique el principio del precio de adquisición en la valoración de los elementos integrantes de las cuentas anuales (art. 38.2). El problema ahora se centra en determinar quien puede legislar dichas excepciones y en que ámbito. Si se admite que el Estado tiene competencia exclusiva para legislar en materia de normas contables entonces únicamente las normas estatales dictadas en el ámbito de dicha competencia exclusiva serán las únicas que puedan fijar dichas excepciones y no otros entes territoriales en el campo del ejercicio de competencias distintas, como es la ejercida por el País Vasco en materia tributaria y que se ha reflejado, en lo que aquí nos interesa, en la Norma Foral 11/1990.

Una lectura detenida del contenido de los artículos 82 y siguientes de la mencionada Norma Foral permiten concluir que se trata de una norma con incidencia exclusivamente en el campo tributario y no en el campo de la contabilidad, lo que, por otra parte, cualquier otra interpretación supondría vulnerar competencias exclusivas del Estado en materia de contabilidad, y en consecuencia, los principios recogidos en la Norma Foral 11/1990 sobre valoración de activos únicamente tendrán incidencia en su campo de aplicación. El carácter tributario puede deducirse del contenido de los siguientes preceptos: artículo 82 que al determinar el ámbito de aplicación de las normas relativas a la actualización de balances determina que «los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a los que sea de aplicación la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre, podrán actualizar, sin devengo de este impuesto, los valores del inmovilizado material que figuren en su contabilidad a 31 de diciembre de 1990»; el

artículo 89 al disponer «las sociedades que deseen acogerse a la actualización de balances deberán hacerlo constar en el momento de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio»; y el artículo 84.9 al decir que «las amortizaciones computables a efectos de la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios posteriores al de la actualización se registrarán sobre los valores netos contables resultantes de las operaciones de actualización y se computarán a partir del ejercicio siguiente al del balance en que se reflejen las mencionadas operaciones».

Esta Sala no acoge la interpretación que la entidad recurrente realiza del artículo 195.3 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas para pretender con ello a su favor que las normas estatales prevén excepciones al principio general de valoración recogido en el Código de Comercio cuando están previstas, como es el caso, en normas fiscales. El mencionado precepto tras reiterar en su apartado 1º que los elementos del activo inmovilizado deberán valorarse al precio de adquisición conforme a lo establecido en el Código de Comercio dispone en el apartado 3º que «deberá indicarse en la memoria, con la debida justificación, el importe de la diferencia que pueda producirse entre la valoración contable y las que corresponderían por correcciones de valor excepcionales de los elementos del activo inmovilizado que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal».

El artículo 195.3 referido solo indica que cuando ante el Fisco —por aplicación de normas tributarias— se declare un valor del inmovilizado que sea superior al que luce en su contabilidad —por aplicación de las normas mercantiles contables—, se debe especificar tal circunstancia en la memoria. Dicho precepto no puede interpretarse en el sentido de que una norma tributaria pueda derogar una norma contable, sino en el de separación de las cifras que figuren en la declaración liquidación fiscal y en la contabilidad mercantil. Y esta misma línea de interpretación se sigue en el articulado de la propia Norma Foral 11/1990 cuando en el artículo 84, apartado 8º, afirma que «la plusvalía que resulte de las operaciones autorizadas se llevara necesariamente a la Cuenta “Actualización Norma Foral 11/1990, de 21 de diciembre”, que habrá de figurar en los balances con separación de cualquier otra», y en el artículo 88 cuando dispone que «la Cuenta deberá aparecer en contabilidad suficientemente detallada, por elementos o grupos de elementos homogéneos, para que la Diputación Foral pueda comprobar las operaciones efectuadas con todos sus pormenores y la exactitud de las actualizaciones practicadas».

De todo lo argumentado se concluye que la Norma Foral 11/90, dado su ámbito tributario exclusivo, no puede tener incidencia en el campo mercantil contable de las entidades de seguros sometidas a la legislación básica del Estado en esta materia; legislación esta que, en lo que al presente recurso interesa, establece el precio de adquisición como principio de valoración de los elementos del activo y que el principio de valoración con arreglo al valor real que se recoge en la Norma Foral solo puede tener incidencia en el campo fiscal del Impuesto sobre Sociedades. No existe en el campo de la legislación básica del Estado sobre contabilidad excepción al principio general recogido en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad. Las excepciones al principio general de valoración del activo solo pueden fijarse por disposiciones legales que tengan incidencia en el ámbito de la contabilidad de las entidades aseguradoras y por tanto por disposiciones legales que se integren dentro de la legislación básica del Estado sobre la ordenación de los seguros privados toda vez que se trata de una materia que es competencia exclusiva del Estado.

La anterior interpretación puede dar lugar, como así sucede respecto de la contabilidad de la entidad aseguradora recurrente, a que se disponga de una valoración de los elementos del inmovilizado del activo distinta según que afecten a la liquidación fiscal o a la contabilidad mercantil propiamente dicha, situación esta que es admisible de acuerdo con lo establecido en el Preámbulo, apartado 21, párrafo 2º, del Plan General de Contabilidad y el apartado 16 de la quinta parte de dicho Plan relativa a las Normas de valoración.

En consecuencia, habiéndose rechazado todas las alegaciones del recurrente debemos confirmar las resoluciones administrativas y desestimar el presente recurso contencioso administrativo.

De conformidad con el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no se hace un especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas en esta instancia, al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de las partes».

TERCERO.—El recurso de casación se articula en cinco motivos que se fundan todos ellos, menos el cuarto, al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia que fueren aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

En la formulación del primer motivo de casación se denuncia que la sentencia de la Sala de instancia infringe el artículo 22 de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, y el Reglamento de desarrollo de esta Ley, aprobado por Real Decreto 1348/1985, de 1 de agosto, que autorizan la posibilidad de efectuar actualizaciones de balances mediante la adecuación de valor de determinados elementos del inmovilizado material e inversiones materiales realizadas al amparo de las normas forales, según se advierte en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1999 y de 22 de enero de 2000.

En la exposición del segundo motivo de casación, se aduce que la Sala de instancia ha vulnerado el artículo 38 del Código de Comercio, que establece un principio de prudencia en la contabilización de los valores del activo material.

Este precepto, que en su apartado 1.f) establece que los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente por el precio de adquisición, o por el coste de producción, refiere en su apartado 2 que en casos excepcionales se admitirá la no aplicación de estos principios, prescribiendo, en tales casos, que en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, da soporte jurídico, según se alega, a la actualización de balances que pretendía acercar el valor contable de determinados elementos del inmovilizado material a su valor real dentro de los márgenes fiscalmente determinados por la Norma Foral 11/1990.

El tercer motivo de casación se fundamenta en la argumentación de que la Sala de instancia infringe el artículo 195.3 de la Ley de Sociedades Anónimas y el artículo 15 de la Ley 61/1978, del Impuesto de Sociedades al incurrir en error de interpretación de estos preceptos, por no estimar que una norma tributaria puede derogar una norma contable y no tomar en consideración que la remisión que se efectúa al Código de comercio permite excepcionar el principio de valoración del inmovilizado material por el precio de adquisición.

En el cuarto motivo de casación, que se funda al amparo del artículo 88.1 b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, se aduce, como cuestión nueva no planteada en la instancia, que la sentencia de la Sala de instancia infringe el artículo 10 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, al carecer de competencia la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid para enjuiciar un recurso contencioso-administrativo que tiene por objeto la interpretación de una Norma Foral del Territorio Histórico de Bizkaia, que debe corresponder a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, lo que promueve además que no cabría admitir el recurso de casación, de conformidad con el artículo 86.4 de la Ley jurisdiccional.

En el quinto motivo de casación se denuncia que la sentencia de la Sala de instancia infringe el artículo 14 de la Constitución al no tomar en consideración que el diferente tratamiento dado por la Dirección General de Seguros del Ministerio de Economía y Hacienda y por el Banco de España, al lucimiento contable de la actualización de valores del inmovilizado material, en aplicación de la Norma Foral 11/1990, vulnera el principio de igualdad ante la Ley al no existir justificación para dar un tratamiento desigual en aplicación de una misma norma a una empresa de seguros y a una institución de crédito.

CUARTO.—Debe estimarse la prosperabilidad del primer, segundo y tercer motivos de casación, que por su conexión deben ser examinados conjuntamente, en razón del principio de unidad de doctrina que garantiza el artículo 123 de la Constitución, al deber acogerse la fundamentación jurídica de la sentencia de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002, que se reiterará en la sentencia de 6 de febrero de 2003, que estiman la validez de las Normas Forales emanadas de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que por su naturaleza de normas fiscales no quiebran la competencia exclusiva del Estado en materia contable, para dar cobertura a la actualización de los valores contables realizados por aquéllas entidades aseguradoras sometidas al ámbito de aplicación de dicha Norma (sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades a los que sea de aplicación la Norma Foral 11/1984, de 27 de diciembre) como excepción al principio de valor del precio de adquisición, según se refiere en los siguientes términos:

«Parece y es claro, desde luego, que la competencia para dictar las normas de contabilidad que deben aplicar las sociedades mercantiles, —y las Compañías de Seguros lo son, en los términos en que se pronuncia el artículo 7º de la Ley de Ordenación de Seguros Privados, que era la aplicable en la fecha de autos—, es exclusiva del Estado. Pero también ha de considerarse que cuando las Juntas Generales aprueban la Norma Foral 13/1990, no están estableciendo una norma contable y, por tanto, actuando fuera de sus competencias e invadiendo la competencia exclusiva del Estado, sino autorizando unas actuaciones con trascendencia fiscal, para lo que sí tienen competencia y a las que la legislación estatal, no la Norma Foral, atribuye un determinado tratamiento contable. No se establece ni se modifica una norma contable, ni se introduce una regla de valoración distinta a la del precio de adquisición, sino simplemente se autoriza a los sujetos pasivos para actualizar el valor de sus activos. Y sus destinatarios podrán o no acogerse a ella, ya que la actualización tiene carácter voluntario y, en este caso, era de aplicación, por virtud de lo dispuesto en el Decreto Foral 13/1991, de 5 de Marzo, de adaptación de normativa fiscal a la Ley de 26 de Diciembre de 1990, de modificación del Concierto Económico. Además hay que recordar, como sostiene la parte recurrida, que la Disposición Adicional Primera de la

Constitución declara el respeto de la misma a los derechos históricos de los territorios forales y establece que la actualización del régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía. Por su parte, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco prevé que las relaciones de orden tributario entre esta Comunidad y el Estado vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico que, entre otras cosas, permitirá a las instituciones competentes en los Territorios Históricos mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario. Y, a este respecto, el artículo 4º del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de Mayo, permite a los Territorios Históricos acordar actualizaciones o regularizaciones que no supongan incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios. Sin que esté por demás señalar que el propio contenido normativo de la Norma Foral no excede de lo que el Estado ha dispuesto con carácter general.

Todo ello viene a resultar confirmado, y no se hace otra cosa que seguir su doctrina, por la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de Diciembre de 1999, dictada al resolver el Recurso de Casación 2527/1995, que había sido interpuesto contra sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, desestimatoria de los recursos contencioso administrativos interpuestos por la Administración General del Estado contra la Norma Foral 13/1990, de 13 de Diciembre, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, sobre Actualización de balances y contra el Decreto Foral 13/1991, de 5 de Marzo antes citado. En esa sentencia de este Tribunal Supremo, en su Fundamento Jurídico Primero, se establecieron los presupuestos para la resolución del recurso de casación y en el Segundo, se rechazó la infracción imputada por violación del mismo artículo 149.1.6ª de la Constitución, en los términos que, a los efectos que aquí nos interesan, para contestar al argumento del Sr. Abogado del Estado, a continuación se transcriben:

(...) PRIMERO.—Las Juntas Generales de Guipúzcoa aprobaron la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, (publicada en el Boletín Oficial de Guipúzcoa el día 19 de diciembre de 1990, núm. 243), de Actualización de Balances, a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Actualización de Balances regulada por esta Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, permite a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, sometidos a la normativa autónoma, o sea foral, el actualizar el coste de adquisición y paralelamente las amortizaciones realizadas de los elementos de su activo inmovilizado material, incluidas las inmovilizaciones en curso de la misma naturaleza, existentes en sus balances al 31 de diciembre de 1990, aplicando a tal efecto los coeficientes que figuran en la escala que aprobó posteriormente la Diputación Foral, en su Decreto foral 74/1990, de 28 de diciembre, que reglamentó la Norma Foral 13/1990, teniendo en cuenta la fecha en que los respectivos bienes se incorporaron al activo o en que se practicaron sus respectivas amortizaciones, todo ello en función de la inflación correspondiente, y para aquellas sociedades que tuvieran su ejercicio no ajustado al año natural, los existentes el día de cierre del ejercicio iniciado en 1990. Debe destacarse que el artículo 2, principio general 6º, de la Norma Foral 13/1990, precisa que "en especial, no podrán acogerse al régimen tributario de actualización a que se refiere esta Norma Foral la incorporación de activos ocultos ni la eliminación de pasivos ficticios. La realización de estas operaciones llevará consigo el devengo de los tributos correspondientes, así como la imposición de las sanciones que procedan.

De igual modo, el artículo 1 de la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, autorizó a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuya exacción

correspondiera a la Diputación Foral de Guipúzcoa, a actualizar los elementos patrimoniales afectos a sus actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y los sujetos a la entonces Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, cuyo rendimiento se determinaba en régimen de estimación directa (contable).

La Sala considera necesario precisar la terminología utilizada, concretamente los vocablos regularización y actualización.

En el momento en que se acordó el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, no existía una terminología unívoca, debido a la imprecisión en que incurrieron la Ley 76/1961, de 23 de diciembre, sobre Regularización de Balances, que fue la primera en aplicar esta medida fiscal, la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, que autorizó de nuevo la regularización de balances, en su doble sentido de «revalorización o actualización contable» de activos, y además de «incorporación», «lucimiento» o «exteriorización» de elementos de activos ocultos y «eliminación» de pasivos ficticios, el Texto refundido de Regularización de Balances, aprobado por Decreto 1985/1964, de 2 de julio, el Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre, de Medidas Coyunturales de Política Económica, Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal y la Ley 1/1979, de 19 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1979, que permitió de nuevo actualizar los valores de activos fijos materiales. Sin embargo, las ideas eran claras, había que distinguir, de una parte la incorporación de activos ocultos y eliminación de pasivos ficticios que, quedaban fuera de la competencia de los Territorios Históricos, como claramente se decía en la norma novena del artículo 4 de dicha Ley 12/1981 que disponía: “Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios”; de otra parte se hallaba la revalorización contable de los elementos del activo, denominada por los artículos 4, Regla 9ª, y 7, apartado 5, como regularización o actualización, pues ambos vocablos se utilizaban en aquella época como sinónimos, de ahí la conjunción disyuntiva o, en su tercera acepción de equivalencia.

La Sala considera, por lo que luego se dirá, y sobre todo como apoyo a los razonamientos expuestos en el Fundamento de Derecho Cuarto, que los artículos 4, Regla 9ª, y 7, apartado 5, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, se refieren única y exclusivamente al concepto de actualización de balances, como medida tributaria que permite determinar adecuadamente el beneficio contable y por ende fiscal, mediante la corrección monetaria de los valores del activo inmovilizado, sustituyendo el coste o precio histórico, por costes o precios actuales, homogeneizando así, en términos nominales, los componentes que intervienen en la cuantificación del beneficio, con efectos económico-financieros muy convenientes, medida utilizada ya nítidamente por la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos para 1981, Real Decreto 621/1981, de 27 de marzo, sobre Actualización de Valores del Activo, Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos para 1983 y Real Decreto 328/1984, de 22 de febrero, por el que se desarrolló la actualización de valores, y, por supuesto, por la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre.

SEGUNDO.—El primer motivo casacional se formula "al amparo del artículo 95.1.4º de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infringir la sentencia impugnada las normas del Ordenamiento que resultaban aplicables para resolver la cuestión objeto del litigio, en particular el artículo 149.1.6º, de la Constitución y los artículos 2,3 y 4.9ª de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCEPV)".

El Abogado del Estado fundamenta este primer motivo casacional mediante distintos argumentos, que deben ser debida y separadamente analizados.

A.- La Regla 9ª, del artículo 4, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, (en lo sucesivo Concierto Económico), que dispone: “Novena. Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos, ni eliminación de pasivos ficticios”, ha de entenderse según el Abogado del Estado, dada la transcendencia de las regularizaciones o actualizaciones, tanto desde el punto de vista económico como meramente fiscal, en el contexto económico/fiscal general, es decir como complemento y especificación o adaptación de disposiciones dictadas en el ámbito estatal. Así lo establece literalmente la regla 11ª, del art. 4 de la LCEPV, cuando dice que “al dictar sus normas fiscales las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general. En otro caso, si la Regla 9ª se interpreta en el sentido de que, fuera de las específicas limitaciones que en ella se establecen, los Territorios Históricos pueden libremente acordar actualizaciones y regularizaciones cuando y como lo consideren oportuno en función de sus propios criterios de política fiscal y económica, los señalados principios de armonización, coordinación y colaboración se reducirían a la nada, serían absolutamente inoperantes y superfluos, no siendo más que un bonito preámbulo sin traducción efectiva alguna”.

La Sala no comparte esta línea argumental, esgrimida por el Abogado del Estado.

La Sala debe examinar si el Territorio Histórico de Guipúzcoa podía o no establecer la actualización de balances, regulada en su Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, tanto respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como del Impuesto sobre Sociedades.

Conviene distinguir. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa es, según el artículo 7, apartado 1, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, un tributo concertado de normativa autónoma, que se exigirá por dicha Diputación Foral cuando el sujeto pasivo resida habitualmente en Guipúzcoa. No obstante lo anterior, el artículo 7, apartado 6, de dicha Ley dispone que “las Diputaciones Forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto aplicando las normas reguladoras del mismo en el territorio común”, salvo las excepciones reguladas en el número cinco anterior, que claramente preceptúa que “las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario aplicable a las materias siguientes: a) La regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas”. Como hemos ya aclarado este precepto se refiere solamente a las «actualizaciones de balances», aunque utilice dos vocablos distintos, en este caso sinónimos.

Es incuestionable que la Ley 12/1981, del Concierto Económico, permite al Territorio Histórico de Guipúzcoa, como excepción a la aplicación libremente aceptada de la normativa común, el establecimiento y regulación de la Actualización de balances de los activos fijos, afectos a explotaciones económicas, de los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, residentes en su territorio.

Conviene profundizar un poco más en el porqué de esta excepción.

La explicación es sencilla. El Concierto Económico partió de un axioma, consistente en que la Actualización de balances se aplica a las empresas, cualquiera que sea su titularidad jurídica, pero lo cierto es que la normativa aplicable era distinta, según se tratase de sociedades o de personas físicas, pues respecto de las primeras el Impuesto sobre Sociedades de las entidades que operasen exclusivamente en el País Vasco era de normativa autónoma o sea foral, de forma que los Territorios Históricos estaban facultados para establecer periódicamente la Actualización de balances, pero en cambio, las personas físicas, con residencia habitual en el País Vasco, estaban sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme a una normativa, en principio autónoma, pero que transitoriamente hasta el año 2001 sería igual a la normativa común, razón por la cual no era posible cumplir el axioma previamente admitido, por ello el artículo 7, apartado 5, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, se cuidó, con el fin de armonizar el régimen fiscal de las empresas vascas, de regular diversas excepciones a dicha normativa común, y así dispuso que “las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario aplicable a las materias siguientes: a) La regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas”.

La Sala rechaza el argumento esgrimido por el Abogado del Estado, y, mantiene, por el contrario, que el Territorio Histórico de Guipúzcoa está facultado para establecer la Actualización de balances a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que sea requisito previo que el Estado lo establezca también para el territorio común, siempre que respete los principios esenciales que presiden esta medida tributaria y económico-financiera, cosa que ha hecho el Territorio Histórico de Guipúzcoa, por cuanto el artículo 2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 13/1990, de 13 de diciembre, ha reproducido los principios sentados por el artículo 3 del Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances, aprobado por Decreto 1985/1964, de 2 de julio, relativos a la Actualización de balances.

B.-El artículo 149.1.6º de la Constitución española impide, según la opinión del Abogado del Estado, que el Territorio Histórico de Guipúzcoa pueda establecer la Actualización de Balances, por tratarse de una materia mercantil-contable, cuya competencia exclusiva corresponde al Estado.

El artículo 149.1.6º de la Constitución dispone: “1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: (...) 6ª. Legislación mercantil (...)”.

La Sala no comparte este argumento del Abogado del Estado.

La primera tarea que debe hacer la Sala es, siguiendo a los escolásticos («distinguere debemus»), analizar dos períodos de tiempo distintos, y que afectan al caso de autos.

Cuando se acuerda el Concierto Económico con el País Vasco (Acta de aprobación de 29 de diciembre de 1980) y luego cuando se aprueba por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, no existe apenas en España derecho mercantil-contable, pues el Código de Comercio, modificado por la Ley 16/1973, de 21 de julio, de Reforma de los Títulos II y III del Libro Primero del Código de Comercio, concretamente su Título III (arts. 33 a 49), rubricado como “De los libros y de la contabilidad de los comerciantes”, sólo regulaba aspectos formales, de llevanza de la contabilidad y de la prueba en juicio de los libros y asientos contables, pues toda la materia sustantiva contable se despachó, valga la expresión, con las cuatro líneas siguientes: “Este libro (de inventarios y balances) recogerá anualmente el inventario, así como el balance del ejercicio y cuenta de resultados, que serán redactados con criterios contables generalmente admitidos” (art.

37), y “sin perjuicio de lo establecido por las Leyes especiales, las partidas del balance se valorarán con arreglo a criterios objetivos (...)” (art. 38).

Existían, eso sí, diversas Leyes especiales entre las que destaca la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 (art. 104 y siguientes), Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 17 de julio de 1953 y otras muchas que regulaban aspectos contables, más desde la perspectiva del intervencionismo y policía financiera del Estado, que desde el puro Derecho mercantil.

Por último, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, no tenía la consideración de disposición normativa obligatoria, sino de Norma técnica, si bien a partir de la Regularización de Balances de 30 de noviembre de 1973, se exigió para disfrutar de esta medida fiscal, que las personas físicas y jurídicas, que se acogieran a ella, llevaran su contabilidad ajustada a dicho Plan.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre reguladora del entonces nuevo Impuesto sobre Sociedades, dispuso, en su artículo 15, apartado 1, segundo párrafo, y esto es muy importante, que: “Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo los expresamente autorizados”. Este precepto es el que contemplaba la posibilidad de establecer, mediante Ley, como una medida sustancialmente tributaria, la actualización de balances, con exención de las plusvalías contables, a su vez, la Disposición Adicional Segunda de dicha ley autorizó, cumpliendo así el artículo 134.7 de la Constitución española, a utilizar la Ley de Presupuestos para: “4. Restablecer la vigencia y modificar la Ley de Regularización de Balances de 2 de julio de 1964”.

Estos preceptos legales no ignoraban que toda actualización de balances tiene una parte contable, pero lo cierto e innegable es que contemplaron esta medida como un conjunto de normas de naturaleza esencialmente tributaria, cuyo fin era corregir los efectos nocivos que un prolongado proceso inflacionario podía producir, por la cuantificación insuficiente de las amortizaciones, en la determinación del beneficio contable y fiscal, y en el gravamen de beneficios nominales, no reales, es decir en la descapitalización de las empresas, por la coautoría de los Impuestos directos sobre la Renta.

Como se observa, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, (desde la antigua Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria), permitió las revalorizaciones voluntarias, eso sí, integrando las correspondientes plusvalías contables en la base imponible, y además indicó la posibilidad de que mediante Leyes especiales se permitiera la revalorización de los activos, con exención total o parcial de dichas plusvalías (esta cuestión ha sido tratada con más amplitud en nuestra Sentencia de 24 de septiembre de 1999. Recurso de Casación núm. 7501/1994).

No existió en dicho período traba alguna a dichas revalorizaciones, por parte del casi inexistente Derecho mercantil-contable.

Cuando se discutió en 1980 el restablecimiento de los Conciertos económicos con los Territorios Históricos de Vizcaya y Guipúzcoa y la novación del Concierto de Álava, era fundamentalmente la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la que contemplaba la actualización de balances, y por ello al concertar este Impuesto, y reconocer a los tres Territorios Históricos el «fuero tributario», es decir la facultad de regular el Impuesto sobre Sociedades mediante una normativa autónoma, es obvio que dentro de ella, podían incluir preceptos análogos al artículo 15.1 y Disposición Adicional Segunda, ordinal 4º, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, como medida tributaria, y no como reforma de la entonces casi inexistente normativa

contable, y en consecuencia, así se reflejó explícitamente en el artículo 7, apartado 5, letra a), e implícitamente en el artículo 17, apartado 1, ambos de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico.

Buena prueba de lo afirmado es que el Territorio Histórico de Guipúzcoa aplicó en su Impuesto sobre Sociedades, la misma norma del artículo 15.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de modo que a él le correspondía dictar las Normas Forales especiales de autorización de la actualización de balances.

El segundo período de tiempo se inicia con el ingreso de España en la Comunidad Económica Europea el 1 de enero de 1986, y aceptación, por tanto, de su acervo normativo, concretamente de la Cuarta Directiva del Consejo de 25 de julio de 1978, de Cuentas Anuales, que contenía la armonización de las disposiciones sobre la estructura y el contenido de las cuentas anuales, del informe de gestión, de los métodos de valoración y de la publicidad de estos documentos.

España traspuso esta Directiva, a su derecho interno, y, por supuesto, otras directivas, que no hacen al caso, mediante la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en Materia de Sociedades, y, concretamente, siguiendo el artículo 33 de la IV Directiva, proclamó en el artículo 38, apartado 1, letra f), de la nueva redacción del Código, que “los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, por el precio de adquisición, o por el coste de producción”.

A su vez, el artículo 39 del Código de Comercio contempló las posibles correcciones valorativas, pero en el sentido de disminución, no mencionando la posibilidad de correcciones valorativas al alza, es decir las revalorizaciones contables. De igual modo, la Ley 19/1989, de 25 de julio, citada, reiteró el principio contable del precio o coste de adquisición de los elementos del activo inmovilizado en la parte relativa a las Cuentas anuales de las Sociedades, (artículo 106 de la Ley y artículos 195 y 196 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre y, en cierto modo prohibición de las revalorizaciones voluntarias de los elementos del activo inmovilizado [artículo 106 b).2 de la Ley y artículo 195.2 b) del Texto refundido, citado].

De estas normas infiere el Abogado del Estado, que las actualizaciones de balances implican la modificación de las mismas, es decir de una parte del Derecho mercantil-contable, competencia que de conformidad con el artículo 149.1.6º de la Constitución Española corresponde en exclusiva al Estado.

La Sala no comparte este argumento del Abogado del Estado, porque el Legislador español tuvo en cuenta inmediatamente la interrelación existente entre dichos preceptos y la normativa tributaria y por ello dictó el Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes, convertido posteriormente en la Ley 17/1991, de 27 de mayo, con igual título, motivado en parte según su Preámbulo “en la importante reforma mercantil iniciada con la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil (...), que hace necesario adelantar aquellas medidas normativas que, contenidas en la Disposición Adicional quinta del Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, referida al Impuesto sobre Sociedades, deslindan los respectivos ámbitos de aplicación de las disposiciones fiscales y contables a la hora de determinar los incrementos y disminuciones patrimoniales y los rendimientos societarios”.

Pues bien, este Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, volvió a redactar el artículo 15, apartado 1, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, Reguladora del Impuesto sobre Sociedades, del siguiente modo: “Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo que una Ley los declare expresamente exentos de tributación”, es decir se prevé, otra vez, que puedan llevarse a cabo actualizaciones de balances, si así lo autoriza una Ley especial, de naturaleza tributaria, de modo que al Territorio Histórico de Guipúzcoa le corresponde paralelamente acordar, si lo tiene a bien, a efectos de su Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la autorización de actualizaciones de balances.

En este sentido conviene precisar, que la tesis interpretativa expuesta no contradice en absoluto los artículos 32 y 33 de la IV Directiva, sobre Cuentas Anuales, porque si bien el artículo 32 dispone que la valoración de las partidas de las cuentas anuales (...) se basará en el principio del precio de adquisición o del coste de producción, no es menos cierto que a continuación el artículo 33 permite diversas excepciones al principio contable del precio o coste de adquisición, una de las cuales [apartado 1, letra c) art. 33] es la posible “revalorización de las inmovilizaciones materiales y de las inmovilizaciones financieras”, añadiendo dicho artículo que “cuando las legislaciones nacionales prevean los criterios de valoración mencionados en a), b) y c) (Revalorizaciones de las inmovilizaciones) deberán determinar su contenido, sus límites y las modalidades de su aplicación”. También regula el artículo 33, citado, la incorporación, de las plusvalías contables a una Cuenta de «Reserva de revalorización» y la indisposición de la misma, salvo para su incorporación a capital.

En el caso de autos, como ya hemos razonado, le corresponde a los Órganos competentes del Territorio Histórico de Guipúzcoa acordar las actualizaciones de balances, por supuesto, ocasionales, por cuanto se trata de una medida tributaria, pues la competencia normativa autónoma o «fuero tributario» le ha sido reconocido en la Ley 12/1981, de 13 de mayo de Concerto Económico, siempre y cuando cumpla por su transcendencia en el orden contable con las normas esenciales del artículo 33 de la IV Directiva, cosa que ha hecho la Norma Foral 13/1990, de 13 de diciembre, en cuanto a la parte de la misma dedicada a la actualización de balances, en cambio lo que no puede hacer el Territorio Histórico de Guipúzcoa, es modificar con carácter permanente las normas contables contenidas en el Derecho mercantil español, que es cosa distinta».

Procede, consecuentemente, estimar el recurso de casación interpuesto por la Entidad AXA GESTIÓN DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A., contra la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de julio de 2001, dictada en el recurso contencioso-administrativo 1201/1994, y conforme a los fundamentos precedentes, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Entidad AXA, AURORA IBÉRICA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE SEGUROS Y REASEGUROS y anular la resolución del Ministerio de Economía y Hacienda de 15 de abril de 1994, que desestimó el recurso ordinario interpuesto contra la precedente resolución del Director General de Seguros de 9 de julio de 1993, por no ser conforme a Derecho.

QUINTO.—De conformidad con el artículo 139 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, no procede hacer expresa imposición de las costas procesales ocasionadas en primera instancia ni de las originadas en el presente recurso de casación.

En atención a lo expuesto, en nombre del Rey, y en ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del Pueblo español y nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Primero.—Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Entidad AXA GESTIÓN DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A., contra la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de julio de 2001, dictada en el recurso contencioso-administrativo 1201/1994,

Segundo.—Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Entidad AXA, AURORA IBÉRICA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE SEGUROS Y REASEGUROS debiendo anular la resolución del Ministerio de Economía y Hacienda de 15 de abril de 1994, que desestimó el recurso ordinario interpuesto contra la precedente resolución del Director General de Seguros de 9 de julio de 1993, que efectuó requerimiento respecto a ajustes en su contabilidad, por no ser conforme a Derecho.

Tercero.—No efectuar expresa imposición de las costas procesales ocasionadas en primera instancia ni de las originadas en el presente recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Fernando Ledesma Bartret.- Óscar González González.- Manuel Campos Sánchez-Bordona.- Francisco Trujillo Mamely.- Eduardo Espín Templado.- José Manuel Bandrés Sánchez Cruzat.- Rubricados. PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. JOSÉ MANUEL BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario, certifico. Alfonso Llamas Soubrier.- Firmado.

Ref. TS-89

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004

Recurso: Casación nº 7893/1999

Ponente: Rafael Fernández Montalvo.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 14

Voces:

- Presión fiscal efectiva global
- Impuesto sobre Sociedades
- Legitimación procesal activa
- Libertad de competencia empresarial
- Derecho comunitario
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Naturaleza pactada
- Principio de igualdad
- Principio de solidaridad

En la Villa de Madrid, a nueve de Diciembre de dos mil cuatro.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 7893/99, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña Carolina Lilly Martínez, en nombre y representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por el Procurador de los Tribunales don Julián del Olmo Pastor, en nombre y representación de la Diputación Foral de Bizkaia, y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, y por el Procurador de los Tribunales don Manuel Infante Sánchez, en nombre y representación de la Federación de Empresarios de La Rioja, contra la sentencia, de fecha 30 de septiembre de 1999, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 3753/96, en el que se impugnaban Normas Forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa núm. 7/1996, de 4 de julio, de Bizkaia núm. 3/1996, de 26 de junio, y Álava núm. 24/1996, de 5 de julio, reguladoras del Impuesto sobre Sociedades. Han sido partes recurridas en los recursos interpuestos de contrario las Juntas Generales de Álava, representadas por el Procurador don Jorge Deleito García, la Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora de los Tribunales doña María Eva de Guinea y Runes, las Juntas Generales de Bizkaia y Diputación Foral de Bizkaia, representadas por el mencionado Procurador don Julián del Olmo Pastor, el Gobierno Vasco, representado por el Procurador de los Tribunales

don Eduardo Morales Price, la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, representada por el Procurador de los Tribunales don José Manuel Dorremochea Aramburu, y la Federación de Empresarios de La Rioja, representada por el mencionado Procurador don Manuel Infante Sánchez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En el recurso contencioso administrativo núm. 3753/96 seguido ante la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, se dictó sentencia, con fecha 30 de septiembre de 1999, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: «que rechazando el motivo de inadmisibilidad de falta de legitimación opuesto, estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Jaime Goyenechea Prado en representación de la “Federación de Empresarios de La Rioja” frente a normas forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa, —7/1996 de 4 de julio—, de Bizkaia —3/1996, de 26 de junio— y Álava, —24/1996, de 5 de julio— reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, y subsidiariamente contra los artículos 5, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 49, 50, 52, 53, 54, 59, 60 y 177 (sic) —debe entenderse 117— de las mismas, y declaramos disconforme a derecho y anulamos el artículo 26 de las tres disposiciones recurridas, desestimando el recurso en lo demás, y no haciendo imposición de costas».

SEGUNDO.—Notificada dicha sentencia a las partes, por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, y de la Federación de Empresarios de La Rioja se prepararon sendos recursos de casación y, teniéndose por preparados, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

TERCERO.—Por las indicadas representaciones procesales se presentaron los siguientes escritos de formalización de sus respectivos recursos:

a) Con fecha 9 de diciembre de 1999, la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa presenta sendos escritos, en los que solicita sentencia estimatoria que case parcialmente la recurrida declarando ajustado a Derecho el artículo 26 de la Norma Foral 7/1996.

b) El 12 de noviembre de 1999, se presenta el escrito de formalización del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia solicitando sentencia estimatoria que case la recurrida y declare inadmisibile, por falta de legitimación activa, el recurso contencioso-administrativo interpuesto y, en su defecto, declare ajustado a Derecho el artículo 26 de la Norma Foral 3/96, de 26 de junio, del Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia.

c) El 2 de diciembre de 1999, se presenta el escrito de formalización del recurso de casación de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia solicitando: 1º) con estimación del motivo primero del presente recurso, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/98, se case y anule la sentencia recurrida, declarando la inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, por falta de legitimación activa. 2º) Subsidiariamente: -) se confirme, por un lado, los aspectos de la sentencia de instancia que son expresamente aceptados por la

recurrente en cuanto que reconoce la conformidad a Derecho de la Norma Foral impugnada, desestimando íntegramente el recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja: -) se estime íntegramente su recurso de casación, revocando la sentencia de instancia y dictando otra en su lugar por la que se desestime el recurso interpuesto por la mencionada entidad, declarando la conformidad a Derecho del artículo 26 de las Normas Forales impugnadas.

d) Con fecha 10 de diciembre de 1999, la representación procesal de la Federación de Empresarios de La Rioja presenta su escrito de formalización del recurso interesando sentencia que anule la recurrida y estime el recurso contencioso-administrativo, en su día interpuesto, declarando la nulidad de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico Guipúzcoa, Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Álava y Norma Foral 3/1996, de 26 de junio del Territorio Histórico de Vizcaya, o subsidiariamente de los artículos 5, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 49, 50, 52, 53, 54, 59, 60 Y 177 de las citadas Normas Forales.

CUARTO.—Por auto de 21 de enero de 2002 se acordó tener por desistidos de los recursos de casación interpuestos a los recurrentes Confebask (Confederación Empresarial Vasca), Diputación Foral de Álava y Juntas Generales de Álava.

QUINTO.—Formalizaron oposición a los recursos de casación interpuestos por la parte contraria:

a) La representación procesal de las Juntas Generales de Álava, por medio de escrito presentado el 1 de julio de 2002, en el que solicita sentencia desestimatoria del recurso de casación formulado por la representación procesal de la Federación de Empresarios de La Rioja.

b) La representación procesal de la Diputación Foral de Álava, por medio de escrito presentado el 10 de julio de 2002, en el que solicitaba sentencia desestimatoria del recurso de casación formulado por la parte contraria (Federación de Empresarios de La Rioja) que declare ajustada a Derecho la dictada por el Tribunal “a quo”.

c) La representación procesal de las Juntas Generales de Bizkaia, por medio de escrito presentado el 10 de julio de 2002, en el que solicitaba sentencia que desestimase íntegramente el recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja y que confirmase la sentencia recurrida.

d) La representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia, por medio de escrito presentado el 18 de junio de 2002, en el que solicitaba se tuviera por formulada su oposición y se desestime el recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja.

e) La representación procesal del Gobierno Vasco, por medio de escrito presentado el 16 de julio de 2002, en el que solicitaba se tuviera por formulada su oposición al recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, así como su desestimación después de seguirse los trámites legales oportunos.

f) La representación procesal de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, por medio de escrito presentado el 12 de julio de 2002, en el que interesaba la desestimación íntegra del recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, con imposición de las costas a la parte recurrente.

g) La representación procesal de la Federación de Empresarios de La Rioja por medio de sendos escritos presentados en el día de 18 de septiembre de 2002, en los que

interesaba la desestimación de los motivos alegados y la declaración de no haber lugar a los recursos de casación interpuestos por la Diputación Foral de Vizcaya y por las Juntas Generales de Guipúzcoa.

SEXTO.—Por providencia de esta Sala de fecha 29 de Septiembre de 2004, se señaló para votación y fallo el 1 de diciembre, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. RAFAEL FERNÁNDEZ MONTALVO, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Los recursos de casación interpuestos por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia son susceptibles de ser agrupados, para un análisis conjunto, dada la sustancial coincidencia de los motivos de casación esgrimidos, así como de las impugnaciones, referidas al pronunciamiento de la sentencia de instancia que declara la nulidad del artículo 26 de las correspondientes Normas Forales.

En primer lugar, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, se alega la vulneración de la norma atributiva de legitimación porque, según las indicadas partes recurrentes, la demandante Federación de Empresarios de La Rioja carecía de legitimación para impugnar las Normas Forales de que se trata. En este motivo coinciden, en sus respectivos escritos, todas las indicadas recurrentes, aunque la representación procesal de las Juntas Generales del Territorio de Bizkaia encauza su motivo por la vía del artículo 88.1.c) LJCA.

En síntesis, el motivo se razona señalando: entre la Federación demandante y las Normas Forales impugnadas no existe relación de interés (Diputación Foral de Gipuzkoa y Juntas Generales de Gipuzkoa); las Normas Forales, en manera alguna, se aplican a las empresas de La Rioja (Diputación Foral de Bizkaia); y los supuestos perjuicios por el efecto deslocalizador alegados, para fundamentar la debatida legitimación, no pueden ser considerados ciertos y acreditados sino potenciales o futuros (Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia).

El motivo, en sus diversas formulaciones, no puede ser acogido, debiendo resolverse de conformidad con la doctrina establecida en sentencias anteriores nuestras como las más recientes de 3 de noviembre de 2004 (rec. cas. 8648/2004), de 26 de julio de 2003 (rec. de cas. 10581/1998) y 11 de febrero de 2004 (rec. cas. 10590/98) que reconocen legitimación a la Cámara Oficial Comercio e Industria de La Rioja, a la Comunidad Autónoma de La Rioja y a la Comunidad Autónoma de Cantabria para impugnar, precisamente, Normas Forales reguladoras del Impuesto de Sociedades.

Como hemos señalado en las referidas ocasiones, la legitimación activa implica una especial relación del demandante con el objeto del proceso por la que se otorga una capacidad de reacción procesal para la defensa y efectiva reintegración o preservación de un derecho o interés legítimo que forma parte del ámbito jurídico de quien aduce su titularidad. Y, especialmente, después de la Constitución el concepto de ese interés legitimador que antes había ser directo y ahora simplemente legítimo, se extiende a todos aquellos supuestos en los que el accionante puede conseguir cualquier clase de

beneficio (material o jurídico) como consecuencia de una sentencia estimatoria de su pretensión.

En definitiva, el interés legítimo requerido para la legitimación de que se trata, que abarca todo interés material o moral que pueda resultar beneficiado con la estimación de la pretensión ejercitada (siempre que no se reduzca a un simple interés por la pura legalidad), puede prescindir, ya, de las notas de "personal y directo", pues tanto la Jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Tribunal Constitucional (en sentencias, entre otras, 60/1982, 62/1983, 160/1985, 24/1987, 257/1988, 93/1990, 32 y 97/1991 y 195/1992, y autos 139/1985, 27.2, 520/1987 y 356/1989) han declarado, al diferenciar el interés directo y el interés legítimo, que éste no sólo es superior y más amplio que aquél sino también que es, por sí, autosuficiente, en cuanto presupone que la resolución administrativa o la disposición general impugnada ha repercutido o puede repercutir, directa o indirectamente, pero de un modo efectivo y acreditado, es decir, no meramente hipotético, potencial y futuro, en la correspondiente esfera jurídica de quien formula la demanda.

Y, en este sentido, no puede negarse a la Federación de Empresarios de La Rioja una legitimación suficiente para el ejercicio de la acción frente a las Normas Forales de que se trata en la medida en que éstas puedan ser discriminatorias o su aplicación redundar en perjuicio de los intereses empresariales cuya defensa tiene asumida como fin específico.

SEGUNDO.—Al amparo del artículo 88.1.d) LJCA, la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, formula un segundo motivo por infracción del artículo 31 de la Constitución, en relación con la capacidad normativa reconocida a dicha Diputación por la Ley 12/1981.

Se argumenta el motivo señalando que el artículo 26 de la Norma Foral 7/1996, anulado por la sentencia que recurre, establece determinadas deducciones en la base imponible para supuestos de empresas de nueva creación. Más concretamente se fijan reducciones del 90%, 75%, 50% y 25% de las bases imponibles de los primeros cuatro ejercicios de la sociedad sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades. Y dicha sentencia, de una parte, no expresa la razón por la que dicha medida resulta desproporcionada, y, de otra, la interpretación que realiza del precepto constitucional no lleva a la conclusión de su supuesta vulneración.

La representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia, bajo el epígrafe segundo de sus motivos, argumenta que la sentencia que recurre olvida que una medida semejante a la establecida en el artículo 26 de la Norma Foral que anula existe en la legislación fiscal para el territorio común (art. 2 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre) y, por ello, aplicable a las empresas integradas en la Federación de Empresarios de La Rioja. Además la anulación de la norma cuestionada vulnera los artículos 17 y 18 del Concierto en la redacción anterior a la Ley 38/1997, de 4 de agosto, que configuran el Impuesto sobre Sociedades como un impuesto concertado.

La representación procesal de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, por su parte, al amparo del artículo 88.1.d) LJCA alega como segundo motivo de casación la infracción, por aplicación indebida de los artículos 2 y 17 de la Ley del Concierto Económico (redacción anterior a la Ley 38/1997, de 4 de agosto), así como el artículo 31.1 de la CE.

El artículo 26 de la Norma Foral establece unas reducciones que se condicionan al cumplimiento de determinados requisitos y es una medida temporalmente limitada a

cuatro años. Y al anularla la sentencia de instancia no tiene en cuenta que las Instituciones competentes dentro de los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario, y que el impuesto de sociedades es un impuesto concertado de normativa autonómica para aquellas sociedades que operen exclusivamente en territorio vasco. Además difícilmente puede sostenerse que la norma anulada introduzca un régimen de bonificación sustancialmente distinta de la que imperaba en el régimen común del Impuesto de Sociedades establecido por la indicada Ley estatal 22/1993, de 29 de diciembre.

Por último, la referida representación procesal esgrime un tercer motivo de casación consistente en la vulneración del artículo 4.11 de la Ley del Concierto Económico, ya que la norma anulada, al existir en el territorio de régimen común un precepto similar, no podía implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y libre movimiento de capitales y mano de obra.

TERCERO.—Los indicados motivos, en los que se mantiene la validez del artículo 26 de las Normas Forales impugnadas, no pueden ser acogidos en coherencia con el criterio y decisión de nuestra reciente sentencia de fecha 3 de noviembre de 2004 (rec. cas. 8648) en la que se examinaba la misma cuestión resumiendo la doctrina contenida en anteriores sentencias: STS de 7 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 12703/91), 13 de octubre de 1998 (rec. apel. 7484/90) y 22 de enero de 2000 (rec. cas. 2580/98).

a) Con carácter general, la naturaleza de las Normas Forales vascas (también Navarras) ha suscitado una controversia que trasciende del mero interés doctrinal.

La Constitución “ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”, añadiendo que “la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía” (Disposición Adicional primera).

El Estatuto de Autonomía del País Vasco se refiere a los Territorios Históricos como titulares del derecho a formar parte de la comunidad autónoma del País Vasco, definiéndose el territorio de ésta por la integración de aquéllos. Sus órganos forales se rigen por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos (art. 37.1), no viéndose modificada la naturaleza de dicho régimen foral específico o las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico por lo dispuesto en el Estatuto (art.37.2). El propio Estatuto recoge diversas competencias propias de los Territorios Históricos y menciona en el artículo 37.3 unas que, en todo caso, les corresponden con carácter de exclusividad. El artículo 41, que señala que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco serán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios, dispone que “las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idéntica finalidad”.

Ahora bien, es evidente que el Estatuto de Autonomía del País Vasco no configura las Juntas Generales como cámaras legislativas y es, igualmente, claro que no pueden dictar normas con valor de ley. En el sistema constitucional español las Cortes Generales, como representantes del pueblo español —en el que reside la soberanía nacional y del que emanan los poderes del Estado— ejerce la potestad legislativa del Estado (art. 66.2 CE), sólo sujeta al control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional (art. 161.1 CE); y, en el ámbito territorial del País Vasco, es, solamente, el Parlamento Vasco

el que ejerce la potestad legislativa, según resulta del artículo 25 Estatuto, sometida también al mencionado control de constitucionalidad del Tribunal Constitucional. En este mismo sentido, la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos establece que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2).

Es verdad que se ha tratado de explicar la naturaleza de las Normas Forales considerándolas como disposiciones materialmente legislativas o como reglamentos autónomos, derivados directamente del Estatuto de Autonomía que define las competencias exclusivas de los Territorios Históricos y establece una especie de reserva reglamentaria a favor de éstos (arts. 37.3 y 25). Y la singularización de tales Normas ha tenido reflejo, incluso, en las Disposiciones Adicionales primera de la LJCA y decimosexta de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJ y PAC, en adelante), según redacción dada por la Ley 4/1999.

Pero la aceptación de la referida categoría normativa tiene dos importantes objeciones. De una parte, supondría contradecir principios básicos del sistema de fuentes establecido en la Constitución, según advirtió tempranamente el Tribunal Constitucional que, en sentencia 5/1982, de 13 de febrero, puso de manifiesto que en nuestro ordenamiento no existía reserva reglamentaria. Y, de otra y sobre todo, resultaría contraria a la jurisprudencia de esta Sala que ha revisado y controlado las Normas Forales y ha afirmado la efectividad del principio de legalidad; o, dicho en otros términos, ha afirmado la subordinación de las Normas Forales a las leyes.

Las propias Normas Forales reconocen la subordinación a la Ley del Concierto que define los principios a los que ha de sujetarse el ejercicio de la potestad tributaria de los Territorios Históricos.

La capacidad normativa de dichos Territorios se ejerce en el marco de la Constitución y de la Ley, aunque los límites definidos por ésta sean, en ocasiones, extraordinariamente amplios e implique, de hecho, una deslegalización en materia tributaria que ha resultado posible por la citada Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental.

Y, en todo caso, en tanto no se produzca una reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional que permita residenciar ante este Tribunal la impugnación de las Normas Forales, el producto normativo de las Juntas Generales, de carácter reglamentario, ha de estar sometido a los controles de constitucionalidad y de legalidad de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, haciendo efectivas las exigencias de tutela judicial (art. 24.1 CE) y de sometimiento a Derecho de los poderes públicos.

b) De manera especial, en las referidas sentencias, se apreciaba ya que el artículo 26 de las Normas Forales vulneraba los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como la necesidad de una presión fiscal efectiva global que no sea inferior a la del territorio común. Exigencias que constituyen límites a la autonomía tributaria del País Vasco.

Las más altas instancias comunitarias europeas han considerado discriminatorias las normas en cuestión (art. 26 de las Normas Forales), debiendo afirmarse que el ordenamiento comunitario rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio

de otras, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alterando el juego de la libre competencia entre ellas.

La prueba más evidente de las distorsiones mencionadas se da, precisamente, en el ámbito del Derecho Comunitario Europeo, como es sabido, de aplicación directa y preferente al Ordenamiento interno, y que los Jueces nacionales, como Jueces Comunitarios de Derecho Común, están obligados a salvaguardar y proteger.

Y, en definitiva, esta Sala ha confirmado ya la procedencia de la anulación del artículo 26 de cada una de las normas forales impugnadas de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya (24/1996, de 5 de julio, 7/1996, de 4 de julio, y 3/1996, de 26 de junio, reguladoras del Impuesto de Sociedades); por cierto posteriormente derogados (Normas Forales 7/2000, de 29 de marzo, 3/2000, de 13 de marzo y 7/2000, de 19 de julio).

CUARTO.—El recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de La Rioja, se fundamenta en cuatro motivos formulados, todos ellos, al amparo del artículo 88.1.d) LJCA, por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

a) En el primero se señala la inaplicación del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de LRJ y PAC, en relación con los artículos 92 y 93 del Tratado CE (actualmente 87 y 88). Y se argumenta señalando que los incentivos fiscales contenidos en las Normas Forales de cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco constituyen ayudas en el sentido del artículo 92 del Tratado CE y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión).

El concepto de ayuda, según la indicada jurisprudencia, es de carácter material, con independencia de la forma que adopten, y las medidas fiscales que se impugnan tienen por objeto liberar a las sociedades a las que se aplica de una parte de la carga fiscal que hubiere recaído sobre sus beneficiarios si se les hubiera mantenido bajo el régimen común del impuesto de sociedades. De tal forma que regulan una acción económica a favor de determinadas empresas sin recibir contrapartida alguna, suponiendo para dichas empresas una ventaja y para la Hacienda Pública de las provincias vascas un sacrificio financiero de fondos públicos.

Siendo incuestionable que los beneficios fiscales contemplados en las Normas Forales recurridas constituyen ayudas de Estado en el sentido del indicado artículo 92 del Tratado, el Tribunal nacional puede y debe garantizar que se ha cumplido la obligación de notificación previa a la Comisión establecida en el artículo 93.3 del Tratado (STJCE de 21 de noviembre de 1991, FNC C-354/90). El incumplimiento de esta exigencia consistente tanto en la falta de notificación como en la ejecución de la ayuda antes de la aprobación por la Comisión conlleva la ilegalidad de las medidas que debe ser declarada a instancia de cualquier parte interesada.

Según la parte recurrente, las Normas Forales objeto de recurso deben ser declaradas contrarias a Derecho porque se han aprobado y hecho efectivas sin haberse notificado previamente a la Comisión y sin que, por ello esta institución haya declarado su compatibilidad con el Tratado CEE.

b) En el segundo motivo se invoca la inaplicación del principio constitucional de solidaridad reconocido en los artículos 2, 138 y 158 CE, en relación con el artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV, en adelante) y artículo 3.1 de la Ley 12/1981 del Concierto Económico, de 13 de mayo (LCE/1981, en adelante), así como del establecimiento de privilegios contrarios al artículo 138.2 CE.

Los beneficios o incentivos fiscales que contemplan las Normas Forales impugnadas establecen un trato más favorable para las entidades y sociedades sometidas a su ámbito de aplicación, susceptibles de producir un efecto deslocalizador del domicilio fiscal de las sociedades e incluso de las propias empresas o centros productivos.

c) En el tercer motivo se señala la infracción de los artículos 14, 31.1, 139.1 y 149.1 CE, así como la doctrina del Tribunal Constitucional (TC, en adelante) sobre el triple criterio de competencia, proporcionalidad y no desigualdad básica.

Las Normas Forales no atienden a los presupuestos a que la doctrina del TC sujeta la legitimidad de un régimen peculiar y diverso del o de los existentes en el resto de la Nación en materia tributaria, esto es, que la medida resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten justificadas por su fin y que quede, en todo caso, a salvo la igualdad básica de los españoles.

d) En el último y cuarto motivo de casación se invoca la inaplicación de los apartados 11 y 12 del artículo 4 LCE/1981 [apartado c) del artículo 4 tras la modificación operada por Ley 38/1997, de 4 de agosto], en relación con el artículo 41 EAPV y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS, en adelante) aplicable.

El TS ha declarado, en su sentencia de 7 de febrero de 1998, con ocasión de la impugnación de los incentivos fiscales a la inversión regulados en la Norma Foral 8/1998, de 1 de julio, que las empresas españolas que no tributen conforme al régimen fiscal vasco están en desventaja competitiva respecto de las empresas que están sometidas al mismo.

La Norma contemplada en dicha sentencia recogía una deducción del impuesto de sociedades del 20% del importe de las inversiones, aplicable sobre la cuota a pagar, pudiendo deducirse el exceso no aplicado en los cuatro ejercicios siguientes, y ser incrementado en 5 puntos porcentuales en función del empleo generado por la inversión, y otros 20 puntos porcentuales por la realización de inversiones de especial interés tecnológico, dándose libertad de amortización de los bienes en que consistan las nuevas inversiones. Y en las Normas Forales del impuesto de sociedades, objeto de impugnación, se recogen medidas que, objetiva y potencialmente, vulneran en mayor medida los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la LCE/1981, que las que fueron contempladas en la referida sentencia de 7 de febrero de 1998.

QUINTO.—Con carácter previo al análisis del primero de los indicados motivos debe considerarse el reparo que opone la representación procesal de las Juntas Generales de Bizkaia, más bien formal, consistente en que se trata de una reproducción de la demanda o copia literal de las conclusiones formuladas en la instancia.

Dicha alegación, relacionada con la técnica de la casación, no puede ser acogida. Se alude a múltiples pronunciamientos de esta Sala que han considerado improcedentes la reiteración en casación del contenido de la demanda de instancia. Pero tales decisiones que, sin duda, puede entenderse que conforman, incluso, doctrina jurisprudencial se explican en la necesidad de preservar el recurso como mecanismo de impugnación de la sentencia de instancia. Esto es, se trata de señalar que la casación debe estar orientada a poner en evidencia las vulneraciones del ordenamiento jurídico en que haya podido incurrir la resolución judicial objeto del recurso. O, dicho en otros términos, que no se puede combatir directamente en casación el acto administrativo o disposición general objeto de la pretensión formulada en la instancia sin tener en cuenta el fallo y la razón de decidir del Tribunal “a quo”; y así resulta que cuando las alegaciones formuladas en

la instancia han obtenido respuesta del órgano judicial es ésta la que ha de contemplarse al formalizar el recurso de casación.

Y, en el presente caso, ocurre que, si bien es extensa la argumentación de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, cuando desciende a considerar, en concreto, los diversos preceptos impugnados de las Normas Forales, con independencia de los argumentos utilizados para anular los artículos 26, se limita a contemplar la “deducción por creación de empleo” que no considera determinante de una mejora en la posición competitiva de las empresas”, y luego afirma que “de las demás medidas y ventajas relativas en las que centra el recurso, no resulta hacer un estudio detallado caso por caso, pues el modo en que la parte formula sus alegaciones no lo exigiría a efectos de congruencia... y ha de tenerse en cuenta lo razonado de modo general”. Así, en estas circunstancias, no puede extrañar que, ante la falta de pronunciamiento explícito, la recurrente reproduzca la argumentación de la instancia referida a las infracciones en que, a su juicio, incurre la normativa impugnada.

SEXTO.—En la sentencia de instancia que se recurre pueden distinguirse dos partes. Una de ellas, en la que, con carácter general, se señala que la demanda planteaba “una cuestión de Derecho Comunitario Europeo” de la que se hacen derivar consecuencias de Derecho interno, consistente en la declaración de nulidad de pleno derecho de las Normas Forales combatidas al amparo del artículo 62.1.e) de la LRJ y PAC por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido ya que se habían aprobado omitiendo el trámite previsto en el artículo 93.3 del Tratado CEE, de comunicación previa a la Comisión ya que reconocían beneficios fiscales para las empresas susceptibles de ser calificadas “ayudas de Estado”. Pero, después de hacer referencia a la doctrina establecida al efecto por el Tribunal de Justicia (TJCE en adelante), afirma que “hasta la fecha” no constaba que el referido tema hubiera sido objeto de decisión prejudicial por parte del dicho Tribunal, y que se estaba en presencia de un conflicto de Derecho netamente interno y resoluble por el juego de los principios y normas constitucionales y de legalidad ordinaria «excediendo de los intereses legitimantes y de las facultades concretas de dicha asociación [Federación de empresarios de la Rioja] suscitar una cuestión como la de la definición de las “ayudas de Estado”, que lo que pone en conflicto hipotético es a la normativa tributaria vasca con la igualdad de trato, la libre competencia y el derecho al libre establecimiento por parte de empresas comunitarias, y no con los principios y derechos fundamentales que los ciudadanos españoles pueden oponer al contenido de tales regulaciones fiscales...».

Y, otra parte, en la que la sentencia efectúa determinadas consideraciones particulares. El artículo 26 de las Normas Forales es entendido como una norma que establece una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir (art. 31 CE) y que es medida desproporcionada e inidónea para obtener los fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes originando unas condiciones de ventajas inasumibles, con quiebra del principio de generalidad que no puede ser aplicado a fines que no sean especialmente cualificados constitucionalmente (sic). Por el contrario, la medida prevista en el artículo 45 de las Normas Forales, consistente en deducciones por creación de empleo (600.000 pesetas en la cuota por cada persona/año de incremento de promedio de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido, siempre que se mantuviera durante los dos años siguientes) es considerada proporcional por la carga que para el pasivo de la sociedad comporta la contratación indefinida, no pudiéndose afirmar que por la obtención de la deducción la empresa mejorase la posición competitiva. Y, en fin, el Tribunal “a quo” no estudia el resto de las medidas de las

Normas Forales impugnadas porque todas las cuestiones se exponen de modo globalizado y ha de tenerse en cuenta lo razonado de modo general sobre la mera diferencia entre los sistemas y subsistemas [tributarios] en un mismo espacio unitario, “sin perjuicio de que en otro recurso que se resuelve simultáneamente frente a las mismas disposiciones forales, se dé respuesta desestimatoria a muchos de los preceptos que se combaten”.

Ahora bien, la tesis general expuesta de la que parte la sentencia y en la que también insisten algunas de las representaciones procesales de las partes recurridas, representa una concepción del Derecho comunitario europeo que no puede ser compartida, en cuanto supone que los ciudadanos españoles no pueden alegar como fundamento de su pretensión las normas y principios del acervo europeo frente a normativas tributarias que puedan vulnerar exigencias derivadas de tal Derecho. O, dicho en otros términos, la regulación europea de las “ayudas de Estado” puede hacerse valer ante los Tribunales nacionales por cualquier ciudadano europeo, sin que resulte justificada una exclusión discriminatoria de los españoles que, según el criterio que resulta de la sentencia que se revisa, habrían de limitar la fundamentación de su pretensión a los postulados del Derecho interno.

La eficacia directa y primacía del Derecho Europeo, en el ámbito del ejercicio de las competencias atribuidas a las instituciones europeas y con respeto a la identidad de los Estados integrados y a sus estructuras constitucionales básicas, ha sido proclamada reiteradamente por la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y del Tribunal de Primera Instancia, así como por la doctrina del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia de este Alto Tribunal y dicha eficacia del Derecho Comunitario Europeo se produce en las relaciones verticales (poderes públicos/particulares) y en las relaciones horizontales (entre particulares). Esta plenitud de eficacia de la normativa europea aparece reconocida en el artículo 250 del Tratado consolidado (anterior art. 189), de manera que resulta directamente aplicable y produce efectos inmediatos en cuanto confiere a los particulares de cualquiera de los Estados derechos e intereses que las jurisdicciones nacionales deben proteger y a éste efecto se opone la aplicación de cualquier medida legislativa incompatible con las disposiciones del Derecho europeo.

Incluso, aunque la inaplicación de la norma nacional incompatible permita la aplicación preferente de la norma comunitaria, un Estado miembro que mantenga en vigor una norma nacional contraria incumple la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento del Tratado y de los actos de las Instituciones (art. 10 del Tratado consolidado, antiguo art. 5). O, dicho en otros términos, la primacía y el efecto directo de las disposiciones comunitarias no dispensan a los Estados miembros de la obligación de eliminar de su orden jurídico interno aquellas disposiciones que resulten incompatibles. Se trata, así, de evitar situaciones de incertidumbre en cuanto a la posibilidad de que cualquier ciudadano comunitario (sin exclusión de los propios nacionales) se acoja a la normativa europea. Y, de manera más concreta, la discriminación o la existencia de elementos de “ayuda de Estado”, de existir en las Normas Forales impugnadas, alcanzaría tanto a los residentes en otros Estados miembros como a los residentes en el territorio común español.

En consecuencia, no puede negarse interés ni, consecuentemente, legitimación a la Federación recurrente para alegar la normativa europea que también ampara a los empresarios a que representa.

Debe por ello acogerse el primero de los motivos de casación formulado por la representación de la Federación de Empresarios de La Rioja, y, de conformidad con lo

establecido en el artículo 95.1.d) LJCA, han de analizarse las cuestiones suscitadas en el debate procesal, consistente en el examen y decisión sobre si las Normas Forales impugnadas en la instancia, o los preceptos de las mismas a los que se alude en la pretensión subsidiaria, resultan contrarios al Derecho europeo, a las normas constitucionales (arts. 2, 14, 31, 138, 139, 149 y 158), estatutaria (art. 41) o del Concierto económico (arts. 11, 12 y 13) que la parte recurrente cita, y a la jurisprudencia a la que ésta también se refiere.

SÉPTIMO.—El contraste de las NN.FF con las previsiones constitucionales y estatutarias ha de partir necesariamente del referido reconocimiento expreso de los derechos históricos y de su actualización que se realiza en la Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental, y que ha servido, de una parte al Tribunal Constitucional para que, en sentencia 76/1988, de 26 de abril, al pronunciarse sobre la Ley de Territorios Históricos, acogiera la tesis de la foralidad como institución garantizada por la Norma Fundamental; y, de otra, a esta Sala para que reconociera las potestades normativas de las Instituciones de los Territorios Históricos en el ámbito tributario (SSTS de 20 y 27 de noviembre de 1999, 24 de enero de 2000).

El marco normativo básico derivado de la norma constitucional está constituido, en primer lugar, por el Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV), aprobado por LO 3/1979, de 18 de diciembre, cuyo artículo 41 dispone, por un lado, que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o Convenios. Y añade, en el apartado 2, que el contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a una serie de principios señalando que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para su coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Por tanto, tras un principio general —la reafirmación del sistema foral tradicional—, la norma estatutaria define el contenido del Concierto y precisa sus condicionamientos y límites, tendentes a lograr que no obstante la autonomía tributaria del País Vasco su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.

En segundo término, ha de tenerse en cuenta el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo (luego sustituido por el Concierto aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo) que, en su artículo 2, atribuía a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos competencia para regular dentro de su territorio el régimen tributario, salvo los tributos que integraban la Renta de Aduanas, los que se recaudaban a través de los monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación se declaraba de competencia exclusiva del Estado (luego, según el nuevo Concierto de 2002, la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes de importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la alta inspección y aplicación del Concierto Económico).

De esta forma la jurisprudencia de esta Sala ha señalado las siguientes reglas correspondientes al sistema tributaria foral del País Vasco:

a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario, salvo los

tributos que al promulgarse la Ley del Concierto se recaudaban mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 2.1 de la Ley del Concierto, que contiene el denominado fuero tributario del País Vasco).

b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos (art. 2.2).

c) Las Juntas Generales tienen las competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común.

d) En todo caso, las normas vigentes en el territorio de régimen común, tienen el carácter de Derecho supletorio (Disposición Adicional Primera de la Ley del Concierto).

Estos principios son los que inspiran la Ley de referencia con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

Las instituciones autonómicas vascas se diferencian, así, de las análogas instituciones de la Administración Local del Derecho común del Estado, que sólo tienen autonomía en orden a los gastos.

Mas ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el contrario, tales condicionamientos están fijados en la misma Ley, de naturaleza paccionada, del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Sustancialmente se reconoce al País Vasco el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el art. 156.2 CE), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un “cupó”, en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra Constitución (vid. art. 158). Y se reconocen asimismo facultades normativas propias, conforme hemos visto.

Por lo demás, el art. 4 de la Ley del Concierto desarrolla las previsiones para lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

OCTAVO.—El régimen de la Ley del Concierto permite distinguir dos grupos diferentes de tributos:

a) Tributos concertados de normativa autonómica.

Entre ellos, la Ley del Concierto incluye expresamente el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre el patrimonio.

Y el artículo 7.6 del Concierto establece que “No obstante..., las Diputaciones Forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto, aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior”.

El impuesto sobre sociedades, a tenor del art. 17 de la Ley del Concierto, ofrece un carácter mixto, pues es definido como tributo concertado de normativa autonómica para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, y concertado de normativa común en los demás casos.

b) Tributos concertados de normativa común.

En los impuestos indirectos la regla general, según el art. 27. Uno, es que se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado, sin perjuicio de lo dispuesto expresamente en los números siguientes de dicho artículo en cuanto a los Impuestos sobre el Valor Añadido, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre las Primas de Seguros y los Impuestos Especiales.

En este contexto, la Jurisprudencia de esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre diferentes problemas suscitados por la obligada compatibilidad entre la potestad normativa de las instituciones de los Territorios históricos en el ámbito tributario y la Ley del Concierto, pronunciamientos estos que conviene recordar como demostrativos de una línea de doctrina jurisprudencial consolidada. Así:

—La sentencia de 28 de Octubre de 1995 resalta que la competencia tributaria, ejercida en los términos que propicia la Ley del Concierto, constituye un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral y resulta ser el mínimo sin el que desaparecería la imagen misma de la foralidad, tal y como señala el fundamento 6º de la STC 76/1988, de 26 de Abril, recaída en el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 27/1983, de 25 de Noviembre, del Parlamento Vasco, conocida como ley de Territorios Históricos.

—La sentencia de 12 de Septiembre de 1996 (impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas) destaca que este tributo se rige por la normativa común, excepto en lo relativo a los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio, por disposición del art. 16, párrafo segundo de la Ley del Concierto.

En esta sentencia se declara que las Normas forales no son meras disposiciones de naturaleza meramente instrumental o gestora, pues sus reglas constituyen normas sustantivas con rango y trascendencia igual a las del Estado que no correspondan a su Parlamento.

—La sentencia de 23 de Diciembre de 1996 (dictada a propósito del impuesto sobre sociedades) destaca la importancia de la Ley del Concierto en orden a los límites que introduce al poder tributario de las Haciendas Forales y subraya la armonización fiscal como un claro objetivo de la Ley.

—La sentencia de 8 de Marzo de 1997 declaró la nulidad de la Norma Foral 68/1987, de 22 de Diciembre, por el que se creó la tarifa aplicable a las Sociedades de Información, a los efectos de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, por falta de audiencia de las entidades representativas de los intereses afectados por la Norma.

—La sentencia de 26 de Marzo de 1997 (impuesto general sobre el tráfico de las empresas) analizó el impuesto general sobre el tráfico de las empresas como impuesto indirecto de normativa común y recordó que, hasta tanto se dictaran las disposiciones forales precisas para la aplicación de la Ley del Concierto, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales en todo caso tendrán carácter de Derecho supletorio, todo ello en virtud de la Disposición Adicional Primera de la ley del Concierto 12/1981, de 13 de Mayo.

—La sentencia de 13 de Octubre de 1998, en un recurso directo interpuesto también por la Abogacía del Estado contra la Norma Foral 14/1987 de las Juntas Generales de Guipúzcoa, proclamó que el régimen fiscal del País Vasco es diferente al del resto del Estado, al igual que ocurre con otras Comunidades Autónomas, tales como Canarias y Navarra, y que en el caso del País Vasco y Navarra, tales peculiaridades tienen reflejo en el sistema de conciertos o convenios. Sin perjuicio de lo cual estimó que se habían producido en dicha Norma violaciones del principio de legalidad que afectaban a los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales, Sociedades, Renta de las Personas Físicas, Actividades Comerciales e Industriales, Contribución Territorial Urbana y restantes tributos de las Corporaciones Locales, que además hubieran supuesto una infracción del art. 52 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea, de no haber mediado una obligación de reembolso por el Estado a las empresas que se establecieran en otros Estados de la Unión Europea para compensar las diferencias existentes entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común y el importe derivado de la aplicación de los regímenes fiscales existentes en los territorios forales vascos.

—La sentencia de 28 de Mayo de 1998 recordó, en materia del impuesto sobre actos jurídicos documentados, la importancia de los llamados "puntos de conexión" —para decidir cuando correspondía a las Diputaciones Forales la exacción del tributo—, que se desarrollan en el art. 31 de la Ley del Concierto.

—La sentencia de 14 de Mayo de 1998 destaca que las Diputaciones Forales son una Institución de régimen especial privativo, que impide considerarlas, obviamente, como una Institución de régimen local, como reconoce la propia Ley de Bases de Régimen Local 7/1985, de 2 de Abril, en su Disposición Adicional Segunda y también el Real Decreto Legislativo 781/1986, cuyos artículos 273 y 292, al regular las Licencias fiscales, excepcionan expresamente los regímenes tributarios del País Vasco y de Navarra, sin que ello quiera decir que los órganos forales estén exceptuados de los principios comunes en la materia del procedimiento de elaboración de disposiciones generales, tales como el principio de audiencia, y en general los que se recogían en los artículos 129 y 130 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, vigentes aún a la sazón en virtud de la Disposición Derogatoria de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre.

—La sentencia de 20 de Noviembre de 1999, en la que se examinó la legalidad de una norma relativa a las Entidades de Previsión Social Voluntaria, declaró la nulidad del art. 4, apartado 7, de la Norma Foral 11/1991, de 17 de Diciembre, de las Juntas Generales de Vizcaya, en cuanto estableció una exención, en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio, en favor de los derechos consolidados de los socios de número u ordinarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria.

NOVENO.—En cualquier caso, según el cuadro normativo descrito y la jurisprudencia referida, las singularidades tributarias de los Territorios Históricos derivadas del propio reconocimiento constitucional suponen una serie de consecuencias que han de ser tenidas al enjuiciar las NN.FF.

En primer lugar, la modulación del principio de reserva de Ley. La capacidad de autonormación que el reconocimiento institucional de los derechos históricos comporta no supone que los entes forales sean titulares de potestad legislativa, pues ésta se haya reservada por el propio textos constitucional al Estado (art. 62.2) y a la Comunidad Autónoma [art. 152.1 y 153.a]. La propia Ley del Parlamento Vasco de 25 de noviembre de 1983, de relaciones entre las Instituciones Comunes, la Comunidad

Autónoma y Órganos Forales de sus Territorios Históricos (LTH, en adelante), sin perjuicio de referirse a la potestad normativa para dictar NN.FF (art. 8), señala expresamente que la facultad de dictar normas con rango de ley corresponde en exclusiva al Parlamento (art. 6.2). Y, sin embargo, en virtud de la cláusula constitucional de reconocimiento y respeto a los derechos históricos de los territorios forales, las competencias en materia tributaria representan un derecho histórico identificativo de la foralidad, cuya actualización se lleva a cabo a través del EAPV y, en concreto, mediante el reconocimiento explícito del referido artículo 41.2.

Por ello el principio de reserva de ley y de legalidad en materia tributaria, de por sí con alcance relativo, tiene una relatividad más específica y acusada con respecto a los Territorios Históricos. Esto es, la exigencia de subordinación y de complementariedad del Reglamento con respecto a la Ley, no se exige en relación con las normas reglamentarias que dictan las Juntas Generales en los mismos términos que se establecen con carácter general para dicha clase de normas en el ámbito tributario. En definitiva, el principio de reserva de Ley establecido el artículo 31.3 CE resulta matizado para los Territorios Forales a los que el artículo 8.1 LTH reconoce, en las materias que son de su competencia exclusiva una potestad normativa sui generis ejercida mediante las NN.FF de que se trata.

En segundo lugar, los principios constitucionales de autonomía, igualdad, unidad y solidaridad han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocida por la propia Norma Fundamental y que obliga, desde luego, a establecer un cuidadoso equilibrio entre dichos principios y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional.

DÉCIMO.—La compatibilidad con la igualdad encuentra una primera referencia en la autonomía financiera (art. 156 CE), en relación con la que la jurisprudencia constitucional ha entendido que la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera, y aún más con el específico sistema foral. Lo que impone el principio de que se trata es que se asegure la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite ciertamente la configuración de sistemas tributarios verdaderamente privilegiados en el territorio nacional. En este sentido la STC 150/1990, señala: “la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 de la Constitución [ni los artículos 31.1, 38 y 149.1.13, cabe añadir] ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se reviere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales”.

Por tanto, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar, pueden ser en alguna medida diferentes (Cfr. ATC 182/1986, de 26 de febrero).

Por consiguiente, el deber básico de contribuir a los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 CE puede tener un tratamiento diferenciado en los Territorios Históricos, siempre que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles y ello no suponga un trato fiscal realmente privilegiado.

El análisis particularizado que se hará de los preceptos de las NN.FF pondrá de relieve que en algunos, los que coinciden con el concepto de “Ayudas de Estado”, puede apreciarse un tratamiento favorable para determinadas sociedades en función de su punto de conexión territorial, y en este sentido resultan contrarios al postulado constitucional de que se trata. Pero no ocurre así en relación con aquellos otros en los que la diferencia de tratamiento puede encontrar su justificación en un fundamento o elemento de distinción jurídicamente relevante como es el propio reconocimiento constitucional y estatutario de los sistemas forales tributarios.

UNDÉCIMO.—La unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (STC 19/1987). Y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos sistemas en su conjunto —y no de un impuesto concreto— lo que las Leyes de Concierto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

Es forzoso reconocer la dificultad de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas. Pero, de una parte, no es posible prescindir del dato de la globalidad en términos de una situación de “equivalencia financiera” (según la fórmula que introdujo la Ley 19/1998, de 15 de junio) entre ambos modelos, el común y los forales, entendiendo que para que tal exigencia se cumpla es preciso que resulte equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales, con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes; esto es, las Comunidades forales deben de contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales. De otra, precisamente el parámetro europeo que se utilizará para apreciar la nulidad de determinados preceptos de las NN.FF. que se enjuician sirve también de mecanismo válido para la verificación de la presión integral. O, dicho en otros términos, la contradicción con el Derecho europeo, a través del régimen de las “Ayudas de Estado”, es también indicio suficiente para apreciar una falta de “equivalencia financiera” globalmente consideradas entre los sistemas financieros.

En fin, la solidaridad, rectamente entendida, no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribire toda diferencia. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras las que entran en contradicción con dicho principio (STC 64/1990, de 5 de abril); de tal manera que resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que, por su importancia, no deban calificarse de auténticas “Ayudas de Estado”, sometidas a un régimen especial por el Derechos Europeo.

DUODÉCIMO.—La libre competencia y la libertad de establecimiento son exigencias que aparecen tanto en el Derecho europeo como en el ordenamiento interno (arts. 139.2 y 38 CE). Y el Tribunal Constitucional ha señalado que la unidad de mercado descansa sobre dos principios: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente y la igualdad

de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (SSTC 96/1984, 88/1986 y 64/1990). Y la defensa de la libre competencia condiciona, desde luego, el ejercicio de las potestades tributarias de los Territorios Históricos. Así el artículo 4.11 del anterior Concierto Económico señalaba que las NN.FF no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Pero resulta, precisamente, que esos mismos principios de libre competencia y libertad de establecimiento que resultan centrales en la Unión Europea, son los que servirán, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el criterio de las propias instituciones europeas, para diferenciar de modo individualizado los preceptos de las NN.FF que, al ser encuadrables en el concepto de “Ayudas de Estado”, son susceptibles de incidir en las libertades de competencia y establecimiento.

DECIMOTERCERO.—Con arreglo a los poderes conferidos por la Constitución, el EAPV y el Concierto Económico se aprobaría la normativa vasca constituida por las Leyes 6/1988 de Guipúzcoa, 28/1988 de Álava y 8/1988 de Vizcaya (Normas Forales de 1988), en las que se concedían a las entidades que operasen exclusivamente en el País Vasco un beneficio en el Impuesto de Sociedades (IS, en lo sucesivo) consistente en un crédito fiscal, que fue declarado incompatible con la normativa europea, al entender la Comisión, mediante Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo, que las ayudas concedidas entraban en el ámbito de aplicación del artículo 92 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE, en adelante) —art. 87 del Texto consolidado—. La reacción fue la Disposición Adicional 8ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, por la que se concedía a los residentes en otros Estados de la Unión Europea que, operando en el País Vasco o Navarra, no pudieran acogerse a la legislación especial, el derecho de reembolso por la Administración tributaria del Estado de las cantidades pagadas en exceso respecto de las que hubieran resultado de la aplicación de dicha legislación.

Sin embargo, este Alto Tribunal, en sentencia de 7 de febrero de 1998 (rec. de apelación 12703/1991) advirtió que las empresas españolas que operasen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, que también son residentes en la Unión Europea, no tenían derecho a reembolso alguno de la reconocida diferencia en los tributos que abonasen y quedaban en desventaja competitiva no solo respecto de las empresas sometidas al régimen foral, sino también de las de los demás Estados miembros de dicha Unión Europea que ejerciesen en el País Vasco, por lo que anulaba la Norma Foral 8/88 de Vizcaya de 1 de julio. Y, en fin, la STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, al resolver el recurso de inconstitucionalidad 1135/95, terminaría por declarar la inconstitucionalidad de la reiterada Disposición Adicional 8ª de la Ley 42/1994.

Con posterioridad a las Normas Forales de 1988, se aprobaron las Normas Forales 18/1993, de 5 de junio, de Álava, 5/1993, de 24 de junio de Vizcaya y 11/1993, de 26 de junio, de Guipúzcoa, sobre Medidas Fiscales Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica, por las que se conceden determinadas exenciones a empresas de reciente creación. Estas Normas Forales fueron objeto de impugnación, entre otros motivos, con base en los artículos 43 y 87 TCE, y mediante tres autos del Tribunal de Justicia del País Vasco se plantearon ante el TJCE cuestiones prejudiciales que no fueron, sin embargo, resueltas, como consecuencia de los acuerdos logrados con la Administración Central.

Por último, se aprueban las Normas Forales que son objeto del presente recurso 24/1996, de Álava, 3/1996, de Vizcaya y 7/1996, de Guipúzcoa, por las que, entre otras

previsiones, se conceden ayudas fiscales consistentes en la reducción de la base imponible para algunas empresas de reciente creación, así como ayudas en forma de crédito fiscal, que son objeto de varias Decisiones de la Comisión de 11 de julio de 2001 y de Sentencias del Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea, de 6 de marzo de 2002, y del TJCE.

En cualquier caso, el carácter paccionado del Concierto, acentuado en el vigente de 23 de mayo de 2002, al que se da un carácter indefinido con objeto de su inserción de un marco estable que garantice su continuidad al amparo de la Constitución y el Estatuto de Autonomía, no impide que las Normas Forales deban ser examinadas desde la perspectiva del Derecho europeo.

DECIMOCUARTO.—El régimen de las “ayudas de Estado” y de su supervisión por la Comisión Europea constituye una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado, y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros.

El artículo 87 del Tratado (antiguo art. 92) dispone que “salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el Mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. Y la doctrina del TJCE ha integrado la noción de tales ayudas por los siguientes elementos: existencia en las medidas de que se trata de una ventaja o beneficio para empresas; atribución de tales medidas al Estado; especialidad o especificidad de las medidas en cuanto destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones; y falseamiento de la competencia o repercusión en los intercambios comunitarios.

a) Según reiterada jurisprudencia del TJCE, el concepto de ayudas, en el sentido del anterior artículo 92 del Tratado (actual artículo 87) es, desde luego, más amplio que el de subvención, dado que comprende “no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de las empresas y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos” (SSTJCE de 23 de febrero de 1961, *De Gezamelinjke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España* y de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade*).

Precisamente, en la referida sentencia *Banco Exterior de España*, el TJCE precisó que “una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]”. En esta misma línea la STJCE de 19 de mayo de 1999 (*Italia/Comisión*), según la cual cualquier ventaja económico-financiera, es susceptible, en principio, de subsumirse bajo el régimen de dicho artículo del Tratado.

De esta manera, la ventaja puede traducirse en un beneficio fiscal y puede decirse que una Norma que tenga como resultado la disminución de la carga fiscal soportada por las empresas comprendidas dentro de su ámbito de aplicación subjetivo constituye una “ayuda” en el sentido del artículo 92 del Tratado (actual art. 87).

b) La consideración de que la medida es atribuible al Estado alcanza a los supuestos en que el reconocimiento de la ventaja fiscal se produce por entidades territoriales. En este sentido se pronuncia la STJCE de 14 de octubre de 1987 (República Federal de Alemania/Comisión), en la que se trataba de un sistema de ayudas establecido por el Land de Renania del Norte-Westfalia en el ámbito de un programa de mejora de la estructura económica regional, señalando que “el hecho de que este programa de ayudas se haya adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado [actual art. 87], si se cumplen los requisitos de este artículo”. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por “Estados mediante fondos estatales bajo cualquier forma”, se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sea su estatuto y denominación deben ser también examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]. Con este mismo criterio se pronuncia la STJCE de 8 de marzo de 1999 (Exécutif Wallon y SA Glaverbel/Comisión).

Por consiguiente, la circunstancia de que las medidas concretas de ayuda sean adoptadas o concedidas por entidades territoriales no excluye la atribución al Estado de las mismas a los efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre “ayudas de Estado”.

c) El criterio de la especificidad resulta, a veces, difícil de precisar. Permite distinguir las medidas generales, que pertenecen al ámbito de la armonización fiscal, de las medidas especiales que pueden entrar en el ámbito del artículo 92 del Tratado [actuales artículos 87 a 89].

Desde luego, han de tratarse de medidas de carácter selectivo que sean concedidas como tratamiento singular respecto a una norma general, incluyendo según la doctrina del TJCE no sólo las ayudas a empresa determinada o sectores de producción específicos sino también las destinadas a empresas establecidas en una región determinada.

El hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas concretas identificadas de antemano, no excluye al sistema del ámbito de aplicación del artículo 92 del Tratado [actual art. 87], en la medida en que sean identificables por reunir determinados requisitos, como es el establecimiento o desarrollo de la actividad en un ámbito territorial concreto.

El Tribunal de instancia contempla la incidencia que en el análisis de la cuestión puede tener la existencia de “sistema y subsistemas [tributarios] en un mismo espacio unitario” a la que alude la sentencia impugnada y las partes recurridas. Esto es, la existencia de medidas fiscales cuyo ámbito de aplicación está limitado a una zona determinada del territorio del Estado junto al régimen general aplicable al resto del territorio (territorio común), como consecuencia de las normas de atribución de competencias en materia fiscal.

d) La identificación entre la existencia de una ventaja sectorial y el criterio de la distorsión de la competencia o la afectación del comercio intracomunitario no es total. O, dicho en otros términos, la existencia de una ventaja no da lugar siempre a una distorsión de la competencia o del flujo comercial entre Estados miembros, y, cuando esto no se produce, no estamos ante “ayuda de Estado” a los efectos del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]. Así pues, no cabe considerar que una ventaja distorsione la competencia cuando sea de aplicación la llamada “regla de mínimos”, es decir aquella que establece el límite por debajo del cual las “ayudas de Estado” no están sometidas al régimen de los actuales artículos 87 y 88 del Tratado.

La relevancia comunitaria europea de dichas ayudas viene determinada por la incidencia efectiva o la susceptibilidad de incidencia en los intercambios comerciales o en la circulación y establecimiento de personas y capitales. O, dicho en otros términos, que la ayuda sea suficiente o apropiada para causar el efecto que la norma trata de evitar.

DECIMOQUINTO.—De lo razonado resulta que no es posible acoger una pretensión, como la formulada con carácter principal en la demanda, que pretende la anulación global e íntegra de las Normas Forales impugnadas. Pues, de una parte, su legitimidad, como singularidad histórica peculiar de los Territorios Históricos del País Vasco, tiene una base constitucional y estatutaria, con independencia de que, además, algunas de sus previsiones sean análogas a las de las normas tributarias comunes. Y, de otra, sólo en la medida en que puedan identificarse en las concretas medidas que incorporan los expuestos elementos configuradores de las “ayudas de Estado” podrá entenderse que son contrarios al Derecho europeo.

Así, debe entenderse, incluso, por la propia argumentación de la parte recurrente cuyas objeciones se proyectan no tanto a las Normas Forales en su conjunto cuanto a determinados preceptos de las mismas en los que aquélla identifica medidas incompatibles con el Derecho europeo.

En definitiva, el hecho de que algunos aspectos del régimen fiscal que establecen las Normas Forales puedan plantear dudas de compatibilidad con el Derecho europeo, no supone cuestionar las competencias normativas que ostentan las entidades representativas de los Territorios Históricos, sino que la esencia del problema es determinar si el ejercicio de dichas competencias ha podido producir un resultado discriminatorio que sea relevante desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo. Y es que el ejercicio de la capacidad normativa de los entes territoriales de los Estados, cualquiera que sea la forma de distribución territorial del poder político (unitario, autonómico o complejo, incluido los Estados federales), no puede sustraerse, como consecuencia del principio de eficacia directa y de primacía del Derecho europeo, al régimen comunitario europeo de las “Ayudas de Estado”.

Resulta, por tanto, necesario enjuiciar desde el parámetro que representa el Derecho europeo los preceptos aludidos en la pretensión subsidiaria de la recurrente para determinar si incorporan o no una “Ayuda de Estado” que exija, al menos, el trámite de comunicación a la Comisión Europea según disponía el artículo 93 del Tratado (actual art. 88.3). Si bien con carácter previo deben hacerse algunas observaciones.

En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que algunos de los artículos expresamente recurridos, con posterioridad a la interposición del recurso contencioso-administrativo, han sido derogados, modificados, revisados o redactados de nuevo por ulteriores Normas Forales. Si bien ello no impide su análisis y consideración, pues la pérdida de vigencia de las disposiciones generales, con posterioridad a su impugnación no determina necesariamente la desaparición sobrevenida del objeto del proceso.

Sobre esta cuestión ha tenido ocasión de pronunciarse esta Sala señalando que no cabe dar una respuesta unívoca y general ya que ha de estarse a la incidencia real de la derogación o modificación de los preceptos y no a criterios abstractos (Cfr. SSTC 111/1983, 199/1987, 385/1993, 196/1997 y 233/1999 y SSTS de 5 de julio 1999, 13 y 15 de noviembre de 2000, 10 de febrero y 22 de diciembre de 2003, entre otras).

La pérdida sobrevenida de vigencia de los preceptos reglamentarios impugnados ha de ser tenida en cuenta, en cada caso, para apreciar si la misma conlleva la exclusión de toda aplicabilidad de aquéllos, pues si así fuera, habría que reconocer que desapareció,

al acabar su vigencia, el objeto del proceso en el que se impugna directamente un reglamento que, por sus notas de abstracción y objetividad, no puede hallar su sentido en la eventual remoción de las situaciones jurídicas creadas en aplicación de la disposición reglamentaria, acaso ilegal o inconstitucional (Cfr. art. 73 LJCA y 40 LOTC, STC 199/1987). Por ello carece de sentido pronunciarse cuando el propio Ejecutivo expulsa la norma del ordenamiento jurídico de modo total, sin ultraactividad (Cfr. SSTC 160/1987, 150/1990 y 385/1993). Pero por idéntica razón, para excluir toda aplicación posterior de la disposición reglamentaria controvertida, privándola del vestigio de vigencia que pudiera conservar, puede resultar necesario (útil o conveniente, dice la STC 233/1999 en relación con normas legales impugnadas por inconstitucionalidad) su enjuiciamiento, aun cuando haya sido derogada (Cfr. SSTC 196/1997, 199/1987, 233/1999), si no puede descartarse una eventual aplicación del reglamento impugnado, en función del tiempo en que estuvo vigente hasta su definitiva derogación (Cfr. 28 de abril de 2000), o si la norma derogatoria, al reproducir el contenido de la norma derogada, prolonga la aplicación de unos preceptos reglamentarios que pudieran estar aquejados de los mismos vicios que se atribuyen a la norma sustituida. Criterios estos que, aplicados al devenir normativo que se contempla en el presente proceso, no permiten concluir que se haya producido una pérdida sobrevenida del objeto de la pretensión impugnatoria.

En cualquier caso, claro está, nuestro enjuiciamiento directo ha de proyectarse sobre la redacción originaria de los preceptos impugnados. Esto es, nuestro pronunciamiento dispositivo, confirmatorio o anulatorio, ha de limitarse al contenido de los preceptos contemplado en el debate procesal, sobre el que las partes han tenido oportunidad de ejercer contradicción; sin perjuicio, claro está, de que la doctrina de esta sentencia, que sirve de base al fallo, pudiera resultar de aplicación a las posteriores modificaciones de los preceptos cuestionados.

En segundo lugar, ha de tenerse en cuenta que, a diferencia de lo que ocurre con la imposición indirecta, el Tratado Constitutivo no contiene disposiciones específicas relativas a la imposición directa. Los Estados miembros pueden legislar, de acuerdo con su ordenamiento jurídico y forma de distribución territorial del poder político, sobre los tributos de esta naturaleza, pero al hacerlo han de respetar las disposiciones del derecho comunitario; en particular, en lo que ahora interesa, las que consagran la libertad de circulación de capitales claramente contrarias a medidas fiscales discriminatorias. Así las instituciones comunitarias resultan legitimadas para emprender una acción armonizadora en aquellos aspectos de la imposición cuya divergencia provoque distorsiones a las condiciones de libre competencia u obstaculicen el ejercicio de libertades fundamentales. Y es indudable que los impuestos directos operan sobre los costes de producción pudiendo crear ventajas y desventajas artificiales, especialmente por su reflejo en los costes de capital, en las operaciones de reestructuración y concentración empresarial, incidiendo sobre la libre competencia y la libre circulación de capital y sobre la libertad de establecimiento.

Los incentivos fiscales son posibles para potenciar determinadas regiones o actividades económicas, pero, desde la perspectiva de la instrumentalidad que presenta la materia fiscal, resulta evidente la necesidad de que resulten compatibles con el Derecho comunitario. De manera que medidas tales como las amortizaciones aceleradas o ventajas fiscales, en general, no resulten sospechosas de constituir “Ayudas de Estado”, no permitidas por el artículo 92 [actual artículo 87], o sujetas a determinadas exigencias de comunicación a la Comisión derivadas del artículo 93 [actual artículo 88] del Tratado.

Por último, ha de tenerse en cuenta que la constatación de una ventaja o beneficio fiscal relevante es cuestión previa y prioritaria, pues su inexistencia resulta suficiente para desestimar la alegación de vulneración de la normativa europea ya que resultaría excluido “ab initio” el concepto de “Ayuda de Estado”.

DECIMOSEXTO.—El IS es un impuesto directo de naturaleza personal, y, de acuerdo con el artículo 17 del anterior Concerto, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, concertado de normativa autonómica para las entidades que tributasen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, y un tributo concertado de normativa común en los demás casos.

De su régimen autonómico, la parte recurrente singulariza como beneficios fiscales los contenidos en determinados preceptos que merecen, desde la perspectiva del régimen europeo de “Ayudas de Estado”, las consideraciones que a continuación se realizan.

a) Artículo 5 de las Normas Forales (NN.FF. en adelante), sobre estimación de rentas relativa a las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades. Puede entenderse como una singularidad frente al régimen común del IS (LIS, en adelante), pero no tiene la condición de medida fiscal constitutiva de “Ayuda de Estado”. Se traduce sólo en una presunción de retribución por el importe que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo, que no prescinde, sin embargo, mediante la correspondiente prueba en contrario, de la referencia al valor de mercado que constituye el criterio considerado por la LIS.

b) Artículo 11 NN.FF. corrección de valor: amortización. Resulta evidente la importancia de la amortización en el IS, en cuanto gasto deducible que ha de tomarse en consideración para una adecuada determinación de la base imponible, ya que de su correcta configuración jurídica depende, en buena medida la correcta valoración de los activos. En definitiva, la amortización, definida por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, como “la expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo”, despliega consecuencias inmediatas en relación con el cálculo del rendimiento neto de la sociedad. Para el IS, se trata de determinar una partida de gasto que representa la depreciación efectiva sufrida por los bienes y derechos del inmovilizado que tienen una vida limitada, por su uso, disfrute u obsolescencia. En la normativa general se distinguen diversos métodos de amortización: lineal, según tablas; degresiva con porcentaje constante y degresiva de suma de dígitos. De esta manera, según el primero de dichos métodos, la depreciación es efectiva cuando es el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción un coeficiente que se encuentre entre el máximo de amortización y el mínimo (que se determina en función del período máximo de amortización) fijado para cada elemento patrimonial y sector de actividad en las tablas oficialmente aprobadas.

Pues bien, en la redacción originaria del precepto de las NN.FF., las referidas tablas de amortización y método, por aplicación de porcentaje constante, podían dar lugar a una amortización más rápida que, por su incidencia favorable en la determinación de la base imponible del impuesto, cabe considerar como medida constitutiva de ayuda fiscal necesitada de comunicación a la Comisión Europea.

c) Artículo 12 NN.FF., correcciones de valor: pérdida de valor de elementos patrimoniales. La diferencia señalada por el recurrente entre el momento contemplado, del devengo del impuesto y del cierre del ejercicio, no es significativa para apreciar, en el posible margen temporal de que se trata, un beneficio suficiente para integrar una “Ayuda de Estado”. Como tampoco, el supuesto excepcional de participaciones en otras

empresas atendiendo al establecimiento de los requisitos exigidos para permitir la amortización por diferencia de valor.

d) Artículo 13 NN.FF., provisión para riesgos y gastos. La queja queda limitada a la previsión expresa de la posibilidad de dotar de provisión en los supuestos de entidades de nueva creación, nueva actividad o reinicio de actividades; pero ni aun así puede entenderse como suficiente desviación favorable para las sociedades sujetas a la normativa especial con respecto al régimen de provisión general que resulta de la LIS para dichas entidades de nueva creación.

e) Artículo 14 NN.FF., gastos no deducibles. El concepto de “Ayuda de Estado”, en cuanto representa una exclusión significativa con respecto al régimen común, aparece referido exclusivamente al apartado 2.a) del artículo al señalar que serán deducibles las donaciones a "las sociedades de promoción de empresas".

f) Artículo 15 NN.FF., Reglas de valoración. El mecanismo de actualización de las plusvalías previsto en el apartado 11 del artículo 15, en su redacción originaria, contenía una significativa diferencia. Las NN.FF. no establecían restricción alguna a la corrección, mientras que el régimen común introduce un coeficiente de endeudamiento ajeno, en virtud del cual podía resultar que no se aplicase corrección alguna. De esta manera, aunque las previsiones normativas se orienten a evitar la erosión monetaria, puede entenderse que en este aspecto las NN.FF. incorporaban un beneficio fiscal susceptible de ser considerado “Ayuda de Estado”.

g) Artículo 19 NN.FF., doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios. La no coincidencia con las previsiones de la LIS en orden a los requisitos necesarios, no supone un beneficio significativo sujeto al mecanismo establecido en el artículo 88 del Tratado Europeo.

h) Artículo 24 NN.FF., Compensación de bases imponibles negativas. La ampliación en el régimen común del plazo para ser compensadas a los quince años inmediatos y sucesivos elimina la diferencia y la consideración de beneficio fiscal específico.

i) Artículo 26 NN.FF., reducción de la base imponible. Empresas de nueva creación. Con independencia de que ha sido derogado, la procedencia de su anulación fue adecuadamente apreciada por el Tribunal de instancia y confirmada en anterior ocasión por esta Sala.

j) Artículo 29 NN.FF., tipo de gravamen. La determinación, en el apartado 1.a), del tipo general de gravamen en el 32,5%, frente al 35% del régimen común, constituía no sólo una diferencia relevante sino también causa de otros posteriores beneficios, establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas. Previsión, por tanto, que exigía someterse al régimen establecido para las “Ayudas de Estado”.

En cuanto a la previsión del tipo reducido aplicable a las pequeñas empresas, la diferencia relevante resulta de la definición contenida en el artículo 49, analizada más adelante.

k) Artículo 34 NN.FF., deducciones para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo. La aproximación de la norma de régimen común a las NN.FF. en orden al plazo para la deducción atenúa la significación de la diferencia entre ambos sistemas.

l) Artículo 37 NN.FF., deducciones por inversiones en activos fijos materiales nuevos. En su redacción originaria, incorporaba una deducción específica en los

territorios forales vascos, sujeta al cumplimiento de determinados requisitos, constitutiva de un beneficio fiscal que no tiene reflejo parangonable en el régimen común, y, por tanto dotada de singularidad e importancia suficiente para que le sea aplicable el régimen comunitario de las “Ayudas de Estado”.

m) Artículo 39 y 40 NN.FF., reserva para inversiones productivas y adquisición de renta variable. Las NN.FF., en el capítulo que lleva el epígrafe “Deducciones para incentivar la financiación de las empresas”, integrado por los artículos 39 y 40 contemplan medidas tributarias que no tienen réplica similar en el régimen común del impuesto, ya que la deducción por inversiones de éste constituye una técnica diferente.

Una de ellas consiste en la posibilidad de constituir una reserva especial para inversiones productivas incentivada con una deducción del 10% del importe de los resultados destinados a esta reserva. Además, la compatibilidad de esta reserva para inversiones productivas con la libertad de amortización y la amortización acelerada constituyen un conjunto de medidas que representan un sistema de autofinanciación bonificada con ventajas fiscales significativas que pueden tener efectos importantes en la localización de empresas.

La segunda medida es una deducción por adquisiciones de valores de renta variable, consistente en una deducción de un 5% del exceso de volumen medio del período respecto al volumen medio del año inmediato anterior de las inversiones realizadas en el capital de sociedades que realicen actividades empresariales. Previsión que constituye igualmente un incentivo fiscal con capacidad de incidencia en el mercado de capitales.

n) Artículo 41 NN.FF., deducción para incentivar la realización de actividades de investigación y desarrollo. La aproximación e, incluso, la equiparación de los porcentajes deducibles por este concepto en el régimen común privan de trascendencia a la alegación de la parte recurrente en relación con este precepto.

ñ) Artículo 42 NN.FF., deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente. La nueva regulación del régimen común, aunque establece un porcentaje diferente y la definición de los hechos determinantes es formalmente diversa, permite una interpretación que puede dar lugar a soluciones muy similares.

o) Artículo 43 NN.FF., deducción por actividades de exportación. Las previsiones de las NN.FF. y del régimen común no son plenamente coincidentes, pero la nueva regulación de este último, en cuanto a los límites para la deducción, impide considerar a los preceptos de aquéllas como un beneficio específico en sentido técnico.

p) Artículo 44 NN.FF., deducción por gastos de formación profesional. Existe alguna diferencia cuantitativa con respecto al régimen común, pero atendido el gasto deducible de que se trata no alcanza la importancia necesaria para ser considerado un beneficio fiscal específico a los efectos de la normativa europea.

q) Artículo 45 NN.FF., deducción por creación de empleo. La medida se traduce en una deducción que tiene una cierta correspondencia en el régimen común del impuesto, y, como señala la sentencia de instancia, puede ser considerada, en principio, como una medida proporcional por la carga que para el sujeto pasivo comporta la contratación indefinida, de manera que no puede afirmarse que, por la mera deducción de que se trata, la empresa mejore su posición competitiva. Sin embargo, se considera injustificado que, al mismo tiempo, en el apartado 2.1º, se conceda, en determinadas condiciones, “la libertad de amortización para el inmovilizado material existente y el de nueva adquisición”. Es de tener en cuenta que la “libertad de amortización”, pese a su denominación, más que de un proceso de amortización técnica se trata de un préstamo

sin interés del coste de la inversión mediante la reducción de la equivalente cuota del IS que se reembolsa durante el siguiente proceso de amortización técnica. Por tanto, la libertad de amortización, unida a la deducción por inversiones de activos fijos tiene efectos notables en relación a la neutralidad que debe existir en un mercado único, respecto de la libertad de establecimiento, de la libre competencia y de la financiación de las empresas.

r) Artículos 49, 50 y 52 NN.FF., pequeñas y medianas empresas. Concepto. Amortización. La diferencia de regulación entre el régimen común y el de las NN.FF. se traducía, sobre todo, en que aquél establece un régimen especial para todas las entidades subsumibles en el concepto de empresas de reducida dimensión, mientras que éstas desdoblán el régimen foral en dos: uno para las denominadas pequeñas empresas y otro para las empresas medianas. De ello resulta que la amplitud de lo que fiscalmente se entiende como pequeñas empresas según las NN.FF. resulta desmesurada, a tenor del índice de su volumen de operaciones. Distinción que sirve, también, para extender la amortización acelerada.

Así, pues, el distinto punto de partida conceptual establecido en el artículo 49 de las empresas consideradas pequeñas y medianas se traduce en unos efectos que pueden tener incidencia en las reglas de la libre competencia.

s) Artículos 53 y 54 NN.FF., centros de dirección, de coordinación y financieros determinantes de la imposición. La redacción originaria de estos preceptos, luego derogados o modificados, se traducía en una previsión sin correlación en el régimen común de determinadas entidades cuyo objeto era la administración, dirección, supervisión y centralización, tanto de transacciones como de servicios del grupo empresarial internacional del que forman parte, con unos fondos propios superiores a las cifras que se determinaban y con un porcentaje mínimo integrado por no residentes en territorio español, así como por un volumen de operaciones anuales superiores al que se fijaba y que se traducía en una imposición específica que, en la medida en que resultaba favorable para el sujeto pasivo constituía un beneficio fiscal que debía cumplir con las exigencias establecidas por la normativa europea para las “Ayudas de Estado”.

t) Artículo 59 NN.FF., sociedades y fondos de capital-riesgo. La aproximación del régimen común a las previsiones de las NN.FF. sobre el disfrute de una exención por las rentas que las sociedades obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios priva de significación a la previsión del precepto impugnado.

u) Artículo 60 NN.FF., sociedades de promoción de empresas. Se trata de un régimen tributario especial destinado a una categoría de sociedades, las que tenían por objeto social exclusivo (en la redacción originaria de los preceptos) la promoción o fomento de empresas mediante la participación temporal en su capital y la realización de determinadas operaciones de suscripción o adquisición de acciones, suscripción de títulos de renta fija y concesión de créditos participativos, inexistente en el régimen común del impuesto, y que, en la medida en que resultaba singularmente beneficioso, requería la observancia de los requisitos establecidos en el Derecho europeo para las “Ayudas de Estado”.

v) Artículo 117 NN.FF., sociedades de tenencia de valores extranjeros. La distinta delimitación del objeto social en el régimen común y en las NN.FF. constituye una diferencia no representativa de beneficio fiscal a los efectos del Derecho Comunitario europeo.

x) Pagos fraccionados. Las NN.FF. no contemplaban de manera genérica el pago fraccionado, pero sí hacen alusión al mismo en diversos artículos, por lo que la referida omisión no puede considerarse, desde la perspectiva del Derecho europeo, como “Ayuda de Estado”.

DECIMOSÉPTIMO.—De las anteriores consideraciones resulta que cabe considerar, inicialmente, incluibles en el concepto de “Ayudas de Estado” las medidas fiscales contenidas en los siguientes preceptos de las NN.FF: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a “sociedades de promoción de empresas”, apartado 11 del artículo 15, artículo 26 (ya anulado), apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60. Queda, sin embargo, por examinar si pueden considerarse incluibles en las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del anterior artículo 92 del Tratado (actual art. 87).

El referido apartado 2 recoge una serie de supuestos que por razones de especial solidaridad, determinadas ayudas orientadas a concretas finalidades, son compatibles con el régimen del Derecho europeo. Se trata de las consideradas “exenciones de oficio” en las que la Comisión no tiene capacidad de apreciación ya que la compatibilidad resulta “ope legis” pero que, desde luego, no resultan aplicables a las reseñadas previsiones de las NN.FF que no contemplan los objetivos sociales ni los mecanismos paliativos de desastres naturales o de acontecimientos de carácter excepcional a que se refiere el precepto europeo.

El apartado 3 señala las que pueden entenderse como “excepciones eventuales” que exigen una decisión de la Comisión Europea de conformidad con las previsiones del propio artículo. Pero, en cualquier caso, ha de tenerse en cuenta que, a la luz de la constante doctrina del TJCE, las facultades de los órganos jurisdiccionales nacionales, en caso de ayudas no notificadas, han de orientarse a la constatación de tal circunstancia, para en caso de respuesta afirmativa, anular las correspondientes Normas, por haber sido adoptadas sin cumplir la obligación de notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88). O, dicho en otros términos, no cabe que el Juez nacional se pronuncie sobre la compatibilidad de las medidas de ayuda con el Derecho europeo, en los casos en que esta valoración está reservada por el Tratado a la Comisión, y sólo puede decidir, a efectos de aplicar el apartado 3 del artículo 93 (actual art. 87) si las medidas adoptadas son susceptibles de ser comprendidas dentro del concepto “Ayudas de Estado”.

DECIMOCTAVO.—Las consideraciones expuestas justifican:

a) La desestimación del recurso de casación interpuesto por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, confirmando la nulidad del artículo 26 de las NN.FF.

b) La estimación del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de la Rioja, acogiendo el primero de los motivos aducidos. Y, sin necesidad de examinar los restantes motivos de casación, que se case y anule la sentencia de instancia y, resolviendo las cuestiones suscitadas dentro de los términos del debate procesal que se rechace la pretensión principal de la demanda y se acoja parcialmente la esgrimida con carácter subsidiario declarando la nulidad, además del artículo 26 de las NN.FF ya apreciada, de los siguientes preceptos de las mismas Normas: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a “sociedades de promoción de empresas”, apartado 11 del artículo 15, artículo 26 (ya anulado), apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo

45, y artículos 49, 53, 54 y 60, al haberse omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado para medidas que indiciariamente pueden constituir "Ayudas de Estado". Sin que, de conformidad con lo establecido en el artículo 73 LJCA, la anulación de los referidos preceptos afecte a la eficacia de las sentencias o de los actos firmes que los hayan aplicado antes de que su anulación alcance efectos generales.

Procede imponer las costas causadas en los recursos de casación interpuestos por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia a tales Administraciones. Y no procede la imposición de las costas causadas en el recurso interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de la Rioja.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos los recursos de casación interpuestos por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia interpuestos contra la sentencia, de fecha 30 de septiembre de 1999, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 3753/96, en el que se impugnaban Normas Forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa núm. 7/1996, de 4 de julio, de Bizkaia núm. 3/1996, de 26 de junio, y Álava núm. 24/1996, de 5 de julio, reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, confirmando la nulidad del artículo 26 de dichas Normas e imponiendo las costas de sus recursos a las Administraciones recurrentes.

Que, asimismo, debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de la Rioja, contra la referida sentencia que anulamos, y, en su lugar, declaramos, además de la nulidad del artículo 26 de las Normas Forales mencionadas, la nulidad de los siguientes preceptos de las mismas Normas: artículo 11, apartado 2.a) del artículo 14 en cuanto se refiere a "sociedades de promoción de empresas", apartado 11 del artículo 15, artículo 26 (ya anulado), apartado 1.a) del artículo 29, artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45, y artículos 49, 53, 54 y 60, desestimando en el resto la pretensión principal y subsidiaria formulada en la demanda; sin que haya lugar a imponer las costas de este recurso a ninguna de las partes.

Ref. AN-1

Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 1993

Recurso: Contencioso-administrativo nº 203413/1988 y 203472/1988

Ponente: José Luis Gil Ibáñez.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El presente recurso contencioso-administrativo se dirige contra la Resolución del Subsecretario de Economía y Hacienda, dictada por delegación, de 5-10-1988, que desestima el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución de la Secretaría General de Hacienda, de 26-5-1988, por la que se aprueba los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y el pago a cuenta de dicho Impuesto para los Grupos de Sociedades a los que se haya concedido el régimen de tributación sobre el beneficio consolidado.

Las cuestiones suscitadas surgen por cuanto la disposición primera —reproducida en el primero de los Antecedentes de Hecho de esta sentencia—, en relación con la tercera, de la Res. de 26-5-1988, establece la obligatoriedad de presentar las declaraciones de referencia ante la Delegación de Hacienda del Estado, y de efectuar el ingreso en el Tesoro de la deuda tributaria resultante, sosteniendo la parte recurrente que, conforme al art. 2.2 del Concierto Económico suscrito con la Comunidad Autónoma del País Vasco, la declaración e ingreso en los supuestos del Impuesto sobre Sociedades debe verificarse ante la Diputación Foral.

La Administración del Estado se opone a la pretensión de la entidad recurrente manteniendo la competencia del mismo en el Impuesto sobre Sociedades cuando se trate del régimen de tributación de beneficio consolidado de los grupos de Sociedades si éstos superan el ámbito territorial del País Vasco o están sujetos a distinta legislación fiscal; citando igualmente en apoyo de sus tesis la Orden de 17-6-1982 que desarrolla el art. 6.4 del Concierto Económico al que alude la recurrente.

SEGUNDO.—El problema planteado ha sido ya resuelto de forma indirecta por el Tribunal Supremo, que, en sentencias de 10-7-1987, 21 de mayo y 27 de junio de 1988 y 13-11-1989, estableció una doctrina de aplicación al presente caso al resolver respecto

a la impugnación de Decretos de la Diputación Foral de Vizcaya reguladores de la declaración y pago del Impuesto sobre Sociedades en régimen de beneficios consolidados.

Se establece en las mencionadas sentencias que el régimen tributario de beneficios consolidados, cuya incompatibilidad con los demás para un mismo sujeto pasivo se establece reglamentariamente, queda encuadrado dentro de las competencias exclusivas del Estado, a tenor del art. 6.4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuando la actividad de los grupos de sociedades rebase el ámbito territorial de tal Comunidad Autónoma, pues nos hallamos ante un Impuesto como es el que grava la renta de las Sociedades que, conforme el art. 17 de la misma Ley, solamente podrá ser regulado mediante normativa autonómica cuando se trate de sociedades que operen exclusivamente en territorio foral, puesto que en otro caso estará sometido a la normativa común.

Así las cosas, entra dentro de las competencias estatales que, siguiendo lo expuesto, la normativa común obligue a presentar la declaración en la oficina correspondiente de la Administración Central y a ingresar en el Tesoro el importe de la deuda tributaria, sin perjuicio de presentar en cada una de las Diputaciones Forales del país en que operen un ejemplar de sus estados de cuentas, si bien a los meros efectos informativos. De lo contrario, se estaría implícitamente permitiendo a la Diputación Foral recurrente imponer a las Sociedades en régimen de beneficios consolidados las obligaciones de declarar e ingresar ante ella, lo que, según las sentencias citadas, invadiría el ámbito de las competencias estatales.

Añadir igualmente que la mencionada doctrina jurisprudencial sale también al paso de la pretendida diferenciación entre el «régimen tributario» y la «gestión» del Impuesto, el primero de competencia estatal y la segunda foral, pues si bien es cierta la competencia reglamentaria residual de la Diputación Foral, ello no supone equiparar el «régimen tributario» a la legislación sustantiva únicamente, ni pretender que por vía de reglamento se puedan invadir competencias exclusivas modificando no ya un sistema de declaraciones sino, incluso, el de ingresos.

TERCERO.—De cuanto antecede se deduce la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto ya que la resolución impugnada no vulnera el Concierto Económico suscrito con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sino que, ajustándose al mismo, supone la manifestación del ejercicio de una competencia exclusiva del Estado.

Por lo que se refiere a las costas, a tenor de lo prevenido en el art. 131 de la Ley de 27-12-1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no se estiman méritos para hacer una expresa imposición a alguna de las partes procesales.

Por todo lo expuesto

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Resolución del Subsecretario de Economía y Hacienda, dictada por delegación, de 5-10-1988, que desestima el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución de la Secretaría General de Hacienda, de 26-5-1988, por la que se

aprueba los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y el pago a cuenta de dicho Impuesto para los grupos de sociedades a los que se haya concedido el régimen de tributación sobre el beneficio consolidado, por ser dichas resoluciones, en los extremos examinados, conformes con el ordenamiento jurídico.

Y todo ello sin hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes procesales.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. AN-2

Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de noviembre de 1994

Recurso: Contencioso-administrativo nº 204581/1989

Ponente: Enrique Fernández Hernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 4
- Art. 45
- Art. 46

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Obligaciones de información
- Inspección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Mediante el presente recurso contencioso-administrativo se impugna el Acuerdo del TEAC de 18 de mayo de 1989, que desestimó reclamaciones — acumuladas para su conjunta resolución— interpuestas por la entidad hoy recurrente, contra requerimientos de la Inspección de Hacienda de información tributaria.

Los hechos antecedentes del referido acto se inician con la Diligencia, fecha 30 de junio de 1988, extendida por Inspector Financiero y Tributario en las Oficinas Centrales, en Madrid, de dicha Entidad, en la que de manera sucinta se interesaba de la misma la remisión de datos sobre «Seguros de Capital Diferido, Primas Únicas, Relación de Contratos —Ejercicios 1986 y 1987—, Apellidos y Nombre, DNI del Asegurado, Domicilio y Municipio, Prima Única, Número de años del Contrato, Capital Diferido, Fecha del Contrato», consignando que «son datos de trascendencia tributaria» y solicitando su cumplimiento en el plazo más breve posible.

En 15 de julio siguiente, se interpone reclamación económico-administrativa, ante el Tribunal Central, que tuvo una prolija tramitación, sobre la cual volveremos.

En 27 de septiembre de 1988, la Entidad interesada recibió notificación de requerimiento de la Oficina Nacional de Inspección, con expresión de plazo, en el que se solicitaba «información correspondiente a las Pólizas de Seguros con prima única, emitidas por esa Entidad durante los años 1985, 1986 y 1987, con identificación de los suscriptores y beneficiarios de las mismas, así como de la cuantía de las primas satisfechas, capital diferido y número de años de duración. Comprenderá las primas anuladas y rescatadas. «El 13 de octubre siguiente, la Entidad requerida presentó escrito en dicha Oficina Nacional, que el interesado califica de "informativo" y la Dependencia

como recurso de reposición, en el que recayó acuerdo desestimatorio, fecha 22 de febrero de 1989, contra el cual se interpuso nueva reclamación ante el mencionado Tribunal Central, que también tuvo compleja tramitación. Formuladas alegaciones en ambas reclamaciones; el 17 de febrero de 1989, en la primera, y el 8 de abril de 1989, en la segunda, se acordó la acumulación de ambos expedientes, que fueron, conjuntamente, resueltos mediante el Acuerdo de 18 mayo 1989, objeto de este recurso —al que no cabe asignar cuantía determinada— en sentido desestimatorio y dejando sin efecto, transcurrido un día desde la notificación del acuerdo, la suspensión de la ejecución del acto que entendió concedida preventivamente desde el día anterior a la interposición de su recurso de reposición (13 de octubre de 1988).

SEGUNDO.—La sucinta petición, deducida por el recurrente en su escrito de demanda, de que se declare nula, por no ajustarse a Derecho, la Resolución de 18 de mayo de 1989, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, se apoya en una argumentación basada, esencialmente, en dos motivos de impugnación; mediante el primero, redactado de forma general, para cuya mejor comprensión se precisa aducir a lo alegado anteriormente, en vía administrativa y en trámite de la suspensión de la ejecución del acto impugnado, solicitada en este recurso, y en el que, en definitiva, se apunta a la ilegalidad de la prestación que se le pidió por la Administración, e incluso a no ser el elegido el medio idóneo para conseguirlo. El segundo motivo, desarrollado en cuatro direcciones, defiende la nulidad de los requerimientos de información aquí debatidos y, como consecuencia de este último, se incluye un tercer motivo, basado en la imposibilidad de convalidación de actos viciados de nulidad de pleno derecho.

TERCERO.—Por el representante de la administración demandada se efectúa una amplia exposición, basada en la doctrina sentada en Sentencias del Tribunal Constitucional, acogida en numerosas sentencias de esta Sala, que legitiman, en el fondo y en la forma, la actuación inspectora en general y, en particular, la que tiende a obtener una información que se estima de transcendencia tributaria.

Deduco solicitud de que sea desestimado el recurso y confirmada íntegramente la resolución recurrida.

CUARTO.—En el primer fundamento de la demanda, entre otras consideraciones de carácter general, se alude al efecto que produce, en orden al deber de información a la Administración Tributaria, la redacción introducida en la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, y concluye que ello «facilita actuaciones de los órganos administrativos que rebajan claramente la situación de los contribuyentes españoles de la categoría que les corresponde como ciudadano de un Estado de Derecho, amparados por una Constitución».

Contestación adecuada a tal conclusión son las declaraciones del Tribunal Constitucional en su Sentencia de 26 de abril de 1990, dictada, precisamente, en el recurso interpuesto contra determinados preceptos de la Ley 10/1985, en la que invoca «el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que a todos impone el artículo 31.1 de la Constitución», que «implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del Ordenamiento Jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración Tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales». Y, más adelante, califica de «imprescindible» la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración Tributaria, «de ahí la necesidad y la justificación de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque puede

resultar a veces incómoda y molesta (STC 110/1984)» de la que dice que no es «una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a un sistema tributaria justo, como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1».

No ya bajo el prisma que configuran las declaraciones del Tribunal Constitucional, sino de la interpretación derivada, de su simple lectura, resulta de difícil comprensión otra conclusión, que el actor incluye en el apartado 3 del fundamento examinado, en el que dice que «el deber de colaboración con la Administración que establece el artículo 111 de la Ley General Tributaria se traduce en la imposición de una serie de obligaciones concretas, que representan en definitiva cargas económicas», distintas de las derivadas de los impuestos, «que constituyen la denominada presión fiscal indirecta, cargas que, de acuerdo con el artículo 31.3 de la Constitución deben establecerse por Ley».

La Ley General Tributaria, en su versión originaria, de 28 de diciembre de 1963, configuraba la comprobación e investigación tributaria (en la que se integra el deber de colaboración con la Administración a los efectos de información que estableció el artículo 111) en sus artículos 110, 141 y concordantes, como una facultad amplísima para examinar ficheros (papel que ahora realizan los ordenadores), contabilidades, etc., e investigar «bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo (artículo 110)», a cuyo efecto se permitía el libre acceso de los funcionarios inspectores a los lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones; previo cumplimiento, en caso de formularse oposición, de someros trámites, administrativos o judiciales.

Estas facultades de comprobación e investigación deben, necesariamente, corresponderse con la paralela obligación del particular —persona o Entidad— de hacer viable el ejercicio de las mismas. Es decir, su esquema organizativo ha de ser accesible para la Administración, pero si, por el contrario, el acceso a su conocimiento es complicado y facilitar información puede suponer, como alega el actor, una alteración del «normal desarrollo de los trabajos de la empresa, pudiendo llegar a su paralización», ello es solamente imputable a la propia empresa, que con su organización del trabajo lo hace inaccesible para la Administración, incumpliendo así un deber constitucional y una obligación legal.

QUINTO.—En el mismo fundamento examinado se alude a obligaciones regulares, genéricas, de información, como la establecida en el Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre, como premisa o antecedente que pone en tela de juicio una interpretación del artículo 111 de la Ley General Tributaria que permita a «la Inspección de los Tributos, a través de sus numerosos miembros, puede establecer cargas para las empresas a través de simples requerimientos», que califica de informales, inmotivados, innecesarios y no sujetos a control.

El artículo 111.2 de dicha Ley General especifica que la obligación de información tributaria, que integra el apartado 1 del precepto, deberá cumplirse, «bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen» (este último inciso será objeto de posterior examen, cuando se trata del segundo motivo impugnatorio). De la letra del precepto se deduce que la Administración puede utilizar, básicamente, dos medios de obtención de información, bien imponiendo a ciertos sujetos, en normas de carácter general, la obligación de suministrar a la Administración, incluso con carácter periódico y permanente, datos de trascendencia tributaria, como,

por ejemplo, el Real Decreto 2529/1986, citado por el recurrente (del que la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 1989 anuló su Disposición Transitoria Primera); el propio artículo 111 de la Ley General Tributaria, en sus apartados a) y b) del número 1; el artículo 109 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores; los artículos 60 y 62 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones (Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre), etc., bien requiriendo individualmente a alguna o algunas personas para que faciliten la información con trascendencia tributaria que, por razón de su actividad, puedan conocer respecto de terceras personas.

La literalidad del precepto —artículo 111.2 de la citada Ley— demuestra que la Administración puede acudir a cualquiera de los dos sistemas —general o individual— y que no tiene que haber diferencia entre ambos en cuanto al contenido de la información solicitada, y bueno será advertir al respecto del contenido que, mediante el empleo del requerimiento individualizado, empleado en el caso debatido, la Administración podía dar a su acto singular efectos retroactivos, lo cual es irrealizable por virtud de disposición de carácter general (que fue la razón por la que el Tribunal Supremo, en la citada Sentencia de 13 de febrero de 1989, anuló la Disposición Transitoria Primera del Real Decreto 2529/1986).

SEXTO.—El segundo motivo de impugnación se basa en la nulidad de los requerimientos de información aquí debatidos, expuesto en cuatro apartados para presentar, separadamente, los vicios de nulidad que se aprecian, establecidos en el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo, refiriéndose indudablemente, aunque no lo diga, a la de 17 de julio de 1958, vigente a la sazón.

1.—Haber sido dictados por órganos manifiestamente incompetentes.

Se invoca el repetido artículo 111.2 de la Ley General Tributaria, que exige, respecto del requerimiento individualizado de información, que éste emane «de los órganos competentes de la Administración Tributaria».

El recurrente no se detiene, en este punto, a establecer cuál fue el órgano requirente, pero admite —aunque la finalidad perseguida es muy distinta—, que la incompetencia jerárquica o de grado (a la que volveremos en su momento) es convalidable. No así la alegada por el actor, que fundamenta por razón del territorio, a cuyo efecto invoca los preceptos —artículos 2 y 5— de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Causa extrañeza el intento de oponer «el fuero» que puede corresponder a los residentes en el País Vasco, como obstáculo que impide la actuación informática de la Oficina Nacional de Inspección, que fue, realmente, el órgano actuante, por medio de requerimientos a una Entidad domiciliada fuera del territorio foral. No ya por la necesidad de demostrar, caso por caso, esta vecindad foral (circunstancia de hecho), como resulta del juego del artículo 9 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, con el artículo 7 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, artículo 7 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo y artículo 14 del Código Civil, sino porque se trataba, con dichos requerimientos, de conocer resultados de actividades financieras (inversiones de terceros) ejercidas en territorio común, por Entidad que no tiene su domicilio fiscal en el País Vasco o que, en todo caso, realiza fuera de él la mayor parte de sus operaciones (sobre las cuales, precisamente, versa la información solicitada), en las que están interesados sujetos desconocidos para la Administración y que desea conocer por medio de la información requerida.

En todo caso, la regulación de la actuación de la Inspección Tributaria, tanto la de la Administración Central, como la perteneciente a la Hacienda Foral, está basada en el deber de colaboración entre ambas (artículo 5, Ley 12/1981), que puede ajustarse a un plan previamente concertado o ser resultado de conocimientos adquiridos en el ejercicio de su actividad, como se desprende v.g. de lo prevenido en el artículo 38.2 de dicha Ley (versión originaria, trasladada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, al segundo párrafo, apartado dos, del artículo 37), que ordena a una u otra Inspección la comunicación a la no actuante de los hechos con trascendencia tributaria para dicha Administración, conocidos con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras. Es decir, no existe prohibición legal que impida actuar a la Inspección Tributaria del Estado sobre personas o Entidades que puedan estar fiscalmente sujetas, en todo o en parte a una Hacienda Foral, por lo que no cabe plantearse limitación en tal sentido y, menos aún, una cuestión de nulidad por razón de incompetencia territorial, cuando se trata, simplemente, de obtener una información previa (que no se traduce necesariamente en actuación liquidatoria posterior) y no, precisamente, de Entidad que se encuentra en el supuesto apuntado, sino, de Entidad domiciliada en territorio común, ejercida por órgano al que se asigna competencia para actuar en todo el territorio nacional, pues así lo previene, respecto de la Oficina Nacional de Inspección, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, el Reglamento General, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 26 de abril, desarrollado por la Orden Ministerial 26 de mayo de 1986.

2.—Los requerimientos son de contenido imposible.

No puede admitirse que un requerimiento de información tenga otro contenido que el preciso para indicar lo que se pide. No hay un formulario al que haya de atenerse el órgano requirente para formular su petición, y si bien es cierto que el primer requerimiento peca de laconismo, ha de recordarse que se efectuó por medio de diligencia, formalizada en las Oficinas Centrales, en Madrid, de la Entidad, y que en dicha diligencia participó el Interventor General de la Empresa o persona que lo representaba, por lo que se pudo solicitar ampliación de datos, caso de juzgar insuficientes los consignados, para poder facilitar la información pretendida.

Por otra parte, el primer requerimiento, ante su falta de cumplimiento, con independencia de la utilización de recursos para su impugnación, fue reiterado, esta vez por comunicación del órgano competente, en la que, con toda claridad, su texto —reproducido en el Fundamento Primero de esta sentencia— permitía a la Entidad requerida saber la clase de información que se le pedía, y así se declara y no justifica, en absoluto, las numerosas «dudas» expuestas en la demanda, cuyo planteamiento sí que merece la calificación de caricatura, propuesta por el actor para los requerimientos.

3.—Este apartado, que reproduce el enunciado del artículo 47.c), de la Ley de Procedimiento, se aduce como motivo de nulidad de los requerimientos, aunque fuera preferible hablar, y este es el momento y lugar adecuados, de uno sólo, puesto que la comunicación de la Oficina Nacional de Inspección, notificada el 27 de septiembre de 1988, vino a subsanar los defectos de que podía adolecer el requerimiento, efectuado por diligencia, de 30 de junio anterior —que no había sido cumplimentado, pese al carácter ejecutivo que a los actos de la Administración concede el artículo 101 de dicha Ley—, ampliando y aclarando su contenido, en uso de la facultad que la concede el artículo 111, en cuanto a errores se refiere, y el artículo 53 —como el anterior, de la Ley de Procedimiento—, en cuanto a convalidación de vicios generadores de anulabilidad de los actos, cuando más de defectos subsanables que no podrían producir tal resultado.

Nos hallamos, pues, ante una actuación administrativa, convalidada, con contenido suficiente para producir el fin pretendido y adoptada por el órgano competente, contra la cual se plantea una nulidad de pleno derecho por causa de haber incumplido, dice el recurrente, lo prevenido en los artículos 23 y 26 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

La inoportunidad del argumento no merece otra contestación que la que se desprende de la simple lectura de tales preceptos. No se ha instruido, en el caso de autos, ningún procedimiento, ni hay interesados que puedan personarse en el mismo, precisamente, de lo que se trata es de conocer a estos «interesados», es decir, a los suscriptores de Pólizas de Seguros de Prima Única. Es entonces cuando pueden llegar a ser interesados.

SÉPTIMO.—El artículo III de la Ley General Tributaria establece, con carácter general, un límite objetivo al deber de facilitar la información requerida, que consiste en que, en todo caso, los datos solicitados deben tener trascendencia tributaria. Lo que es lógico, habida cuenta de que el requerimiento de información se encuadra en la función inspectora y comprobadora de la Administración, ejercitable, única y exclusivamente, en el ámbito tributario, por lo que no sería admisible su ejercicio con fines distintos.

El concepto de «trascendencia tributaria» ya fue precisado por esta Sección (entre las más recientes, la Sentencia de 15 de marzo de 1994, recurso número 203668), considerando como tal cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para, con todo respeto a los derechos fundamentales, y de acuerdo con la Ley, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución, de contribuir a los gastos públicos en la medida de su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 140.d) de la Ley General Tributaria, esta utilidad puede ser directa o indirecta. La utilidad directa se consigue cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, es decir, a actividades, titularidades, actos y hechos a los que la Ley conceda el gravamen. La utilidad indirecta se produce cuando el requerimiento afecta sólo a datos colaterales que pueden servir de indicio a la Administración para averiguar, después, hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora.

En este sentido, el requerimiento del nombre del beneficiario de las pólizas de seguro, en tanto no se produzca el hecho imponible para el mismo, es innecesario para la Administración. Hasta aquel momento, el dato carece de trascendencia tributaria respecto de cualquier figura impositiva, pues no va a proporcionar ninguna utilidad directa o indirecta a los órganos inspectores. Sólo cuando el hecho imponible se haya realizado será procedente la información, por tener, desde ese momento, trascendencia tributaria el dato que se solicita. Por esto, también, se afirma que no es necesario el nombre del beneficiario para determinar correctamente la eventual cuota tributaria del tomador, en cuanto que la posible deducción de la misma por razón de las primas satisfechas es hipotética y cabe la posibilidad de que no se realice (Sentencias de la Sección, entre otras, las de 15 de noviembre de 1990, 5 de febrero de 1991 y 18 de mayo y 1 de junio de 1993, además de la ya citada de 15 de marzo de 1994).

De cuanto antecede se deduce la procedencia de estimar parcialmente el recurso, por cuanto la resolución impugnada se ajusta a Derecho, excepción hecha de la exigencia del nombre del beneficiario en las pólizas de seguros, y así se declara.

OCTAVO.—No se han apreciado circunstancias que, de conformidad con lo prevenido por el artículo 131 de la Ley de Jurisdicción, determinen la expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador..., en nombre y representación de «Mapfre Vida, Sociedad Anónima de Seguros y Reaseguros sobre la Vida Humana», contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 18 de mayo de 1989, reseñado en el encabezamiento y primero de los Fundamentos de esta sentencia, que anulamos en parte, así como los actos administrativos de que trae causa, en cuanto que requieren información del nombre del beneficiario de las Pólizas de Seguros con prima única, en aquellos casos en que, a la fecha del requerimiento, no hubiera dicho beneficiario adquirido la suma o sumas previstas en su favor en el contrato de seguro, y desestimamos el recurso en todo lo demás, por ser dicha Resolución y Actos, salvo en el extremo indicado, conformes a Derecho; sin imposición de costas.

Así, por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitida en su momento a la oficina de origen, a los efectos legales, junto con el expediente -en su caso- lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. AN-3

Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero de 1995

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1467/1991

Ponente: Enrique Fernández Hernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 17

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Pagos a cuenta

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Mediante el presente recurso contencioso-administrativo se impugna el Acuerdo del TEAC, de 30 de abril de 1991, que desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución de 24 de marzo de 1988, dictada por el Tribunal Provincial de Madrid en el expediente número 8392/1986, relativo a retenciones por el Impuesto sobre Sociedades, correspondientes al primer trimestre de 1986, que ascendían a 199.260.000 pesetas.

Los hechos antecedentes de los actos referidos se inician en 26 de mayo de 1986, fecha en la que «Hidroeléctrica Ibérica-Iberduero, SA», comunicó a «Unión Eléctrica Fenosa, SA», que, al efectuar un pago periódico de intereses, devengados por el aplazamiento del precio de venta de diversos bienes (Participación en las Agrupaciones de Empresas de la Central Nuclear Trillo I y de la Central Nuclear de Almaraz; parte de su inmovilizado y mercado de Avila y del Suroeste de Madrid) que efectuó la segunda a la primera de las Empresas citadas, por importe de 1.107.000.000 de pesetas, había practicado retención por el Impuesto sobre Sociedades, que ascendió a 199.260.000 pesetas, que había ingresado en la Hacienda Foral de Vizcaya.

Contra el acto de retención descrito, «Unión Eléctrica Fenosa, SA» interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Madrid, que dictó Resolución en 24 de marzo de 1988, declarándose incompetente para conocer de la misma, por causa de que la Entidad retenedora tiene su domicilio social en Bilbao, por lo que la competencia corresponde al órgano correspondiente de la Diputación Foral. Esta resolución, recurrida en alzada, fue confirmada por el Tribunal Central, en su Resolución de 30 de abril de 1991, objeto de este recurso, al que fue asignada cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—Las pretensiones de la parte actora, concretadas en su demanda, de que sea revocada la resolución recurrida y se declare la competencia de los Tribunales

Económico-Administrativos del Estado para resolver la cuestión planteada (procedencia o no de las retenciones impugnadas). Solicita, asimismo, en aras de la economía procesal, que se anulen las referidas retenciones.

Su petición principal es fruto del razonamiento basado, fundamentalmente, en que no hay otra norma de procedimiento que convenga a la cuestión debatida que el art. 123.2 del Reglamento de Procedimiento de 20 de agosto de 1981, y que la norma sobre el Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco sobre la que se asienta el sistema y condiciona su regulación es el art. 18 de la Ley del Concierto, que asigna la tributación a las Diputaciones Forales respecto de las Sociedades que operen, exclusivamente, en territorio vasco, y a la Administración del Estado respecto de las que operen, exclusivamente, en territorio común, como es el caso de la Sociedad hoy recurrente, a cuya norma no obsta la posibilidad, prevista en el art. 15 de la misma Ley, de que las retenciones se ingresen en administración no competente, circunstancia que no afecta a su validez.

En lo que respecta a la improcedencia de las retenciones, se apoya al actor en lo dispuesto en la Ley 49/1984, de 26 de diciembre, y art. 258 f) del Reglamento del Impuesto (redacción vigente en 1986), concluyendo que son ingresos financieros no sujetos a tributación.

TERCERO.—Por el representante de la Administración demandada se formula oposición a la demanda mediante extensa y fundada argumentación, que inicia con el alegato de no ser aplicable, en el caso de autos, el art. 123.2 del Reglamento de Procedimiento de 1981, por cuanto es norma general, prevista para el supuesto ordinario, ajeno al conflicto entre Administraciones Tributarias, sobre la que debe prevalecer la norma especial, tanto la referente al impuesto exigido y en la modalidad que lo fue, como la que regula las situaciones derivadas de la vecindad del obligado tributario, según sea de territorio común o foral.

Afirma que la cuestión planteada versa únicamente, sobre la competencia de los Órganos Económico-Administrativos, por lo que no cabe entrar a examinar la cuestión de fondo; sin embargo, de modo cautelar, razona brevemente sobre la improcedencia de la pretensión del actor, al que no corresponde al beneficio tributario alegado, que, por otra parte, no ha intentado demostrar.

Deduca solicitud de que se desestime la pretensión del presente recurso y se confirme la resolución impugnada, por ser conforme a Derecho.

CUARTO.—Es evidente, dado el carácter revisor de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que en este proceso no cabe otro debate que el referido al acto administrativo impugnado, es decir el Acuerdo del TEAC de 30 de abril de 1991, que contiene un solo pronunciamiento, al que habrá de referirse la declaración que corresponde adoptar a la Sala, de ser conforme o no a Derecho, por lo que no podría decidir sobre cuestiones que no han sido debatidas y resueltas en vía administrativa, pues ello sería arrogación de una competencia que no le corresponde, suplantando a la Administración.

Como quiera que el debate se ha centrado en la determinación del Órgano Económico-Administrativo que deba decidir sobre la impugnación de la retención de referencia, sobre ello versará, exclusivamente, la decisión, que adopte la Sala, que no se pronunciará, por tanto, sobre la petición deducida por el actor en el número 3 del «suplico» de su demanda.

QUINTO.—Estima el actor, y lo emplea como argumento básico que la cuestión aquí planteada viene resuelta por lo dispuesto en relación con la regulación de la impugnación de los actos de retención, en el art. 123 del Reglamento de Procedimiento aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, cuyo número 2 previene que «será competente el Tribunal cuya competencia se extienda al lugar donde tenga su domicilio fiscal el contribuyente que soporte la retención». El mandato es claro y, por sí solo, fundamentaría, con arreglo a la tesis mantenida por el actor, la competencia, en el caso que nos ocupa, del Tribunal Provincial (hoy Regional) de Madrid, para conocer de la impugnación de retención sobre rendimiento que corresponde a la Entidad hoy recurrente, con domicilio social —y fiscal— en Madrid.

Sin embargo, dicho Reglamento es, como se expresa en su preámbulo, desarrollo reglamentario del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, promulgado como Texto articulado de la Ley 39/1980, de 5 de julio, en virtud de la autorización concedida por el art. 1 de la misma. Pues bien, hay dos preceptos en este Real Decreto Legislativo —art. 6.2 y Disposición Adicional— que establecen una norma de competencia opuesta a la invocada por el recurrente, puesto que «la competencia territorial para conocer de las reclamaciones económico-administrativas se determinará conforme a la sede del órgano que hubiera dictado el acto objeto de reclamación», art. 6.2, sin que la circunstancia de que ello nos conduzca a territorio foral, que puede determinar la atribución de un régimen normativo especial, sea óbice para su vigencia, puesto que establece (Disposición Adicional) que, «en los territorios forales se aplicarán las normas del presente Real Decreto Legislativo, de conformidad con lo preceptuado en los respectivos Estatutos de Autonomía o Convenio Económico, en su caso».

La primera conclusión que se desprende de esta lectura es la posible ilegalidad del citado art. 123.2 del Reglamento, por cuanto contradice lo dispuesto en norma de rango superior. Sin embargo, la circunstancia de no tratarse de un acto administrativo propiamente dicho, sino de actuaciones tributarias no emanadas directamente de un órgano administrativo, y las que se asigna el carácter de ser reclamables en vía económico-administrativa, y la concordancia con Estatutos autonómicos o Convenios económicos, prevenida para los preceptos del Real Decreto Legislativo, permiten admitir la legalidad del citado art. 123.2, en tanto no se oponga al mandato del art. 6.2 de la norma superior, conformado ya a las normas autonómicas dichas, a las que habrá que acudir para especificar el mandato de tal precepto.

SEXTO.—Conforme a lo establecido por el citado art. 6.2 del Real Decreto Legislativo, la competencia del órgano llamado a resolver la reclamación económico-administrativa se atribuye en función de la sede del órgano emisor del acto reclamado, o, en el presente caso, de la persona o entidad que, por mandato legal (Ley 44/1978, Ley 61/1978 y sus respectivos Reglamentos) sustituye al órgano administrativo.

En el caso de autos el acto tributario que se impugnó por el hoy recurrente, era, como se ha dicho, una retención por el Impuesto sobre Sociedades, practicada por Entidad domiciliada en Vizcaya, actuación que, de conformidad con lo prevenido por el art. 25 (redacción originaria, vigente en 1986) de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se regula en la misma forma establecida para el IRPF que lo es por el art. 12 de la misma Ley, cuyo número 4, que contempla, entre otros supuestos, el pago de intereses por el precio aplazado en la compraventa, dispone que la retención se exigirá por la Administración del territorio donde se halle situado el establecimiento o tenga su residencia habitual la entidad o persona obligada a retener, en este caso, la entidad pagadora, de los intereses sobre los

que se practica la retención, es decir, «Hidroeléctrica Ibérica Iberduero, SA», con domicilio social y fiscal en Bilbao (Vizcaya), lo que, a su vez, determina, con arreglo al art. 2.2 de la citada Ley, la competencia, tanto en el orden de gestión, como en el de reclamación, de los Órganos tributarios de dicha Diputación Foral, por lo que el acuerdo que así lo declara —Resolución del Tribunal Provincial de Madrid, de 24 de marzo de 1988— y el que lo ratifica —Resolución del Tribunal Central, de 30 de abril de 1991— deben considerarse ajustados a Derecho y, por tanto, ser confirmados, lo que implica la desestimación de este recurso.

SÉPTIMO.—No se han apreciado circunstancias que, de conformidad con lo prevenido en el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción, determinen la expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador, señor Alvarez Wiese, en nombre y representación de «Unión Eléctrica Fenosa, SA», contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 30 de abril de 1991, reseñado en el encabezamiento y primero de los Fundamentos de esta sentencia, y declaramos conforme a Derecho la Resolución impugnada, así como los actos de que trae causa; sin imposición de costas.

Así, por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitida en su momento a la oficina de origen, a los efectos legales, junto con el expediente —en su caso— lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 1995

Recurso: Contencioso-administrativo nº 331/1992

Ponente: Enrique Fernández Hernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 4
- Art. 45
- Art. 46

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Obligaciones de información
- Inspección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Mediante el presente recurso contencioso-administrativo se impugna el Acuerdo del TEAC de 16 de marzo de 1992, que estimó en parte el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución de 5 de noviembre de 1991, dictada por el Tribunal Regional del País Vasco en el expediente núm. 48/329/1991, que, a su vez, desestimó la reclamación entablada contra el requerimiento, fecha 25 de febrero de 1991, de la Dependencia Regional de Inspección del País Vasco, por el que se solicitaba de la Entidad, hoy recurrente, información correspondiente a las Pólizas de Seguro con prima única, emitidas por la misma durante los años 1988 y 1989, con identificación de los suscriptores y beneficiarios de las mismas, con expresión de la cuantía de las primas satisfechas, capital diferido y número de años de duración, incluyendo primas anuladas y rescatadas.

Interpuesto recurso de reposición contra el expresado requerimiento, la Dependencia Regional mencionada lo desestimó mediante Acuerdo 8 de marzo de 1991 que fue notificado el día 26 de marzo de 1991, contra el cual fue interpuesta reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por la Resolución del Tribunal Regional, de 5 de noviembre de 1991, que fue parcialmente revocada por la resolución del Tribunal Central, objeto de este recurso, al que se señala cuantía indeterminada. En dicha resolución se revoca, también en parte, el requerimiento impugnado, del que se suprime lo relativo a beneficiarios de las pólizas, ratificándolo en lo restante.

SEGUNDO.—Las pretensiones de la parte actora, reflejadas en la petición de su demanda, de que sean anuladas las resoluciones recurridas y las actuaciones anteriores, para su reposición al momento en que se efectuó el requerimiento de 25 de febrero de

1991, de la Inspección Regional del País Vasco, o, en otro caso se anule tal requerimiento y acuerdo que lo confirmó, vienen precedidas de extensa argumentación que versa sobre la falta de fundamentación del requerimiento, la incompetencia del órgano requirente y otros aspectos relativos a la legalidad del requerimiento.

TERCERO.—Por el representante de la Administración demandada, que se opone a la demanda y solicita la desestimación del recurso y confirmación de la resolución impugnada, se efectúa una amplia exposición, basada en la doctrina sentada en sentencias del Tribunal Constitucional, acogida en sentencias de esta Sala —que reproduce en parte— que legitiman, en el fondo y en la forma, la actuación inspectora en general y, en particular, la que tiende a obtener una información que se estima de trascendencia tributaria.

CUARTO.—Contra lo alegado por el hoy recurrente, razona el Tribunal Central en el sentido —que comparte la Sala— de que el requerimiento cumple los requisitos materiales y formales exigidos, conforme preceptúan los artículos 111 y 140 de la Ley General Tributaria y artículos 12 y 37 del Reglamento General de la Inspección, sin que la Entidad interesada esté incurso en alguna de las excepciones previstas en los citados artículos 111 (apartados 3.º, 4.º y 5.º) de la Ley y 37 (apartado 5.º) del Reglamento, habiendo sido formulado por escrito, en la forma prevista al efecto y por órgano competente para ello. En cuanto a su contenido, es indudable que versa sobre datos que están en posesión del requerido, que la solicitud es concreta y expresa y la trascendencia tributaria de los datos ha sido reiteradamente reconocida (sin perjuicio de volver sobre ello más adelante), con la única excepción del relativo a beneficiarios (que fue suprimido por el Tribunal Central, siguiendo criterios sentados por la Sala).

La concreta exposición de los datos requeridos junto con la finalidad perseguida y la mención de los preceptos legales de aplicación, se estima suficiente cumplimiento de la sucinta motivación del acto administrativo impugnado, que, además, cumplen el requisito de constancia en el expediente de los motivos o fundamentos del acto administrativo, lo cual hace innecesario el informe previsto en el artículo 93.3 del Reglamento de Procedimiento de 20 de agosto de 1981, que echa en falta el recurrente.

Finalmente, debe advertirse que tanto los artículos 40 y 43 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo, como el artículo 93 del Reglamento de Procedimiento, tienen condicionada la producción de sus efectos anulatorios a que la carencia de los requisitos formales no permitan alcanzar el fin pretendido o den lugar a indefensión del interesado, como establecen el artículo 48.2 de la Ley y el artículo 59 del Reglamento, y es obvio que las propias actuaciones incorporadas al recurso demuestran, justamente, lo contrario. Por otra parte, respecto del informe previsto en el artículo 93.3 citado, el propio precepto (art. 93.4) demuestra la escasa entidad de tal requisito, puesto que permite la continuación de la reclamación sin el expediente de gestión, de mucha mayor importancia que el informe, al que ni siquiera alude en este supuesto, lo cual es palmaria demostración de su innecesariedad.

QUINTO.—El artículo 2.º.c) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 26 abril, confiere a la Inspección la facultad de realizar, incluso por propia iniciativa, aquellas actuaciones inquisitivas o de información, tanto respecto de los particulares, como de otros organismos, que, directa o indirectamente, conducen a la aplicación de los tributos.

La determinación del órgano que está capacitado, legalmente, para requerir información tributaria de personas y Entidades ajenas a los contribuyentes, está en función del ámbito territorial y del objeto de la información. En la esfera de la Administración

Periférica de la Hacienda Pública, el órgano competente, en todo caso, es la Dependencia Regional de Inspección, en cuanto a la demarcación territorial de la Delegación de Hacienda Especial [art. 1.º.b) de la Orden Ministerial 26 de mayo de 1986], dentro de la cual podrán realizar actuaciones para la obtención de información respecto de cualesquiera personas o entidades, cuando lo precisen para el correcto desarrollo de las demás actuaciones que deban realizar.

Dicha dependencia no precisaba autorización del Delegado de Hacienda respecto de datos relativos a operaciones no incluidas en el artículo 111.3 de la Ley General Tributaria (en redacción introducida por la Ley 10/1985), como previene el número 4, en relación con los números 1 y 2, artículo 38, del Reglamento General de la Inspección. Y es claro que los «seguros de prima única» no están incluidos en dichas operaciones, como tiene declarado, reiteradamente, la Sala (entre otras, las Sentencias de 14 de diciembre de 1993 y 8 de marzo y 2 de noviembre de 1994, correspondientes a los recursos números 204.206, 205.277 y 204.581, respectivamente).

Respecto de la alegación del actor, relativa al «fuero» de la entidad requerida y sus efectos en relación con el requerimiento debatido, debe decirse que la regulación de la actuación de la Inspección Tributaria, tanto la de la Administración Central, como la perteneciente a la Hacienda Foral, está basada en el deber de colaboración entre ambas (artículo 5, Ley 12/1981), que puede ajustarse a un plan previamente concertado o ser resultado de conocimientos adquiridos en el ejercicio de su actividad, como se desprende v. g. de lo prevenido en el artículo 38.2 de dicha Ley (versión originaria, trasladada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, al segundo párrafo, apartado dos, del artículo 37), que ordena a una y a otra Inspección la comunicación a la no actuante de los hechos con trascendencia tributaria para dicha Administración, conocidos con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras. Es decir, no existe prohibición legal que impida actuar a la Inspección Tributaria del Estado sobre personas o entidades que puedan estar fiscalmente sujetas, en todo o en parte, a una Hacienda Foral, por lo que no cabe plantearse limitación en tal sentido y, menos aún, una cuestión de nulidad, por razón de incompetencia territorial, cuando se trata, simplemente, de obtener una información previa (que no se traduce, necesariamente, en actuación liquidatoria posterior) llevados a cabo por órgano al que se asigna competencia sobre una demarcación territorial sobradamente amplia, en relación con el domicilio y ámbito de actividades ordinarias, coincidente con la asignada a la Delegación de Hacienda Especial, como resulta de los ya mencionados Reglamento de la Inspección y Orden Ministerial 26 de mayo de 1986.

SEXTO.—Y antes de comenzar el estudio de los motivos concretos de impugnación que se esgrimen en la demanda, es inevitable traer a colación unos razonamientos que el Tribunal Constitucional expone en su Sentencia de 26 de abril de 1990, por la que se resuelven determinadas cuestiones de inconstitucionalidad contra ciertos preceptos de la Ley General Tributaria en la redacción que les dio la Ley 10/1985, de 26 de abril. En su fundamento jurídico número 3 dice, en efecto, el Tribunal Constitucional, que «antes de iniciar el enjuiciamiento de los citados preceptos legales, conviene traer a colación una breve consideración general sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el artículo 31.1 de la Constitución, pues sólo a partir de esta consideración —que es un "prius" lógico cuando de infracciones y sanciones tributarias se trata— puede entenderse cabalmente la singular posición en que la Constitución sitúa respectivamente a los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria, y a los ciudadanos, en cuanto sujetos pasivos y, en su caso, sujetos infractores del deber de contribuir. Dicho precepto constitucional dispone, en efecto,

que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Esta recepción constitucional, del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria (sic). Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes. Este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar, en concreto, que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el artículo 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo "se produciría una distribución injusta en la carga fiscal", pues "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar"; de ahí la necesidad y la justificación de "una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque puede resultar a veces incómoda y molesta" (STC 110/1984, F. tercero). La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a "un sistema tributario justo" como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o a las infracciones cometidas por quienes estén sujetos a las normas tributarias».

SÉPTIMO.—Así pues, si la Administración Tributaria ha formulado el requerimiento aquí impugnado para averiguar qué personas han entregado a Compañías Aseguradoras ciertas cantidades de dinero que acaso estaban en todo o en parte controladas fiscalmente, lo ha hecho no persiguiendo una finalidad espúrea (que nadie le ha reprochado, desde luego), ni siquiera persiguiendo otra cualquiera de las finalidades que lícitamente puede la Administración pretender, sino buscando una que la Constitución le impone específicamente, cual es la de procurar que todos los ciudadanos cumplan con sus obligaciones fiscales, para lo cual (y por emplear palabras del propio Tribunal Constitucional) ha de «ordenar y desplegar una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias». Esta es, pues, una idea básica que no conviene perder de vista a la hora de decidir si, en el caso que nos ocupa, la Administración ha obrado o no conforme a Derecho, ya que la petición de información que nos ocupa es uno de los medios que la Administración tiene para cumplir la finalidad dicha, según está regulado en los artículos 111 y siguientes de la Ley General Tributaria, que comienzan afirmando, como regla general, la de que «toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con

trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas». El precepto afecta a todas las personas, naturales o jurídicas, sin ninguna excepción, y, por lo tanto, afecta también a las Compañías de Seguros, como la actora. Por lo tanto, el requerimiento que se impugna en este recurso está en el ejercicio por la Administración de una función que le viene específicamente impuesta por la Constitución. Lo cual no quiere decir que tal función pueda ser ejercida sin límites y de cualquier modo (como, en el reverso, ningún derecho fundamental del individuo es ilimitado), así que es ya hora de analizar, examinando los motivos de impugnación que se esgrimen en la demanda, si esa función administrativa ha sido en este caso legalmente actuada.

OCTAVO.—La Ley General Tributaria, después de imponer a todas las personas la obligación de proporcionar a la Administración todos los datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria (artículo 111.1), especifica (artículo 111.2) que «las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen». De la letra de este precepto se deduce que la Administración puede utilizar dos medios de obtención de información; a saber, imponiendo a ciertas personas en normas de carácter general la obligación de suministrar periódicamente a la Administración datos de trascendencia tributaria [v. g. Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre —con la anulación que la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 1989, hizo de su disposición transitoria primera—; artículo 111.1.a) y b) de la Ley General Tributaria; artículo 109 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores; artículos 60 y 62 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, etc.], y, segundo, requiriendo individualmente a alguna o algunas personas a fin de que proporcionen cierta información con trascendencia tributaria. Y la parte actora estima que, en este segundo método, la expresión «requerimiento individualizado» quiere decir que la Administración sólo puede practicarlo en el curso de un expediente abierto contra un determinado contribuyente y sólo con referencia a él.

Este Tribunal no comparte la opinión de la parte recurrente: uno de los datos que la Administración puede necesitar (sabido o sospechado que en un determinado sector existen hechos imponible no controlados fiscalmente, o componentes de bases imponible también ignorados) es, precisamente, la identidad de los sujetos pasivos; en tales casos la Administración Tributaria no puede abrir ni un expediente individual, ni diez, ni cien, sencillamente porque no tiene a quien abrirlos. No hay ninguna razón jurídica sería para impedir que, en estos casos, la Administración Tributaria cumpla con eficacia la función que la Constitución le encomienda, existiendo, como existe, un método bien sencillo de actuación, cual es requerir a la entidad o entidades a fin de que faciliten a la Administración los datos necesarios, con los que ésta pueda ya incoar los expedientes individuales. Y esto es lo que ha ocurrido en el caso de autos. La entidad actora viene obligada a proporcionar a la Administración los datos referentes a los seguros de prima única, no porque exista una norma general que obligue a aquélla a proporcionarla siempre, en todo caso y periódicamente, sino porque en una fecha concreta recibió un acto administrativo específico, dirigido singularmente a ella, que le impuso de forma precisa la obligación de suministrar cierta información; esto es, un requerimiento individualizado, por contraposición al primer sistema. No existe en la Ley General Tributaria norma alguna que restrinja el concepto de «requerimiento individualizado» a los supuestos en que se hace para averiguar datos de un sujeto pasivo

tributario determinado (cuando eso se ha querido, se ha dicho expresamente; así, por ejemplo, en el número 3 del propio artículo 111, a propósito de los requerimientos a entidades bancarias y crediticias —precepto al que después aludiremos—; y aun en estos casos habría quizá que matizar el precepto, si lo que desconoce precisamente la Administración es la identidad de uno o varios sujetos pasivos; pero esto excede de nuestro actual objetivo), sino que la individualización viene referida, no al contenido del requerimiento —que puede ser más o menos amplio, según las necesidades de información que tenga la Administración—, sino al modo de operar ésta y a la singularidad del destinatario; es una decisión concreta de la Administración, expresada en un acto singular, y dirigida a una persona determinada.

NOVENO.—La literalidad del artículo 111.2 de la Ley General Tributaria («bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado...»), demuestra que, en efecto, la Administración puede acudir a cualquiera de los dos sistemas y que no tiene porqué haber diferencia entre ambos, en cuanto al contenido de la información solicitada.

Por otra parte, con tal estado de cosas, la Administración podría dar a su acto singular efectos retroactivos, mientras que no podría hacerlo por virtud de disposición de carácter general (que fue la razón por la que el Tribunal Supremo, en Sentencia de 13 de febrero de 1989, anuló la disposición transitoria primera del Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre, inadecuadamente invocado por el actor).

Los actos administrativos, en materia tributaria, por principio, se refieren siempre al pasado, y no al futuro, ya que se solicita información, o se investiga, o se practican liquidaciones sobre hechos imponibles ya producidos, y éste nada tiene que ver con la retroactividad, al no imponerse en tales casos a los administrados obligaciones que no estuvieran previamente establecidas en el ordenamiento jurídico (si no se pudiera pedir información sobre hechos o sucesos pasados, sobraría la Inspección de Hacienda y sobrarían todas las facultades de investigación y comprobación de la Administración Tributaria). En el caso de las disposiciones administrativas de carácter general, es decir, de decisiones administrativas que tienen efectos «erga omnes» y que se integran con vocación de permanencia en el ordenamiento jurídico, se excluye que puedan tener efectos retroactivos (salvo en lo favorable; véase que la sentencia mencionada se refiere, fundamentalmente, para excluir la retroactividad a los aspectos definitorios de infracciones y de sanciones que contiene el Real Decreto 2529/1986), y ello porque, al innovarse el ordenamiento jurídico (v.g., se establece una obligación general y periódica que antes no existía) los efectos sólo pueden producirse para el futuro, por imponerlo así los artículos 9.3 de la Constitución y segundo del Código Civil (y dígase lo mismo respecto de la competencia en un caso y en otro).

Por lo tanto, no es cierto que la Administración haya utilizado inadecuadamente los sistemas de obtención de información regulados en el artículo 111 de la Ley General Tributaria, y fracasa, en consecuencia, el motivo de impugnación esgrimido en la demanda.

DÉCIMO.—Se alega por el actor la inexistencia de obligación a facilitar información a la Administración, por no establecerse así en el Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre. No puede aceptar la Sala un argumento basado en la no mención, en estas u otras disposiciones legales, de la obligación informativa que ahora se le exige. No cabe aplicación analógica en esta materia que, como se viene razonando, está perfectamente delimitada a partir del repetido artículo 111.2 de la Ley General Tributaria, cuerpo legal que ampara el requerimiento de información debatido pese a los reiterados intentos del recurrente de tratar de incluirlo -para su más fácil impugnación- dentro del específico

marco de la información administrativa, regulada en el citado Real Decreto 2529/1986, que persigue una finalidad distinta de los requerimientos propios de la gestión tributaria individualizada.

Además de cuanto se lleva indicado, conviene recordar que el artículo 111 de la Ley General Tributaria establece, con carácter general, un límite objetivo al deber de facilitar la información requerida. Este límite consiste en que, en todo caso, los datos solicitados deben tener trascendencia tributaria. Lo que es lógico, habida cuenta de que el requerimiento de información se encuadra en la función inspectora y comprobadora de la Administración, ejercitable única y exclusivamente respecto del ámbito tributario, por lo que no sería admisible su ejercicio con fines distintos.

El concepto de «trascendencia tributaria» ya fue precisado por esta sección (Sentencia de 16 de mayo de 1990), considerando como tal la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para, con respecto a los derechos fundamentales, y de acuerdo con la Ley, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 140.d) de la Ley General Tributaria, esta utilidad para la Administración puede ser directa o indirecta. La utilidad directa se consigue cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, es decir, a actividades, titularidades, actos y hechos a los que la Ley anuda el gravamen. La utilidad indirecta se produce cuando el requerimiento afecta sólo a datos colaterales que pueden servir de indicio a la Administración para averiguar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora.

UNDÉCIMO.—Igualmente, alega el recurrente que, como empresario, tiene obligación de guardar la máxima discreción respecto de sus clientes.

La Sala no puede aceptar tal argumento, por las siguientes razones:

1.-La actora es una persona jurídica, una sociedad anónima, y como tal no puede alegar intimidad alguna frente a la Administración Tributaria; su intimidad son sólo sus libros y sus cuentas, que han de estar siempre a disposición de la Inspección (art. 110 LGT). Y si desde esta perspectiva se quiere pasar a la del secreto en el ejercicio de su actividad comercial, concluiremos que la Constitución no reconoce, en general, tal derecho, sino que lo limita al ámbito de la información [art. 20.1.d)] y al de ciertos profesionales (v.g. Abogados) para eximirles del deber de declarar sobre hechos delictivos (art. 24.2). La Entidad actora no es un «profesional» en el sentido mencionado, y por ello como dice la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, del TC, el secreto que invoque en este pleito la parte actora «no puede tener otro fundamento que el derecho a la intimidad del cliente, reconocido en el art. 18.1 CE, pues no hay una consagración explícita y reforzada de este tipo de secreto, como la hay del secreto bancario». Y este derecho a la intimidad del cliente no se vulnera facilitando la información objeto del requerimiento, como expresa la citada sentencia del Tribunal Constitucional y otras, recogidas en múltiples Sentencias de la Sala (entre otras, la de 18 de mayo de 1993, Recurso núm. 203.988).

Decae, pues, como los anteriores, este motivo de recurso, lo que determina la necesidad de desestimar el presente recurso contencioso-administrativo y de confirmar la resolución impugnada, que debe declararse conforme a Derecho.

DUODÉCIMO.—No se han apreciado circunstancias que, de conformidad con lo prevenido por el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción, determinen la expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora..., en nombre y representación de «Allianz-Ercos, SA» de Seguros y Reaseguros, contra el Acuerdo del TEAC de 16 de marzo de 1992, reseñado en el encabezamiento y primero de los fundamentos de esta sentencia, y declaramos conforme a Derecho la resolución impugnada; sin imposición de costas.

Así, por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitida en su momento a la oficina de origen, a los efectos legales, junto con el expediente -en su caso- lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2003

Recurso: Contencioso-administrativo nº 129/2000

Ponente: María Asunción Salvo Tambo

Artículos del Concierto:

- Art. 19
- Art. 45
- Art. 65

Voces:

- Junta Arbitral
- Inspección

Madrid, a veintiocho de enero de dos mil tres.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 129/2000, se tramita a instancia del ABOGADO DEL ESTADO, en nombre y representación de la Administración General del Estado frente a la entidad BBVA SEGUROS, S.A. representada por el Procurador D. Francisco Javier Ruiz Martínez Salas, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de mayo de 1999, sobre liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Retenciones del capital mobiliario, ejercicios 1989 y 1990; siendo la cuantía del mismo 76.223.120,96 euros (12.682.460.204 pesetas), y habiéndose seguido el procedimiento especial de lesividad.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por Orden Ministerial de 6 de enero de 2000, se declaró lesiva a los intereses públicos la resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999.

SEGUNDO.—La representación estatal, en fecha 18 de febrero de 2000 interpuso recurso contencioso administrativo, por el procedimiento de lesividad, contra la citada Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de mayo de 1999, formalizando demanda, y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo: *“Que con admisión del presente escrito y sus copias, junto con la declaración de lesividad y expediente administrativo, tenga por interpuesto recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAC de 26 de mayo de 1999 y por presentada demanda y, en su día, previo emplazamiento a la parte*

demandada para que se persone y conteste, en su caso, a la misma, dicte sentencia estimando el recurso y, consiguientemente, anulando la resolución recurrida por no ser conforme a Derecho, para acto seguido, entrar en el examen de la cuestión de fondo y pronunciarse sobre la conformidad a Derecho de las liquidaciones impugnadas”.

TERCERO.—La entidad demandada contestó a la demanda en la que expuso los Hechos y Fundamentos de Derecho que estimó oportuno para concretar su oposición al recurso de lesividad en el suplico de la misma en el cual solicitó: *“Que teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito, y por devuelto el expediente administrativo, se sirva admitirlo, tenga por formulado el escrito de Contestación a la Demanda en el recurso de Lesividad número 129/00 interpuesto por el Abogado del Estado y, previos los trámites legales oportunos, declare conforme a Derecho la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de enero de 1999 recurrida e improcedente la declaración de lesividad pretendida. Subsidiariamente, en el supuesto en que declare lesiva la citada Resolución, SUPLICO a esa Sala que reponga las actuaciones al órgano administrativo del que proceden, a fin de que el mismo se pronuncie sobre el fondo de la cuestión debatida y, en caso de no acceder a la reposición de las actuaciones, declare esa Sala improcedentes las liquidaciones tributarias de que la resolución que aquí se impugna traen causa por los motivos que anteceden. Accesoriamente, para el supuesto en que ninguno de los Suplicos precedentes fueran atendidos, a la Sala SUPLICO que declare improcedente el método de cálculo de la base sobre la que se calcula la retención exigida y que se anule la liquidación de intereses de demora. Finalmente, y también con carácter subsidiario a los petita anteriores, SUPLICO a la Sala que estime que la conducta de mi representada no es constitutiva de infracción tributaria y anule la sanción impuesta”.*

CUARTO.—Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto, de fecha 2 de noviembre de 2000, acordando el recibimiento a prueba por plazo común de treinta días, habiéndose practicado la propuesta y admitida con el resultado obrante en autos.

Mediante escrito presentado el 11 de junio de 2001, el Abogado del Estado modificó el Suplico de su anterior demanda solicitando en el mismo que; *“con admisión de este escrito, tenga evacuado el trámite de conclusiones y previo cumplimiento de las demás formalidades legales acuerde dictar sentencia estimatoria del recurso y anulatoria de la resolución recurrida con reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior al fallo del TEAC, obligando a éste a entrar en el examen de la cuestión de fondo y a pronunciarse sobre la conformidad o no a Derecho de las liquidaciones impugnadas”.*

QUINTO.—Tras el trámite de Conclusiones, quedaron los autos pendientes de señalamiento lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 23 de octubre de 2002; y mediante providencia de 14 de mayo de 2002 se señaló para votación y fallo el día 18 de julio de 2002, señalamiento que fue dejado sin efecto a medio de providencia de fecha 17 de julio de 2002 acordándose emplazar al Gobierno Vasco para que en el plazo de nueve días se personase en las presentes actuaciones si a su derecho conviniese, habiendo constancia en autos de su falta de personación una vez transcurrido el plazo concedido al efecto. Finalmente mediante providencia de fecha 22 de noviembre de 2002 se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 16 de enero de 2003.

SEXTO.—En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción. Y ha sido Ponente la Ilma. Sra. D^a María Asunción Salvo Tambo, Presidente de la Sección.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo por el Abogado del Estado en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, la resolución de 26 de mayo de 1999 del Tribunal Económico Administrativo Central (R.G. 6563-95, R.S. 348-96; R.G. 956-96, R.S. 675-96) por la que, resolviendo acumuladamente las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por la entidad EUROSEGUROS SOCIEDAD ANÓNIMA COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS —ahora codemandada— contra liquidaciones practicadas por la Oficina Nacional de Inspección y relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Retenciones del Capital Mobiliario) de los ejercicios 1989 y 1990, acuerda: *“Estimar las reclamaciones y anular todo lo actuado en los correspondientes expedientes de gestión, a partir de 22 de diciembre de 1994, incluidas las liquidaciones impugnadas, sin perjuicio de la interrupción de la prescripción”*.

Del expediente administrativo resultan los siguientes hechos con significación jurídica y con relevancia para la decisión del litigio:

1º) La Inspección de los Tributos de la Oficina Nacional de Inspección, con fecha 10 de marzo de 1995, incoó acta de disconformidad nº 130834-4 a la entidad EUROSEGUROS SOCIEDAD ANÓNIMA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, en relación con las retenciones de rendimientos del capital mobiliario a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y correspondientes a los años 1989 y 1990. En la referida acta, tras considerar las operaciones “a prima única” denominadas *“Seguro de Capital Asegurado”* y *“Seguro de Capital Asegurado Eurobao”* y canalizadas mediante la concertación de tres pólizas colectivas por la mencionada entidad aseguradora como operaciones que no podían calificarse como seguros de vida, sino como operaciones de imposición retributiva de capitales, cuyos rendimientos quedaban, por tanto, a juicio de la Inspección, sometidos a retención, una vez elevados a su importe íntegro, se formuló propuesta de regularización de la situación tributaria de aquella entidad, fijándose una deuda tributaria de 19.391.766.992 pesetas (5.367.445.430 correspondientes a cuota, 3.289.430.702 pesetas a intereses de demora y 10.734.890.860 a sanción).

2º) El Diputado de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Vizcaya se había dirigido al Ministro de Economía y Hacienda mediante un escrito fechado el 19 de diciembre de 1994 en el que, tras exponer que *“ha tenido conocimiento de Actuaciones Inspectoras realizadas por los Servicios de Inspección de la Hacienda Estatal en relación con la Sociedad EUROSEGUROS, S.A. y que se ha materializado en diligencia de constancia de hechos... así como en propuesta de regularización tributaria...”* y por entender que *“los órganos inspectores de la Administración Tributaria del Estado, con tal actitud ignoran respecto de las operaciones que son objeto de inspección la competencia de esta Hacienda Foral...”*, solicitaba que *“se tenga suscitado conflicto de competencias por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia contra la Administración Central del Estado, en relación con las actividades inspectoras que se están llevando a cabo por la Inspección de Tributos del Estado contra la Sociedad EUROSEGUROS, S.A.”*, así como que *“se proceda por parte de los órganos competentes de la Hacienda Estatal y de la Comunidad Autónoma del País Vasco a iniciar el procedimiento administrativo que corresponda para la constitución de la Junta Arbitral a la que se refiere el artículo 39 de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma*

del País Vasco” y, por último, “... que de conformidad con el ya citado Artículo 39.6, las Administraciones implicadas se abstengan de cualquier actuación adicional que no sea la interrupción de la prescripción”.

3º) La Oficina Nacional de Inspección giró, el 3 de julio de 1995, liquidación definitiva, confirmando la propuesta de liquidación anteriormente mencionada, excepto en lo relativo a la sanción, que quedó en suspenso. Contra la citada liquidación la interesada interpuso recurso de reposición que fue desestimado por resolución de la Oficina Nacional de Inspección de 21 de agosto de 1995. Contra dicha resolución, asimismo, interpuso la referida entidad reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

4º) Consta, también, en el expediente, un segundo escrito de la misma Diputación Foral, dirigido igualmente al Ministerio de Economía y Hacienda, y fechado el 14 de septiembre de 1995, en el que, tras exponer que había tenido la referida Diputación Foral conocimiento del acta de inspección y de la liquidación dimanante de ella, se concluye diciendo que *“si bien no se han incluido las posibles deudas tributadas por razón de los territorios históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, la concreción cuantitativa y cualitativa de aquella parte se ha determinado en función del criterio de tan solo una de las dos Administraciones, la Estatal, interesada en el conflicto de competencias pendiente de resolución”* y ello *“transgrede formalmente las normas contenidas en el artículo 39 de la Ley del Concierato y, particularmente, su apartado 6, viciando de nulidad absoluta todos los actos de trámite y posteriores actos administrativos que se pudieran producir antes de la resolución del conflicto de competencias”.*

5º) Por su parte, la Oficina Nacional de Inspección dictó, en fecha 31 de enero de 1996, resolución confirmando la procedencia de la imposición de la sanción más arriba aludida, si bien reduciéndola al 75% de la cuota (4.025.584.072 pesetas, resolución que también fue objeto de reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Central).

6º) Acumuladas las dos referidas reclamaciones, el Tribunal Económico Administrativo Central las estimó mediante la resolución que constituye el objeto de la presente impugnación.

7º) La Agencia Estatal de Administración Tributaria solicitó informe de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado sobre la posible declaración de lesividad de la referida resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, informe que fue evacuado en fecha 30 de noviembre de 1999, en el que se concluía que existía base suficiente para declarar la lesividad de la mencionada resolución.

8º) Finalmente, y previa audiencia de la interesada —la ahora codemandada— y a propuesta del Secretario de Estado de Hacienda y Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se dictó la Orden de 6 de enero de 2000, por la que se declara lesiva a los intereses públicos la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de mayo de 1999, dictada en las reclamaciones económico-administrativas de referencia y que constituye el objeto de la presente impugnación.

SEGUNDO.—El Abogado del Estado pretende la declaración de lesividad de la referida resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de mayo de 1999 y la reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior al acuerdo de dicho Órgano económico-administrativo, obligando a éste a entrar en el examen de la cuestión de fondo y a pronunciarse sobre la conformidad o no a Derecho de las liquidaciones

originariamente impugnadas. Para ello se funda en que al no existir, a su juicio, Junta Arbitral para resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales, no cabe considerar —como hizo el Tribunal Económico Administrativo Central— que es nula la actuación de la Administración Tributaria Estatal porque ello sería dejar imprejuzgada "sine die" la cuestión de fondo suscitada en relación con tales liquidaciones que se hallan en la base del presente recurso.

Por el contrario, la Entidad demandada, favorecida por la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central en los presentes impugnada, sostiene el carácter excepcional de la declaración de lesividad por su contradicción, a su juicio, con la doctrina de los actos propios, la presunción de validez de los actos administrativos y, sobre todo, la vulneración del principio de seguridad jurídica, amén de la ausencia de un cauce para declarar lesivas las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, además de que, siempre a juicio de la parte codemandada, la resolución impugnada no sólo no lesiona los intereses públicos, sino que es conforme al Ordenamiento Jurídico; completando su oposición a la demanda de lesividad con la pretensión, subsidiaria, que también formula el Abogado del Estado (esto es, la reposición de las actuaciones al Tribunal Económico Administrativo Central si fueran rechazadas sus argumentaciones anteriores por la Sala); finalmente, entrando en el fondo del asunto, se argumenta en la contestación a la demanda de lesividad sobre la naturaleza de auténticos "contratos de seguro" de las operaciones cuestionadas y, como consecuencia de ello, sobre la improcedencia de la elevación al íntegro llevada a cabo por la Inspección en las actas del caso, así como de la improcedente, también a su juicio, liquidación de los intereses de demora y de la sanción impuesta por la Administración.

TERCERO.—Por razones de orden lógico procesal y dada la prioridad metodológica que las cuestiones de orden procesal plantean sobre las de índole sustantivo y teniendo en cuenta, asimismo, el carácter revisor de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la Sala ha de resolver, con carácter previo, la cuestión relativa a la posibilidad de declarar lesiva una resolución del Tribunal Económico Administrativo Central como es la impugnada en el presente recurso.

Contrariamente a lo que sostiene la demandada, no existe duda de que los actos declarativos de derechos de la Administración tributaria pueden ser declarados lesivos a los intereses públicos porque así se establece paladinamente en el artículo 159 de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 43 de la Ley 13/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa; siendo así que entre los órganos que forman parte de la Administración Tributaria se encuentran, también, con arreglo al artículo 90 de la propia Ley General Tributaria (*"Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquélla gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes"*) los órganos económico-administrativos y, por ello mismo, el Tribunal Económico Administrativo Central. Por lo demás, el carácter lesivo para los intereses públicos es al propio órgano competente para declarar la lesividad a quien corresponde apreciarlo, pero tampoco cabe ignorar que, asimismo, es patente, independientemente de que sea conforme o no a Derecho (apreciación ésta que es lo que justamente corresponde a este Tribunal), que lesiona intereses públicos (no debe confundirse lesión de los intereses públicos con antijuridicidad) una resolución que —como la que ahora se impugna— anula unas liquidaciones tributarias de la propia Administración Estatal. Finalmente, tampoco cabe apreciar que una declaración de lesividad constituya vulneración del

principio de seguridad jurídica, ni contradiga la presunción de validez de los actos administrativos ni, en último término, constituya infracción de la también invocada doctrina de los actos propios, y ello por las siguientes razones: en cuanto a la invocación del principio de seguridad jurídica, porque tal y como se configura en nuestro Derecho la declaración de lesividad, como un acto administrativo que es requisito o presupuesto procesal indispensable para la legitimación activa de la Administración del Estado en los casos en que la misma se proponga actuar como parte demandante en recursos contencioso-administrativos dirigidos contra sus propios actos declarativos de derechos, se trata de un sistema previsto en el ordenamiento jurídico y, por ello mismo, dotado de las garantías de certeza y concreción que exige el principio de Seguridad Jurídica (artículo 9.3 CE) teniendo en cuenta, además, que no estamos ante una revisión administrativa de un acto declarativo de derechos sino únicamente ante un presupuesto para que la Administración pueda impugnar sus propios actos declarativos de derechos cuyo enjuiciamiento, en definitiva, viene atribuido a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-administrativa; tampoco queda desvirtuada la presunción de validez de los actos administrativos, sino muy al contrario, confirmada, porque precisamente en virtud de tal presunción de validez la Administración ve alterada su normal posición procesal como demandada y se ve compelida a ser ella misma demandante contra sus previos actos declarativos de derechos; finalmente, difícilmente cabe sostener que es contraria a la doctrina de los actos propios cuando, como se acaba de decir, la declaración de lesividad, dentro del más amplio ámbito de la revisión de actos en vía administrativa, tiene como fundamental finalidad que la Administración pueda cuestionar la validez de previos actos dictados por la misma.

En suma, no puede prosperar la formal oposición de la demandada porque, en primer término y con carácter prioritario, las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central son susceptibles de ser declaradas lesivas con arreglo al artículo 159 en relación con el artículo 90, ambos de la Ley General Tributaria. Y, en segundo lugar, ningún principio de derecho administrativo queda alterado o desvirtuado, sino, muy al contrario, adquieren su plena virtualidad los invocados, a través del cauce especial de revisión de actos administrativos, cual es el recurso de lesividad, ya que, en definitiva, el enjuiciamiento de la validez de la resolución declarada previamente lesiva a los intereses públicos, como el de todos los actos de liquidación tributada que son objeto de impugnación en vía contencioso-administrativa, queda residenciado en los Tribunales del Orden Contencioso-administrativo, siendo, por tanto, la declaración de lesividad, como veíamos, un presupuesto procesal inexcusable para la impugnación por la propia Administración Tributaria, quien además, y en virtud de la misma, ha de correr con la carga procesal inherente a la posición de demandante.

Por lo demás, éste es el criterio que viene manteniendo reiteradamente esta Sala y Sección de la Audiencia Nacional, así, entre otras muchas, en SAN de 7 de febrero (Recurso nº 728/1999) y 7 de marzo y 30 de abril de 2002 (Recursos 1080 y 1081/1999).

Baste, por último, en tal sentido, dejar constancia de lo señalado en la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2001, en relación tanto con la Administración estatal financiera como con las autonómicas (respecto de los tributos propios), las cuales, según se expresa, «pueden emprender la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho de dichas resoluciones a iniciativa del Ministro de Hacienda (artículo 153.1 de la Ley General Tributaria y artículo 56 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas), o de las correspondientes Autoridades Autonómicas, y pueden actuar, asimismo y previa

declaración de lesividad, su anulación en sede contencioso administrativa a cargo de la respectiva “Administración Tributaria”; estas facultades no están atribuidas a la Administración Autónoma cuando las resoluciones de la vía económico administrativa adoptadas en materia de tributos cedidos, les son desfavorables, en razón de que la revisión en tales vía y materia están reservadas, como se ha visto anteriormente, a los Tribunales Económico Administrativos del Estado.

CUARTO.—Procede, por lo tanto, entrar en el examen de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central en las presentes impugnada y cuya anulación pretende el Abogado del Estado.

Punto de partida a tales efectos ha de ser el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, cuyo artículo 39.6 disponía que: “*Cuando se suscite el conflicto de competencias las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación que no sea la interrupción de la prescripción*”, precepto conforme al cual si efectivamente se hubiera suscitado el conflicto de competencias hubiera debido existir una abstención de la Administración requerida de incompetencia.

Para profundizar sobre el alcance y significado del precepto transcrito cuya aplicación literal llevó al Tribunal Económico Administrativo Central a dictar la resolución ahora impugnada, debemos tener en cuenta, por lo que aquí interesa la norma contenida en la redacción originaria del artículo 39.1 de la citada Ley 12/1981, ya que la redacción dada, por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, se aplica a los tributos devengados a partir del primero de enero de 1991, y aquí se trata de tributos devengados en los ejercicios 1989 y 1990. Pues bien, el precepto en su primitiva redacción originaria disponía: “*Se constituye una Junta Arbitral que resolverá los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales... en relación con la determinación de la residencia habitual de las personas físicas, del domicilio fiscal y de la cifra relativa de negocios de las personas jurídicas...*”. Antes de continuar, puntualizaremos dos aspectos significativos, a saber, de una parte que las funciones de la Administración del Estado en materia tributaria corresponden desde 1991 (artículo 103 de la Ley 31/1990 de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1991) a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, de otra, que tratándose de personas jurídicas —como aquí acontece— el objeto del conflicto ha de quedar circunscrito a la determinación del domicilio fiscal, no al alcance de las actuaciones inspectoras.

Sobre la base precedente la Sala entiende que ni el argumento mantenido por la Administración del Estado para justificar la continuación de las actuaciones inspectoras ni las razones dadas por la Diputación Foral se ajustan a las exigencias legales.

Por lo que se refiere a la Administración Estatal no cabe asumir el argumento relativo a la inexistencia de una Junta arbitral, o por mejor decir, tal argumento debe ser calificado de irrelevante. Así, el propio artículo 39.1 disponía que “*Se constituye una Junta Arbitral...*”, de manera que desde la entrada en vigor de la Ley 12/1981 existía tal Junta Arbitral, precisamente constituida por el artículo 39.1 del CEPV que se acaba de citar. Desde esta perspectiva el que se hubiera procedido o no a nombrar los componentes o miembros de esa Junta Arbitral constituida “ministerio legis”, es algo puramente adjetivo y, en todo caso, no puede hacer depender el funcionamiento de una institución creada por la ley de la resistencia a designar a sus miembros integrantes ya que ello sería tanto como dejar en manos de las Administraciones Públicas el cumplimiento y efectividad de las previsiones de la Ley. Además, nada obsta a que en cualquier

momento los órganos administrativos competentes para la designación de sus miembros procediesen a su efectivo nombramiento, tal y como consta en el expediente administrativo respecto de algunos de ellos. Por lo tanto, al existir la Junta Arbitral, debía entrar en funcionamiento en los supuestos que para su actuación se preveían en el citado artículo 39.6 de la Ley 12/1981.

Sentado lo anterior, debe valorarse, como adelantábamos, si el conflicto fue o no correctamente planteado por la Diputación Foral. Y tampoco aquí cabe dar, a juicio de la Sala, una respuesta afirmativa, sino al contrario este Tribunal entiende que el conflicto estaba mal planteado desde el principio por un doble orden de razones: en primer lugar, porque el requerimiento de inhibición fue dirigido al entonces Ministerio de Economía y Hacienda (actualmente Ministerio de Hacienda) cuando, según se acaba de ver, debió ser dirigido al Ente competente en materia tributaria, cual era ya la Agencia Estatal de Administración Tributaria; en segundo término, objetivamente, porque se suscitó sobre una materia que el artículo 39.1 de la Ley 12/1981 no contemplaba como susceptible de conflicto (como es la atinente a las actuaciones inspectoras) ya que debiera haberse suscitado en relación con el domicilio fiscal.

Ahora bien, teniendo en cuenta el principio espiritualista que en materia de conflictos debe inspirar las actuaciones jurisdiccionales (Sentencia 1/1998, de 23 de marzo del Tribunal de Conflictos Jurisdiccionales resolutoria del conflicto de jurisdicción número 34/1997), hemos de entender que a la vista de lo realmente acaecido los defectos observados en el planteamiento del conflicto pueden estimarse subsanados en virtud de los trámites que se han realizado. En definitiva, cabe concluir que la Diputación Foral suscitó a la Administración Tributaria el conflicto de competencias con arreglo al tantas veces citado artículo 39.6 de la Ley 12/1981.

QUINTO.—Los razonamientos que anteceden han de conducirnos inexorablemente al análisis de los efectos del planteamiento del conflicto de competencias, esto es, a si debemos detenernos en la literalidad del artículo 39.6 de la Ley 12/1981, como hizo el Tribunal Económico Administrativo Central; o debe profundizarse en la significación y alcance no sólo de dichos precepto sino del propio conflicto de competencias.

A tales efectos resulta relevante lo dispuesto en el artículo 37.2 de la Ley 12/1981 que fija el concreto alcance de una resolución del conflicto favorable a la Diputación Foral. Y ello es así, porque, obviamente, nunca el mero planteamiento del conflicto de competencias puede conllevar unos efectos y un alcance de mayor envergadura que la misma resolución del conflicto, además, en sentido favorable a quien lo ha suscitado.

Pues bien, el precepto en cuestión dispone que *“Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que en el ámbito de las competencias atribuidas en el presente Concierto a las Diputaciones Forales del País Vasco deban efectuarse fuera de su territorio serán practicadas por la Inspección Financiera y Tributaria del Estado a requerimiento del órgano competente de dichas Diputaciones Forales”*. Luego, aún en la hipótesis de que el conflicto hubiera estado bien suscitado desde el primer momento y, además, la competencia correspondiese a la Diputación Foral requirente, las actuaciones inspectoras llevadas a cabo fuera del País Vasco deberían ejercitarse por los órganos de la Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Llegados a este punto, es de recordar que, como anteriormente se ha expuesto, las actuaciones inspectoras determinantes del requerimiento se ceñían exclusivamente al territorio del Estado, ajeno, por tanto, al ámbito territorial propio del País Vasco, de manera que al haber sido llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos del Estado hubieran sido las mismas e idénticas aún en la hipótesis dialéctica de que el conflicto de

competencias se hubiera tramitado y resuelto de modo favorable a la Diputación Foral. O, lo que es lo mismo, si el conflicto hubiera determinado que la competencia correspondía a la Diputación Foral las actuaciones inspectoras fuera del País Vasco —que son todas y solas las que se llevaron a cabo— por imperativo del Artículo 37.2 de la Ley 12/1.981 hubieran debido ser requeridas de la Inspección Tributaria del Estado que es la que efectivamente las realizó.

Lo anterior conduce a la aplicación del principio de conservación del acto administrativo. En efecto, el mismo principio espiritualista a que antes nos referíamos y que lleva a la Sala a admitir que el conflicto fue bien planteado, ha de conducirle también a entender que la infracción del artículo 39.6 de la Ley 12/1981 no puede tener más alcance que aquél que le correspondería si el precepto hubiera sido escrupulosamente respetado; esto es, deben así conservarse *“aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción”* (artículo 66 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común). En definitiva, el resultado de las actuaciones inspectoras fuera del País Vasco, que, como se acaba de decir, coincide con la totalidad de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo en el presente caso por la Inspección de Tributos del Estado, hubiera sido el mismo si correspondiera la competencia a la Diputación Foral o a la Administración Estatal, puesto que, se insiste, la Inspección de Tributos del Estado no incluyó en el acta de Inspección las operaciones realizadas por la demanda ni en el territorio de Vizcaya, que es el correspondiente a la competencia de la Diputación Foral que suscitó el conflicto, ni tampoco en los territorios de Álava y Guipúzcoa.

La conclusión precedentemente alcanzada deriva, en definitiva, de la aplicación del principio de tutela judicial efectiva, puesto que una respuesta distinta supondría una solución puramente formalista contraria a dicho principio y al artículo 31.1 de la Constitución, sobre todo si se tiene en cuenta el criterio en cuanto a la distribución de competencias —que es lo que constituye propiamente el fondo del recurso de lesividad— y en cuanto al contenido material de derechos tal y como ha sido ya delimitado por la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo y de esta misma Sala y Sección de la Audiencia Nacional.

SEXTO.—Efectivamente, respecto de la distribución de competencias este tribunal tiene declarado que las que corresponden a la Administración del Estado se extienden a todo el territorio del Estado con exclusión del territorio del régimen foral (SAN de 24 de abril de 2000 resolutoria del Recurso nº 556/1997) criterio que, además, ha sido el mantenido por el Tribunal Supremo (SSTS de 22 de noviembre de 1999 y 25 de abril de 2000 resolutorias de los recursos de casación nº 208/1995 y 4974/1995) en supuestos sustancialmente análogos.

Del propio modo y en cuanto al contenido material de derechos esta Sala también ha resuelto el fondo de la cuestión propiamente dicha que constituye el núcleo esencial del recurso en su sentencia de 7 de noviembre de 1997 que resultaría aquí íntegramente de aplicación en todos sus pronunciamientos, ya que se dictó, como no deja de reconocer la codemandada, en relación con operaciones idénticas a las que constituyen el objeto de este recurso, realizadas igualmente por la misma entidad en los años 1986 a 1988 (EUROSEGUROS) y sobre las que la Administración Tributaria había girado liquidación en 1990. También entonces la ahora codemandada, y entonces demandante, sostenía que las liquidaciones administrativas eran contrarias a Derecho ya que las operaciones realizadas eran contratos de seguros y, en consecuencia, no existía, siempre a su juicio, obligación de retener; así como que, subsidiariamente, la base imponible de

las retenciones calculadas por elevación al íntegro era ilícita ya que la propia Administración admitía como probados los rendimientos reales pagados por EUROSEGUROS; que, también subsidiariamente la liquidación de intereses de demora era contraria a Derecho y, por último, que la sanción impuesta también resultaba improcedente.

El contenido de la referida sentencia es sobradamente conocido por las partes y ha sido ratificado por el Tribunal Supremo en diversas sentencias (STS de 27 de noviembre de 1999 y 10 de octubre de 2001) en que la Sala Tercera del Alto Tribunal se manifiesta en contra de la conceptualización del tipo de contratos denominados seguros “a prima única” como auténticos seguros, tal y como ha recordado en sentencia muy reciente el propio Tribunal Supremo (STS de 7 de diciembre de 2002, Recurso de Casación nº 1906/1997).

Por otra parte, en nuestra sentencia de 24 de abril de 2000 (dictada en el Recurso nº 556/1997), a propósito de la competencia para practicar la liquidación y para realizar actuaciones inspectoras, y respecto de las operaciones llevadas a cabo en territorio foral (Vizcaya), la Sala tiene declarado:

“Despejado el anterior óbice procesal, deviene cuestión prioritaria a resolver aquí y ahora la referente a la competencia para practicar la liquidación y, por tanto, para realizar actuaciones que como las actuaciones inspectoras conducen a aquélla respecto de las operaciones llevadas a cabo en el territorio de Vizcaya, ya que mientras que la Administración del Estado la entiende propia —al presuponerla— la recurrente, al igual que la Hacienda Foral, considera, por el contrario, que corresponde a la Diputación Foral de Vizcaya.

Pues bien, tal cuestión puede considerarse resuelta a raíz de la sentencia de 22 de noviembre de 1999 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, resolutoria de un recurso deducido por la Administración General del Estado en relación con una liquidación tributaria practicada por la Diputación de Vizcaya a una Compañía de Seguros, en concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, supuesto en el que, al igual que en el presente acontece, se trataba de una entidad aseguradora, domiciliada en Madrid, con escasos empleados y participada al 100% por la misma entidad bancaria, que comercializaba seguros "a prima Única" a través de redes bancarias de diversas entidades de crédito en el País Vasco.

El Tribunal Supremo, en la citada sentencia ha declarado:

"PRIMERO... Al objeto de centrar adecuadamente el examen de este único motivo de impugnación y como ya esta Sala declaró en su Sentencia de 22 de noviembre de 1999 —recurso de casación 208/1995— en un recurso idéntico al presente aunque referido al Territorio Histórico de Vizcaya, importa destacar que el recurso contencioso-administrativo formulado en la instancia por la misma Administración General de Estado tuvo su origen en que, durante los años 1986 a 1988, inclusive, "EUROSEGUROS, S.A." concertó con diversos clientes operaciones que calificó de seguros y que, en sentido vulgar, fueron conocidas como "seguros de prima única", por la razón de que el pago de la prestación fundamental a que se obligaba al que se denominaba asegurado o tomador del seguro se realizaba de una sola vez. Con fundamento en que estas operaciones constituían contratos carentes de naturaleza aseguradora y que, por tanto, los beneficios derivados de las mismas debían calificarse, a efectos del IRPF, como rendimientos del capital mobiliario y no como incrementos del patrimonio, tal y como preveía la Ley expresamente para las operaciones de seguro

de vida, la Hacienda Estatal —Inspección de Madrid— incoó a Euroseguros, SA actas de disconformidad en que la liquidación propuesta, y después confirmada, ascendió a 17.304.760.037 ptas., comprensiva de todas y cada una de las operaciones realizadas en territorio español, incluyendo, por tanto, las efectuadas en territorios de régimen foral.

Por su parte, y de manera paralela a las actuaciones anteriores, la Diputación Foral de Guipúzcoa, considerando que tenía competencia para liquidar las operaciones concertadas en su territorio histórico, procedió a levantar acta el 28 de febrero de 1992 por el mismo concepto tributario y motivos que la Administración del Estado y a aprobar una liquidación ascendente a 242.014.039 ptas, referida, exclusivamente, a las operaciones de Guipúzcoa. Ambas liquidaciones fueron oportunamente recurridas y se encuentran pendientes de resolución. Por consiguiente, el único problema que en este recurso ha de dilucidarse es el referente a la competencia para practicar la liquidación respecto de las operaciones llevadas a cabo en el Territorio de Guipúzcoa, ya que el Estado la entiende propia y la Hacienda Foral, con la sentencia aquí impugnada, considera, por el contrario, le pertenece.

SEGUNDO... Planteado así el problema, la Sala no puede compartir el escueto razonamiento que para defender la competencia de la Hacienda estatal ha expresado su representación procesal. Es cierto que el punto de conexión contenido en el apartado 4º del art. 12 de la Ley del Concierto, que defiende la competencia para «retener» en rendimientos derivados de la colocación de capitales en favor de la Administración en que se «halle situado el establecimiento» mediante el que se hayan efectuado las operaciones cuestionadas, implica profesar un concepto objeto de tales «establecimientos» que lo distingue del domicilio fiscal y de la «instalación», a que se refería, V.gr., el art. 18 de la misma norma a efectos de determinar la Administración competente para exigir el Impuesto sobre Sociedades hasta la modificación aprobada por Ley 27/1990, y cierto también que las referidas operaciones fueron canalizadas por la red de oficinas del «Banco de Bilbao» —hoy «Banco de Bilbao-Vizcaya»— que, en rigor, no podían ser considerados «establecimientos» de la entidad obligada a retener, esto es, de «Euroseguros, SA», pero no menos cierto que esa red de oficinas de ese Banco, dada la particular instrumentación de la operación (un seguro colectivo en el cual el tomador es el Banco que comercializa entre sus clientes el producto y en que estos clientes se adhieren al contrato como asegurador) fue la que había contratado la totalidad de las operaciones realizadas en el Territorio foral de referencia. En cierto sentido, pues, y para las tan repetidas operaciones, la red de oficinas bancarias mencionada funcionó como «establecimiento» de la entidad aseguradora a quien se imputaba la obligación de retener, cuyo domicilio fiscal, por cierto, es el de Bilbao. Frente al criterio de interpretar que, como la gestión y dirección de sus negocios —de los de «Euroseguros, SA», se entiende— se encuentra centralizada en Madrid y que es en esta capital donde se han emitido los certificados o pólizas y recibos de prima, el «establecimiento» se encontraba también en «territorio común» —argumento éste hecho en la instancia y ni siquiera reproducido en esta casación—, se alzan la realidad de que dichas emisiones habían sido efectuadas en ese territorio común, pero también por la red de oficinas del banco comercializador, y la necesidad de que los criterios de conexión utilizados por el Concierto no queden desvinculados de los lugares en que se producen las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen, y ello tanto para discernir la competencia en favor de la Hacienda estatal, como para hacerlo en el de la Foral correspondiente. En definitiva, si la competencia para la exacción de las deudas tributarias del IRPF corresponde, con normalidad, a las Diputaciones Forales, parece

lógico que deban ser éstas competentes también para la exacción de las retenciones a cuenta correspondientes. Téngase presente, asimismo, que esas retenciones, en su caso, habrían de ser devueltas a sujetos pasivos residentes en territorio foral”.

Aplicando al presente caso la anterior doctrina y dado que en el mismo la Administración del Estado ha extendido su actividad inspectora indiscriminadamente a todas las operaciones realizadas en todo el territorio del Estado, incluyendo, por lo tanto, las efectuadas en territorio de régimen foral, es por lo que hay que concluir que dichas actuaciones están viciadas de nulidad de pleno Derecho por falta de competencia; y de ahí la procedencia de estimar el recurso con la paralela anulación de las resoluciones impugnadas, así como todas aquellas de las que traen su causa, al haber desconocido la competencia de la Hacienda Foral respecto de las operaciones realizadas en territorios de régimen foral”.

En aquella ocasión esta Sala y Sección falló el recurso planteado por la Compañía aseguradora porque se había desconocido la competencia de la Hacienda Foral respecto de las operaciones realizadas en territorios de régimen foral. Supuesto bien distinto al que ahora contemplamos en el que, recordemos una vez más, la Inspección no incluyó en su propuesta las operaciones sobre las cuáles reclama su competencia la Diputación Foral de Vizcaya, ni tampoco las referentes a Álava y Guipúzcoa, pese a que sus Diputaciones Forales no hubieran planteado hasta la fecha cuestión de competencia.

SÉPTIMO.—Ahora bien, el principio de congruencia procesal y puesto que el Abogado del Estado no solicita la declaración de competencia de la Administración del Estado sino la reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictarse la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, impide a la Sala entrar en el examen de la cuestión de fondo propiamente dicha que se encuentra en la base del presente recurso y, de consiguiente, ha de estimar la demanda de lesividad con la correlativa anulación del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada, ordenando la reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dicha resolución para que el Tribunal Económico Administrativo Central, entrando en el examen de las cuestiones de fondo planteadas en las respectivas reclamaciones, se pronuncie sobre la conformidad o no a Derecho de las liquidaciones originariamente impugnadas.

OCTAVO.—Sin que se aprecien circunstancias que determinen un especial pronunciamiento sobre costas, según el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

FALLO

En atención a lo expuesto la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO en representación de la Administración General del Estado, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de mayo de 1999, a que las presentes actuaciones se contraen y, en consecuencia, anular la resolución impugnada por su disconformidad a Derecho; y, asimismo, ordenar la reposición de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictarse la referida

resolución anulada para que el Tribunal Económico Administrativo Central resuelva sobre la conformidad o no a Derecho de las liquidaciones originariamente impugnadas.

Sin expresa imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial.

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos legales oportunos, junto con el expediente de su razón, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. ATB-1

Sentencia de la Audiencia Territorial de Bilbao de 6 de noviembre de 1984

Recurso: Contencioso-administrativo nº 346/1983

Ponente: Sr. Esteban Álamo.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

CONSIDERANDO: Que es objeto de impugnación, a través del presente recurso contencioso-administrativo, un decreto foral de la Diputación de V. de fecha 28 de junio de 1983, en el que, entre otras cosas, se dispone que las Sociedades dominantes de los grupos de Sociedades a los que se hayan concedido el régimen de tributación sobre el beneficio consolidado que operen en el Territorio Histórico de V. y superen este ámbito territorial o estén sujetos a distinta legislación fiscal formularán la correspondiente declaración del Impuesto sobre Sociedades y efectuarán el oportuno ingreso de la cuota en la Hacienda Foral de V.; disposición que se extiende a los Grupos de Sociedades que tributen en el mismo régimen y operen exclusivamente en el Territorio Histórico de V.

CONSIDERANDO: Que la cuestión que se somete al estudio y decisión de la Sala, expuesta con la exigible concisión, estriba en dilucidar si el Decreto núm. 1 de 1983, de 28 de junio, de la Diputación Foral de V., Departamento de Hacienda y Finanzas, es nulo de pleno derecho según el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo por ser manifiestamente incompetente la Diputación Foral de V. para dictarlo, al regular materia de la competencia exclusiva del Estado según la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País V.

CONSIDERANDO: Que al ser tal cuestión de naturaleza exclusivamente jurídica, el itinerario legal que es preciso recorrer para llegar a la solución idónea, pasa por los siguientes hitos normativos: a) El artículo 3 del Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, en cuanto establece que la sociedad dominante de un grupo de Sociedades podrá solicitar al Ministerio de Hacienda que la base imponible y los demás elementos determinantes del Impuesto de Sociedades, sean calculados conjuntamente para todas las Sociedades del Grupo mediante la consolidación de los balances y cuentas de resultados de las Sociedades que lo forman, y para ello presentarán una declaración del beneficio consolidado del Grupo; y el artículo 4, que dice que a efectos de la

declaración consolidada tendrá carácter de Grupo de Sociedades todo conjunto de sociedades anónimas formadas por una sociedad dominante y una o más dependientes, cualquiera que sea el tipo de actividad que ejerza, exigiéndose para que tenga el carácter de dominante además de la residencia en España la posesión en más del 50 por 100 del capital social de las dependientes; b) El artículo 1 del Real Decreto 14/1977, de 17 de junio, en cuanto sienta que el Grupo de Sociedades a quienes se conceda el régimen de declaración consolidada tendrá el carácter de sujeto pasivo, según el artículo 33 de la Ley General Tributaria, siendo su domicilio fiscal el de la sociedad dominante a tenor del artículo 9, la cual ostentará la representación del Grupo en sus relaciones con la Hacienda Pública derivadas del régimen de declaración consolidada, a tenor del artículo 26, estando el Grupo obligado a presentar los estados contables consolidados; c) El artículo 33 de la Ley General Tributaria en cuanto define que tendrán la consideración de sujetos pasivos en las Leyes Tributarlas, en que así se establezca, las entidades que carentes de personalidad jurídica constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición; y el artículo 90 en cuanto sienta que las funciones de la Administración tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión para la liquidación y recaudación y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten; d) La Ley del Concierto Económico de 13 de mayo de 1981 que en su artículo 6 proclama como competencia exclusiva del Estado, entre otras, el régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstos superen el ámbito territorial del País V., o estén sujetos a distinta legislación fiscal, sin perjuicio de que la distribución del beneficio se realice atendiendo al criterio de importancia relativa del mismo en cada territorio y aplicando las mismas normas procedimentales que para la determinación de la cifra relativa; que en el artículo 17 define el Impuesto de sociedades como un tributo concertado de normativa autonómica para aquellas sociedades que operen exclusivamente en territorio V., y un tributo concertado de normativa común en los demás casos, especificando el artículo 18 que las que operen exclusivamente en territorio V. tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales; las que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado, y las que operen ambos territorios tributarán a ambas Administraciones con arreglo a la cifra relativa de negocios que se señale al efecto; y que en su disposición adicional primera establece que hasta que se dicten por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos las disposiciones necesarias para la aplicación del presente Concierto Económico se aplicarán las normas vigentes en territorio de régimen común, las cuales, en todo caso, tendrán carácter de Derecho supletorio; y en la disposición final primera dice que el desarrollo reglamentario del Concierto se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno V. y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos; e) La Orden de 17 de junio de 1982, que tras explicar en su artículo 1 cuándo un grupo de sociedades supera el ámbito territorial del País V., y cuándo está sujeto a distinta legislación fiscal, establece en su artículo 2 la obligación de la sociedad dominante de presentar declaración tributarla en la Administración de su domicilio fiscal, e ingresar la deuda correspondiente sin perjuicio de presentar ante cada una de las Diputaciones Forales del País V. en que opere el Grupo de Sociedades un ejemplar de sus estados contables a título informativo, hasta que según el artículo 6 realizado el desarrollo reglamentario de la Ley de Concierto la Oficina Gestora determine la parte de deuda ingresada que corresponda a cada una de las Diputaciones Forales V.; f) La Resolución de la Dirección General de Tributos, de 10 de junio de 1983, que aprueba el modelo de declaración para el régimen tributario consolidado, remitiéndose para todo lo no previsto expresamente a las normas generales del Impuesto

sobre Sociedades.

CONSIDERANDO: Que, analizado el Decreto Impugnado a la luz de los criterios interpretativos con que debe ser examinada, lo que podríamos llamar legislación o normativa núcleo, constituida singularmente por la Ley del Concierto Económico, y normativa periférica, formada por el resto de las disposiciones citadas, es de ver que, ciertamente, el artículo 6 de la Ley del Concierto, encuadrado en la Sección Primera del Capítulo Primero, que define las normas generales de los tributos, establece en su apartado cuarto como competencia exclusiva del Estado el régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades, cuando éstos superen el ámbito territorial del País V., o estén sujetos a distinta legislación fiscal, sin perjuicio de que la distribución del beneficio se realice atendiendo al criterio de importancia relativa del mismo en cada territorio y aplicando las normas procedimentales que se utilizan para la determinación de la cifra relativa; precepto que hay que relacionar con el artículo 35 de la propia Ley, enmarcado en la Sección 9.^a dentro de las normas de gestión y procedimiento, referentes concretamente al delito fiscal, infracciones y sanciones tributarias, que establece en el párrafo segundo del apartado dos que en los supuestos de tributación en régimen de cifra de negocios la competencia no corresponde a la Diputación General del Territorio Histórico, como ocurre en los tributos concertados, sino a la Administración común o foral a que corresponda el domicilio del contribuyente; es decir, que ambos preceptos son perfectamente congruentes con el artículo 17, que dice que el Impuesto de Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para aquellas sociedades que operen exclusivamente en territorio V., y un tributo concertado de normativa común en los demás casos; y por ello el Decreto Foral impugnado establece un régimen tributario de cifra relativa de negocios como el regulado en el artículo 22 de la Ley del Concierto, atribuyéndose una competencia que no le incumbe según una recta interpretación del artículo 6, cuarta, que se refiere tan sólo al régimen tributario de beneficio consolidado para atribuírselo al Estado exclusivamente, aunque sin perjuicio de que la distribución del beneficio se realice para el Estado y para la Hacienda Foral V. aplicando las mismas normas procedimentales que para la determinación de la cifra relativa; es decir, que el hecho de que los Grupos de Sociedades acogidos a este especial régimen tributario, declaren su deuda tributaria en territorio común, no interfiere para nada la obligación de tributar a ambas Administraciones, común y foral, establecida en el artículo 18 de la Ley del Concierto, si bien la liquidación e Ingreso de la parte de deuda tributaria en las arcas de cada Administración requerirá un posterior procedimiento dentro de la mecánica tributaria.

CONSIDERANDO: Que a esta conclusión no puede oponerse con éxito la alegación de que como el Grupo de Sociedades no tiene carácter de sujeto pasivo, porque tal cualidad no le puede ser atribuida en un Real Decreto como es el de 17 de junio de 1977, sino en Ley, según el artículo 10.a) de la Ley General Tributaria, por tanto no cabe exigir la presentación de la declaración tributaria en el domicilio de la sociedad dominante; porque tal alegación no tiene en cuenta que el Tribunal Constitucional en sentencias de 31 de mayo de 1982 y 4 de febrero y 18 de mayo de 1983, al determinar el alcance, la extensión y los límites del principio de legalidad en materia tributaria ha sentado que tal principio no está consagrado en la Constitución con un carácter absoluto y riguroso, añadiendo que la Ley se reserva para la creación de exenciones o bonificaciones tributarias pero no para cualquier otra regulación en materia tributaria que no constituya alteración de elementos esenciales del tributo; pero es que, además, tanto en la propia Ley del Concierto, como en la Orden de 17 de junio de 1982, y en el propio Decreto

Foral impugnado se reconoce a los Grupos de Sociedades como sujetos pasivos a los efectos de tributación sobre el beneficio consolidado.

CONSIDERANDO: Que tampoco es prosperable el argumento de que el artículo 6 de la Ley del Concierto atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre el régimen tributario del beneficio consolidado pero no la gestión del mismo, porque ello pugna con el artículo 90 de la Ley General Tributaria, que establece que las funciones de la Administración en tal materia se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y, de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten; y pugna con el propio artículo 26 de la Ley del Concierto, que al establecerse la representación del Grupo consolidable dice que la ostentará en todas las relaciones con la Hacienda Pública derivadas del régimen de declaración consolidada, tanto en el orden de gestión para la liquidación y recaudación de los tributos comprendidos en el mismo, como en el de resolución de reclamaciones; es decir, constituyendo, como constituye, una excepción en el ámbito de la imposición directa al régimen de tributación sobre el beneficio consolidado, como se viene a reconocer en el artículo 33 del Reglamento de 15 de octubre de 1982 del Impuesto de Sociedades -régimen que no puede considerarse, ciertamente, como concertado-, no es lógico que reservándose la competencia exclusiva del Estado no se extendiera ésta a desarrollar las funciones tributarias derivadas y constitutivas del mismo.

CONSIDERANDO: Que, finalmente, merece igual suerte desestimatoria la alegación de que la resolución impugnada no interfiere la normativa común en esta materia, constituida por los Reales Decretos de 1977, porque en ellos no se concreta el lugar de presentación de la declaración y pago del Impuesto, ya que, por el contrario, los artículos 1, 9, 26 y 28 del Real Decreto de 17 de junio de 1977 claramente señalan el domicilio de la Sociedad dominante como el de la sede fiscal a efectos de declaración; pero es que, además la Orden de 17 de junio de 1982 vino a constituir una verdadera interpretación a estos efectos del artículo 6 de la Ley del Concierto, que fue de aplicación al ejercicio impositivo cerrado en 31 de diciembre de 1981, así como a las declaraciones que reglamentariamente hayan de presentarse en 1982 y ratificando que la declaración se presentará en la Administración de Hacienda del domicilio fiscal de la Sociedad dominada, defiere la liquidación y devolución de las cantidades que, en su caso, correspondan a las Diputaciones Forales de A., G. y V. una vez que se realice el desarrollo reglamentario de la Ley del Concierto; desarrollo que, al no haber tenido lugar todavía en este régimen específico del beneficio consolidado, no permite sostener el derecho de las Haciendas Forales a recaudar directamente este impuesto de los Grupos de Sociedades que superen el ámbito territorial del País V.; porque, como ha recordado la Sentencia del Tribunal Constitucional de 27 de marzo del corriente año, el alcance territorial de las competencias autonómicas aparece recogido en el artículo 20.6 del Estatuto V. afirmar que «salvo disposición expresa en contrario todas las competencias mencionadas en los artículos anteriores y otros del presente Estatuto se entienden referidas al ámbito territorial del País V.», ámbito definido en el artículo 2.2 de dicho Estatuto.

CONSIDERANDO: Que también se ha extralimitado la Diputación al aplicar lo dispuesto en los dos primeros párrafos a los Grupos de Sociedades que tributen en régimen de beneficio consolidado y operen exclusivamente en este Territorio Histórico, puesto que omite en este caso la exigencia de que no estén sujetos a distinta legislación fiscal prevista en el artículo 64 de la Ley del Concierto; y si se considera este Decreto o acuerdo como desarrollo reglamentario de la Ley del Concierto, se infringe asimismo la disposición final primera en cuanto prescribe que “el desarrollo reglamentario del

Concierto se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno V. y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos”.

Ref. ATB-2

Sentencia de la Audiencia Territorial de Bilbao de 16 de noviembre de 1984

Recurso: Contencioso-administrativo nº 347/1983

Ponente: Sr. Esteban Álamo.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 20

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Competencia exclusiva del Estado
- Beneficio consolidado

CONSIDERANDO: Que es objeto de Impugnación, a través del presente recurso contencioso-administrativo un Decreto foral de la Diputación de A. de fecha 4 de julio de 1983, en el que, entre otras cosas, se dispone que las Sociedades dominantes de los grupos de sociedades a los que se hayan concedido el régimen de tributación sobre el beneficio consolidado que operen en el Territorio Histórico de A. y superen este ámbito territorial o estén sujetos a distinta legislación fiscal, formularán la correspondiente declaración del Impuesto sobre Sociedades y efectuarán el oportuno ingreso en la cuota en la Hacienda Foral de A.; disposición que se extiende a los grupos de sociedades que tributen en el mismo régimen y operen exclusivamente en el Territorio Histórico de A.

CONSIDERANDO: Que la cuestión que se somete al estudio y decisión de la Sala, expuesta con la exigible concisión, estriba en dilucidar si el Decreto de 1983 de 4 de julio de la Diputación Foral de A., Departamento de Hacienda y Finanzas, es nulo de pleno derecho según el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo por ser manifiestamente incompetente la Diputación Foral de Álava para dictarlo, al regular materia de la competencia exclusiva del Estado según la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del P. V.

CONSIDERANDO: Que al ser tal cuestión de naturaleza exclusivamente jurídica, el itinerario legal que es preciso recorrer para llegar a la solución idónea, pasa por los siguientes hitos normativos: a) el artículo 3.º del Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, en cuanto establece que la sociedad dominante de un grupo de sociedades podrá solicitar al Ministerio de Hacienda que la base imponible y los demás elementos determinantes del Impuesto de Sociedades, sean calculados conjuntamente para todas las sociedades del grupo mediante la consolidación de los balances y cuentas de resultados de las sociedades que los forman, y para ello presentarán una declaración del beneficio consolidado del grupo; y el artículo 4.º que dice que a efectos de la

declaración consolidada, tendrá carácter de grupo de sociedades todo conjunto de sociedades anónimas formadas por una sociedad dominante y una o más dependientes, cualquiera que sea el tipo de actividad que ejerza, exigiéndose para que tenga el carácter de dominante además de la residencia en España la posesión en más del 50 por 100 del capital social de las dependientes; b) el artículo 1.º del Real Decreto 14/1977, de 17 de junio, en cuanto sienta que el grupo de sociedades a quienes se conceda el régimen de declaración consolidada tendrá el carácter de sujeto pasivo, según el artículo 33 de la Ley General Tributaria, siendo su domicilio fiscal el de la sociedad dominante a tenor del artículo 9.º, la cual ostentará la representación del grupo en sus relaciones con la Hacienda Pública derivadas del régimen de declaración consolidada, a tenor del artículo 26, estando el grupo obligado a presentar los estados contables consolidados; c) el artículo 33 de la Ley General Tributaria en cuanto define que tendrán la consideración de sujetos pasivos en las Leyes Tributarias, en que así se establezca, las entidades que carentes de personalidad jurídica constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición; y el artículo 90, en cuanto sienta que las funciones de la Administración Tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión para la liquidación y recaudación y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten; d) la Ley del Concierto Económico de 13 de mayo de 1981 que en su artículo 6.º proclama como competencias exclusivas del Estado, entre otras, el régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando éstos superen el ámbito territorial del P. V., o estén sujetos a distinta legislación fiscal, sin perjuicio de que la distribución del beneficio se realice atendiendo al criterio de importancia relativa del mismo en cada territorio y aplicando las mismas normas procedimentales que para la determinación de la cifra relativa; que en el artículo 17 define el impuesto de sociedades como un tributo concertado de normativa autonómica para aquellas sociedades que operen exclusivamente en territorio v., y un tributo concertado de normativa común en los demás casos, especificando el artículo 18 que las que operen exclusivamente en territorio v. tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales; las que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado, y las que operen en ambos territorios tributarán a ambas Administraciones con arreglo a la cifra relativa de negocios que se señale al efecto; y que en su Disposición Adicional primera establece que hasta tanto se dicten por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos las Disposiciones necesarias para la aplicación del presente Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio de régimen común, las cuales, en todo caso, tendrán carácter de Derecho supletorio; y en la Disposición Final primera dice que el desarrollo reglamentario del Concierto se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno V. y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos; e) la Orden de 17 de junio de 1982, que tras explicar en su artículo 1.º cuándo un grupo de sociedades supera el ámbito territorial del P. V., y cuándo está sujeto a distinta legislación fiscal, establece en su artículo 2.º la obligación de la sociedad dominante de presentar declaración tributaria en la Administración de su domicilio fiscal, e ingresar la deuda correspondiente, sin perjuicio de presentar ante cada una de las Diputaciones Forales del P. V. en que opere el grupo de sociedades un ejemplar de sus estados contables a título informativo, hasta que, según el artículo 6.º, realizado el desarrollo reglamentario de la ley de Concierto la Oficina gestora determine la parte de deuda ingresada que corresponda a cada una de las Diputaciones Forales V.; f) la Resolución de la Dirección General de Tributos de 10 de junio de 1983, que aprueba el modelo de declaración para el régimen tributario consolidado remitiéndose para todo lo no previsto expresamente a las normas generales del Impuesto sobre

Sociedades.

CONSIDERANDO: Que analizado el Decreto impugnado a la luz de los criterios interpretativos con que debe ser examinada, lo que podríamos llamar legislación o normativa periférica, formada por el resto de las disposiciones citadas, es de ver que, ciertamente, el artículo 6 de la ley del Concierto, encuadrado en la Sección Primera del Capítulo Primero, que define las normas generales de los tributos, establece en su apartado cuarto como competencia exclusiva del Estado el régimen tributario de beneficio consolidado de los grupos de sociedades, cuando éstos superen el ámbito territorial del País V. o estén sujetos a distinta legislación fiscal, sin perjuicio de que la distribución del beneficio se realice atendiendo al criterio de importancia relativa del mismo en cada territorio y aplicando las normas procedimentales que se utilizan para la determinación de la cifra relativa; precepto que hay que relacionar con el artículo 35 de la propia ley, enmarcado en la Sección 9.^a, dentro de las normas de gestión y procedimiento, referentes concretamente al delito fiscal, infracciones y sanciones tributarias, que establece en el párrafo segundo del apartado dos, que en los supuestos de tributación en régimen de cifra de negocios la competencia no corresponde a la Diputación General del Territorio Histórico, como ocurre en los tributos concertados, sino a la Administración común o foral a que corresponda el domicilio del contribuyente; es decir que ambos preceptos son perfectamente congruentes con el artículo 17, que dice que el Impuesto de Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para aquellas sociedades que operen exclusivamente en territorio V., y un tributo concertado de normativa común en los demás casos; y, por ello, el Decreto Foral impugnado establece un régimen tributario de cifra relativa de negocios como el regulado en el artículo 22 de la Ley del Concierto, atribuyéndose una competencia que no le incumbe según una recta interpretación del artículo 6, cuarto, que se refiere tan sólo al régimen tributario de beneficio consolidado para atribuírselo al Estado exclusivamente, aunque sin perjuicio de que la distribución del beneficio se realice para el Estado y para la Hacienda Foral V. aplicando las mismas normas procedimentales que para la determinación de la cifra relativa, es decir, que el hecho de que los Grupos de Sociedades acogidos a este especial régimen tributario declaren su deuda tributaria en territorio común, no interfiere para nada la obligación de tributar a ambas administraciones, común y foral, establecida en el artículo 18 de la Ley del Concierto, si bien la liquidación e ingreso de la parte de deuda tributaria en las arcas de cada Administración requerirá un posterior procedimiento dentro de la mecánica tributaria.

CONSIDERANDO: Que a esta conclusión no puede oponerse con éxito la alegación de que como el Grupo de Sociedades no tiene carácter de sujeto pasivo, porque tal cualidad no le puede ser atribuida en un Real Decreto, como es el de 17 de junio de 1977, sino en ley, según el artículo 10.a) de la Ley General Tributaria, por tanto no cabe exigir la presentación de la declaración tributaria en el domicilio de la Sociedad dominante; porque tal alegación no tiene en cuenta que el Tribunal Constitucional, en sentencias de 31 de mayo de 1982 y 4 de febrero y 18 de mayo de 1983, al determinar el alcance, la extensión y los límites del principio de legalidad en materia tributaria ha sentado que tal principio no está consagrado en la Constitución con el carácter absoluto y riguroso, añadiendo que la Ley se reserva para la creación de exenciones o bonificaciones tributarias, pero no para cualquier otra regulación en materia tributaria que no constituya alteración de elementos esenciales del tributo; pero es que, además, tanto en la propia Ley del Concierto, como en la Orden de 17 de junio de 1982, y en el propio Decreto Foral impugnado se reconoce a los Grupos de Sociedades como sujetos pasivos

a los efectos de tributación sobre el beneficio consolidado.

CONSIDERANDO: Que tampoco es prosperable el argumento de que el artículo 6 de la Ley del Concierto atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre el régimen tributario del beneficio consolidado pero no la gestión del mismo, porque ello pugna con el artículo 90 de la Ley General Tributaria, que establece que las funciones de la Administración en tal materia se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten; y pugna con el propio artículo 26 de la Ley del Concierto, que al establecer la representación del Grupo consolidable dice que la ostentará en todas las relaciones con la Hacienda Pública derivadas del régimen de declaración consolidada, tanto en el orden de gestión para la liquidación y recaudación de los tributos comprendidos en el mismo, como en el de resolución de reclamaciones; es decir, constituyendo, como constituye, una excepción en el ámbito de la imposición directa el régimen de tributación sobre el beneficio consolidado, como se viene a reconocer en el artículo 33 del Reglamento de 15 de octubre de 1982 del Impuesto de Sociedades, régimen que no puede considerarse, ciertamente, como concertado, no es lógico que reservando la competencia exclusiva el Estado no se extendiera ésta a desarrollar las funciones tributarias derivadas y constitutivas del mismo.

CONSIDERANDO: Que, finalmente, merece igual suerte desestimatoria la alegación de que la resolución impugnada no interfiere la normativa común en esta materia, constituida por los Reales Decretos de 1977, porque en ellos no se concreta el lugar de presentación de la declaración y pago del impuesto, ya que, por el contrario, los artículos 1. 9, 26 y 28 del Real Decreto de 17 de junio de 1977 claramente señalan el domicilio de la Sociedad dominante como el de la sede fiscal a efectos de declaración; pero es que además la Orden de 17 de junio de 1982 vino a constituir una verdadera interpretación a estos efectos del artículo 6 de la Ley del Concierto, que fue de aplicación al ejercicio impositivo cerrado en 31 de diciembre de 1981, así como a las declaraciones que reglamentariamente hayan de presentarse en 1982, y ratificando que la declaración se presentará en la Administración de Hacienda del domicilio fiscal de la Sociedad dominante, defiere la liquidación y devolución de las cantidades que, en su caso, correspondan a las Diputaciones Forales de A., G. y V. una vez que se realice el desarrollo reglamentario de la Ley del Concierto; desarrollo que al no haber tenido lugar todavía en este régimen específico del beneficio consolidado no permite sostener el derecho de las Haciendas Forales a recaudar directamente este impuesto de los Grupos de Sociedades que superen el ámbito territorial del País V.; porque, como ha recordado la Sentencia del Tribunal Constitucional de 27 de marzo del corriente año, el alcance territorial de las competencias autonómicas aparece recogido en el artículo 20.6 del Estatuto V. al afirmar que «salvo disposición expresa en contrario todas las competencias mencionadas en los artículos anteriores y otros del presente Estatuto se entienden referidas al ámbito territorial del País V.», ámbito definido en el artículo 2.2 de dicho Estatuto; siendo tal situación y el incumplimiento de la obligación por parte de la Administración estatal de comunicar a las Diputaciones Forales los ingresos por ella percibidos por aquel concepto el verdadero motivo determinante de la adopción del acuerdo de la Diputación Foral de A. que aquí se impugna, según se dice en la contestación a la demanda.

CONSIDERANDO: Que también se ha extralimitado la Diputación al aplicar lo dispuesto en los dos primeros párrafos a los Grupos de Sociedades que tributen en régimen de beneficio consolidado y operen exclusivamente en este Territorio Histórico, puesto que omite en este caso la exigencia de que no estén sujetos a distinta legislación

fiscal prevista en el artículo 64 de la Ley del Concierto; y si se considera este Decreto o acuerdo como desarrollo reglamentario de la Ley del Concierto, se infringe asimismo la disposición final primera en cuanto prescribe que el desarrollo reglamentario del Concierto se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno V. y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

Ref. TSJPV-1

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 17 de mayo de 1991

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 3
- Art. 4

Voces:

- Incentivos fiscales
- Unidad de mercado
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Libertad de competencia empresarial
- Prohibición de privilegios fiscales
- Principio de igualdad

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.—El presente recurso contencioso administrativo se ha interpuesto por el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración del Estado, contra la Norma Foral número 8 del año 1988, de las Juntas Generales de Bizkaia, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, aprobada en Sesión Plenaria de 1 de julio de 1988, y publicada en el Boletín Oficial de Bizkaia del 16 de julio siguiente. Y en la demanda se solicita que se declare su nulidad de pleno derecho o, subsidiariamente, sea anulada.

En la norma se establecen, en esencia, los siguientes incentivos: a) en el Impuesto de Sociedades, deducción o crédito fiscal del 20 por ciento del importe de las inversiones, aplicable sobre la cuota a pagar, pudiendo deducirse el exceso no aplicado en los cuatro ejercicios siguientes; y ser incrementada en 5 puntos porcentuales en función del empleo generado con la inversión realizada, y otros 20 puntos porcentuales por la realización de inversiones de especial Interés tecnológico; dándose libertad de amortización de los bienes en que consistan las nuevas inversiones; b) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también un crédito del 20 por ciento del importe de las inversiones, aplicable en la cuota a pagar; y se incluye el incremento del 5 y 20 por ciento; exigiéndose que el importe comprobado del valor del patrimonio del contribuyente al finalizar el proceso exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, por lo menos en el 30 por ciento de la cuantía de la inversión realizada en los activos que dan derecho a dicho beneficio; pudiendo practicarse el exceso de deducción no aplicada en los cuatro ejercicios siguientes; y c) para el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, una bonificación del 95 por ciento de la cuota para los actos y contratos sujetos al Impuesto

que se correspondan con las inversiones computables, exceptuándose las operaciones societarias, las letras de cambio y los documentos que las suplan o realicen una función de giro. Y para gozar de esos beneficios tienen que hacerse las inversiones en activos fijos materiales nuevos, que tengan establecido un período de amortización de, al menos, cinco años, con duración del proceso de inversión no superior a dos años, e importe superior a ocho millones de pesetas, financiándose con recursos propios al menos en un 30 por ciento de su importe; y esa inversión suponga un mínimo del 25 por ciento del importe total del valor contable de su activo fijo material, entre otros requisitos.

Al encontrar discrepancias el recurrente, tanto en los Incentivos como en los requisitos, entre la Norma Foral y la normativa estatal, después de hacer un estudio comparativo, fundamenta su impugnación: a) en la vulneración del derecho de los ciudadanos a la igualdad ante la Ley y en la aplicación de la Ley (arts. 1.1, 9, 14, 139.1, 149.1.1ª), porque la Norma genera desigualdades discriminatorias; y del principio de igualdad tributaria, que es una específica proyección (art. 31.1 CE), por el que los contribuyentes con igual capacidad económica, y que realicen el mismo esfuerzo inversor, tienen derecho a recibir el mismo trato fiscal, y con la Norma no sucede ni incluso dentro del Territorio Histórico; y una especificidad es que "no se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos" (art. 4.8 de la Ley de 13 de mayo de 1981 por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco); b) se menoscaban las posibilidades de competencia empresarial, con infracción de la regla de armonización por la que "las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencias empresarial" (art. 4.10 de la Ley de 13 de mayo de 1981), al favorecer desigualmente a las empresas que compiten en los mismos mercados, dando ventajas injustificadas a las que operan exclusivamente en el territorio autónomo; c) se distorsiona "la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra" (art. 4.10 de la Ley de 13 de mayo de 1981), reteniendo indebidamente en el mismo territorio los que sin los incentivos, hubieran salido, y atrayendo recursos foráneos con detrimento de las industrias en que se hubieran aplicado, siguiendo las leyes del mercado; d) la Norma se desatiende de los principios de la política económica general, que deben ser seguidos (art. 4.11, párrafo segundo, de la Ley de 13 de mayo de 1981), pues los tributos no son sólo medios de recaudar ingresos, sino que también "han de servir como instrumentos de política económica general" (art. 4 LGT); Y aunque el Estado en los años 1987 y 1988, ha reducido los estímulos fiscales a la inversión, los han elevado las Juntas Generales en la norma impugnada; e) ésta no respeta la prohibición de que "la aplicación del Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común (art. 4.12 LCE); y f) prescinde de toda armonización fiscal con el Estado, ya que la potestad normativa fiscal está limitada por la Constitución y la Ley del Concierto, habiéndose hecho un esfuerzo armonizador "hacia dentro", actualmente por la Ley de 30 de mayo de 1989 sobre "armonización, coordinación y colaboración fiscal" entre los territorios históricos, que no se ha vertido hacia fuera con igual intensidad.

SEGUNDO.—En el Tercero de los Fundamentos de Derecho de la contestación del Gobierno Vasco se dice que la Ley del Concierto contiene normas respecto a cada uno de los impuestos concertados con el doble alcance de fijar el ámbito subjetivo y objetivo al que se extiende la potestad tributaria foral y dar reglas con intención armonizadora; y, después, con carácter general y de cierre del sistema organizador opera el art. 4 LCE.

Añade que la armonización fiscal es el "eje central de la discusión subyacente en el presente proceso"; pero al hacer una referencia precedente a la competencia, se suscita la conveniencia de aclarar la relación entre ésta y la armonización, añadiendo el principio de igualdad, general y tributaria, a la par que se perfilan los planteamientos de las partes en este proceso, en especial, el de la Administración del Estado.

En la demanda se reconoce por el Sr. Abogado del Estado "que no observa... en la regulación que han aprobado las Juntas Generales vicio de incompetencia alguno". Estas en la materia que nos ocupa tienen su fundamento último en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, por la que "ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales" y "la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía"; y en éste, de 18 de diciembre de 1979, el Título 111, bajo el epígrafe "Hacienda y Patrimonio", establece que "el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma" (art. 40), y "las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios" (art. 41.1), pudiendo los Territorios Históricos, "mantener, establecer y regular, dentro de un territorio, el régimen tributario", (art. 41.2 a), y "la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas, y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales" (art. 41.2.b), y, por tanto, con autonomía financiera de ingreso y no sólo de gasto; y recordado este régimen especial en la Disposición Adicional Quinta de la Ley de Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985, su materialización y desarrollo se efectuó en la mencionada Ley de Concierto Económico de 13 de mayo de 1981, que reitera las competencias positivamente en su arto segundo, y las excluidas, por corresponder al Estado, en el artículo sexto. Ahora bien, las reglas armonizadoras del artículo cuarto, aunque directamente tienen esa finalidad (art. 3.3 LCE; y 41.2 a) EA), indirectamente contribuyen a señalar o hacer explícitas algunas de las facultades de los Territorios Históricos, a través de la técnica legislativa de indicar cuando su ejercicio se entiende no armonizado con el Sistema tributario común.

La Administración actora al no manifestar que hace una exposición jerarquizada de sus motivos de impugnación, que no debe deducirse únicamente de su orden de alegación, dejó impreciso en la demanda el fundamento último o básico de su oposición que, sin embargo, ha podido concretarse con su escrito de conclusiones, y en ocasiones con ayuda de sus elusiones, al razonar que la impugnación al sistema fiscal en su conjunto prácticamente haría imposible la alegación de la vulneración del principio de armonización fiscal" (fundamento jurídico primero) c) y, por otra parte, que el tema de si el Territorio Histórico de Bizkaia se halla en situación de desigualdad respecto al resto del territorio de España, "traslada la cuestión al campo de la igualdad o desigualdad entre territorios, lo que supone una desviación no pertinente del debate"; y, por tanto, se distingue entre dos planos o líneas argumentales, una, la propiamente armonizadora, que relaciona al Estado con el Territorio Histórico ("armonización fiscal con el Estado: artículo 3.3), y de legitimación de la Norma Foral, desde el principio de igualdad, general o tributaria (arts. 14 y 31.1 CE), que afecta directamente a los ciudadanos. y aunque se menciona con frecuencia la armonización, en la práctica se ha prescindido de ella, sin proponer prueba alguna, cuya carga le incumbía, tendente a acreditar a través de magnitudes macroeconómicas, que la norma aprobada producía efectos desarmonizadores en el territorio común, concretamente a efectos del apartado once del art. 4 LCE; motivo por el que, en conclusiones, se limita a negar, sin razonar,

las alegaciones de las demás partes sobre los diversos aspectos de ese apartado, con la particularidad de que no hubiera sido suficiente acreditar incidencias, sino también que eran "de alguna consideración", según la Comunicación de la Dirección General de la Competencia de la Comisión de las Comunidades Europeas de 5 de abril de 1988, aplicando la doctrina de los "efectos mínimos" recogido en el Decimocuarto Informe sobre la Competencia, y que sería aplicable a través de la buena fe; y también se elude la presión fiscal efectiva global (art. 4.12 LCE). Pasa a ser secundaria la armonización y prioritaria la igualdad legitimadora de la Norma Foral, adquiriendo interés aquellas reglas en la medida que sean aplicación o reflejo de este principio, como en especial sucede con la octava del art. 4 LCE; y en este método de impugnación para averiguar si existe discriminación, las comparaciones a efectuar deberían efectuarse entre contribuyentes tomados aisladamente y no formando parte de gremios, colectivos o sectores definidos por peculiaridades económicas, evitándose indirectamente reconocer que el Territorio Histórico pueda tener una política económica propia, aunque compatible y subordinada a la general del Estado, que permita una atención especial y distinta a ámbitos económicos que objetivamente la precisen por las circunstancias coyunturales que en ellos concurren.

TERCERO.—La impugnación fundamentada en la infracción de las tres reglas armonizadoras enunciadas en los dos párrafos del apartado 4.11 LCE, puede ser analizada conjuntamente, desde el criterio, anteriormente expuesto, de que esas reglas armonizadoras lo son en función del ejercicio de competencias claramente delimitadas, no simplemente administrativas, y son de entidad superior, al ser propias de Territorios Históricos y sus Instituciones Forales.

El respeto "a los principios de política económica general" está basado en la unidad del orden económico, cuya competencia incumbe exclusivamente al Estado a través de las "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica" (art. 149.1.13 de la CE), determinando las orientaciones de la política económica general a través de directrices o planificaciones "para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución" (art. 131.1 CE), conduciendo las actividades económicas a esas finalidades; y de acuerdo con ellas, pero con la autonomía que confiere ejercitar una competencia exclusiva en cuanto a la "promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco" (art. 10.25 del Estatuto), la Comunidad Autónoma debe atender al interés general cuyo amparo le compete y, a su vez, en otro orden de competencias, también propias, el Territorio Histórico, en lo que con este proceso interesa, confiere ejercitar una competencia debe proceder a adecuar el sistema tributario a las peculiaridades de la situación económica en su ámbito territorial, dentro de las coordinadas generales económicas de la Comunidad Autónoma. Por tanto los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen que ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o el Estado, ni aún en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado, que es consecuencia del de unidad del orden económico; y por ello las incidencias en el mercado no son un obstáculo, salvo que "intencionadamente (se) persiga la finalidad de obstaculizar la circulación pero... no sólo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen", según la Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1981; Y ambos elementos, subjetivo y objetivo, se encuentran nuevamente en la sentencia del mismo Tribunal de 1 de julio de 1986, por

la que la unidad del mercado "no supone uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de Entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos" y "la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía, ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los Poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esta regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles".

La competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico, bajo el marco orientativo antes expuesto, está indirectamente confirmada por el principio de coordinación (art. 3.3 y 4.1 LCE) que presupone la diversidad, y el contraste de todas aquellas reglas armonizadoras que exigen estricta igualdad (art. 4, apartados 3, 4, 5 Y 6) con las restantes; y es de interés precisar que el ejercicio de esa competencia, supuesta la igualdad básica de todos los españoles y la prohibición de medidas obstaculizadoras de la libre circulación de personas o bienes o de libre establecimiento, puede en ocasiones incidir más allá de la Comunidad legítimamente, pues la privación de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldría necesariamente a privarlas, pura y simplemente, de toda capacidad de actuación (STC de 16 de noviembre de 1981) Y "nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio, el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisibile constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado" (STC de 2 de junio de 1987); para el supuesto de que la incidencia hubiera sido acreditada.

El requisito a que se refiere la STC de 1 de julio de 1986 sobre la finalidad de la regulación, también se cumple, porque en el Preámbulo de la Norma impugnada se expone que consiste en impulsar "la actividad económica en aquellos sectores que se consideren fundamentales de cara a la formación de una estructura industrial moderna, incidiendo particularmente en las inversiones de especial interés tecnológico", e indicándose en el dictamen elevado por la Comisión de Economía y Hacienda de 27 de junio de 1988, que se trataba de "incentivar la inversión empresarial, que constituye premisa básica en el impulso de la actividad económica con directa repercusión en el ámbito socio laboral"; y las medidas adoptadas, además de acordes con el art 10-25 del Estatuto, no se ha intentado acreditar que "no resulten proporcionadas al objeto legítimo que se persigue". En cuanto a la política general económica se ha mencionado por el Sr. Abogado del Estado a "la nueva drástica reducción del incentivo con la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989", como medida para "enfriar" la economía, opuesta a la Norma Foral; pero esta alegación es insuficiente para conocer las líneas fundamentales de la política económica, siendo sólo un factor, desconociéndose si ha existido alguna incidencia en los demás, o si de darse, ha sido absorbido; por lo que también ha quedado sin probar la intensidad y proporcionalidad de los efectos.

En cuanto a la presión fiscal efectiva global art. (4-12 LEC), se ha acreditado que durante los años 1987 y 1988 ha sido superior al territorio común; y, a su vez, en el ámbito de la Comunidad Autónoma, Bizkaia la tuvo en 1988, superior a la media de la comunidad Autónoma.

CUARTO.—El artículo 4-8 LCE es el punto de conexión, en este caso, entre el examen conjunto global de las medidas adoptadas dentro del ámbito competencial y el planteamiento desde el principio de igualdad, según el enfoque de la Administración recurrente.

Una primera aproximación, de carácter comparativo con la regla armonizadora del arto 4-10, lleva a estimar la total proscripción de las subvenciones, en el estricto sentido de atribuciones patrimoniales a fondo perdido "que supongan devolución de tributos", que recuerda el art. 180-2 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952 que prohibía conceder, directa ni indirectamente, subvenciones en cuantía equivalente o análoga a la que representen cualquier recurso o imposición que deba satisfacerse por particulares o entidades obligadas a contribuir en favor de la respectiva Hacienda Local, en cuanto signifiquen la concesión de exenciones no permitidas por la Ley o supongan compensación de cuotas liquidadas"; y, por otra parte, aunque la terminología no es muy precisa, la diferencia cualitativa entre "las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural" (art. 4-10 LCE), que pueden ser impuestos al Territorio Histórico, y los prohibidos "privilegios de carácter fiscal, directos a indirectos" (art. 4-8 LCE). Éstos, también estarían vedados al Estado, como tal norma tributaria, porque sería anticonstitucionales, al igual que las propiamente excepcionales, por estar al margen de los principios tributarios constitucionalmente admitidos; y, sin embargo, en determinadas condiciones, entre ellas las formales, es posible, a la vista de la redacción de la regla 4-8, la aprobación de Leyes de medidas, es decir, aquellas coyunturales, con cobertura en una norma que les sirve de apoyo, e inspiradas en los mismos principios, a la que incorporan preceptos o prescripciones, generalmente con tiempo de vigencia establecido, para atender a intereses públicos objetivados; pudiendo también "incluirse entre las Leyes de medidas, aquellas especiales que, sin perjuicio de su generalidad, se diferencian por un particular desarrollo de aspectos de los principios básicos o los complementan con otros compatibles, siendo ejemplo los llamados impuestos financieros. Por contra, la norma excepcional (art. 4-10 LEC) se fundamenta en principios distintos a los del art. 31.1 de la Constitución; y todavía puede tener una alteración cualificada en el "privilegio" (art. 4-8 LEC 9), que es una norma excepcional individualizada, vulneradora de la igualdad.

Del art. 31.1 CE no se puede deducir sin matizaciones que a igual capacidad corresponde idéntico trato fiscal, pues si bien se debe respetar siempre el núcleo esencial (art. 53.1 CE), la justicia del sistema tributario está en la solidaridad que, a diferencia de una indebida reducción a la mera igualdad formal, deja margen a la discrecionalidad, y así lo estimó la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981, al declarar que la igualdad del art. 31.1 CE "va íntimamente enlazada al principio de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio"; y, por tanto, la solidaridad debe ser referida a la igualdad, pero entendida ésta en el sentido positivo del art. 9.2 de la Constitución, que admite tratamientos diferentes para conseguir la atenuación o prevenirlas en ciertos casos, haciendo posible la utilización de medidas de fomento.

Las medidas incentivadoras de la NF 6/1988 son prescripciones de medidas coyunturales, justificadas por las finalidades ya expuestas; y que siguiendo la naturaleza, se configuran sobre una norma ya existente, dejando a salvo sus elementos estructurales básicos, como es el hecho imponible, incidiendo sobre los elementos cuantitativos y, siendo un ejemplo la técnica de desgravación por exenciones parciales en cuotas; que, de acuerdo con el párrafo precedente, no conculca los principios tributarios del art. 31.1, ni los generales del art. 14 sobre la igualdad, que prohíbe discriminaciones no justificadas por razones objetivas, exigiendo esta justificación el análisis de la finalidad y efectos de las medidas, que han puesto de manifiesto, la existencia de elementos diferenciadores.

QUINTO.—Alega la Administración del Estado, que la Norma Foral se ha dictado prescindiendo de un sustancial requisito formal, al no constar en el procedimiento administrativo que haya habido iniciativa alguna para que la comisión de la Comunidad Europea informe sobre el Proyecto con anterioridad a su aprobación y entrada en vigor, vulnerando el art. 93.3 del Tratado Constitutivo de 25 de marzo de 1957, al que se adhirió España el 12 de junio de 1985, ratificándolo por Instrumento de 20 de septiembre del mismo año; y solicita la nulidad de pleno derecho; añadiendo en el escrito de conclusiones que nada pudo comunicar a la Comisión porque previamente no había sido informado, en contra de lo previsto en el art. 5.2 LCE. Las Juntas Generales de Bizkaia niegan la existencia de defecto formal, por estimar aplicable el Capítulo 11, del Título I de la Tercera Parte del Tratado de Roma, con el epígrafe "Disposiciones Fiscales", en el que no está prevista una información previa; y, por otra parte, no se está ante las "ayudas" estatales del art. 92, porque "la norma impugnada no contiene ninguna subvención, ni exención de impuestos, ni bonificación de intereses, o préstamos en condiciones muy favorables que la Comisión "ha estimado indebidos en ese concepto, "sino tan sólo deducciones en la cuota líquida de algunos impuestos" y, en todo caso, sólo estarán comprendidas como ayudas las disposiciones fiscales del art. 95 TCEE, que no es vulnerado por no gravarse con tributos superiores los productos de los demás Estados miembros; y aunque fuera aplicable el art. 43.3 TCEE, la Administración recurrente ha puesto trabas para que las Autónomas o Forales establecieran cauces institucionales en la Comisión, impidiendo el acceso directo de la información. Y la Diputación Foral ha reiterado esta última causa de oposición; añadiendo que no está acreditado que las medidas vulneren el Tratado, que es declaración para la que únicamente es competente la Comisión que, en aplicación del art. 92 tiene una postura favorable a las ayudas a las pequeñas y medianas empresas, que son la mayor a de las del Territorio Histórico; y estima que no se trata de una cuestión de ayudas, sino de armonización fiscal, sobre la que no existe una normativa en el ámbito comunitario.

SEXTO.—"Los Tratados internacionales —en este caso el Constitutivo de la CEE— válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno" (art. 96.1 de la CE) y, consecuentemente "el País Vasco ejecutará los tratados y convenios en todo lo que afecte a las materias atribuidas a su competencia" en el Estatuto (art. 20.3 EA), que está implícita, pues "no son, como resulta evidente, normas atribuidas de una competencia nueva, distintas de las que en virtud de otros preceptos ya ostenta' la Comunidad Autónoma (STC de 20 de diciembre de 1988); y, por ello, "la adhesión de España a las Comunidades Europeas supone la incorporación del ordenamiento jurídico comunitario al ordenamiento interno" (Exposición de motivos del Real Decreto de 23 de diciembre de 1987). Por su parte, el Tribunal de Justicia de la CEE había desarrollado su doctrina sobre esta cuestión a partir de la Sentencia Van Gend en Loos de 5 de febrero de 1963, por la que "los Estados han

reconocido al Derecho comunitario una autoridad susceptible de ser conocido por sus nacionales ante sus jurisdicciones" limitando, "aunque sea en materias restringidas, sus derechos soberanos", seguida por la Sentencia Costa Enel de 15 de junio de 1964 por la que la "integración en el derecho de cada país miembro... tiene por corolario la imposibilidad para los Estados de hacer prevalecer contra un ordenamiento jurídico aceptado por ellos sobre una base de reciprocidad, una medida unilateral ulterior que no puede, en consecuencia, serle opuesta... de cualquier clase", y la Sentencia Simmentahl de 9 de marzo de 1987 para la que "el Juez nacional, encargado de aplicar... el Derecho Comunitario, tiene obligación de asegurar el pleno efecto de estas normas", sin poder retardar su efectividad por procedimientos internos, según la Sentencia Leonesio de 17 de mayo de 1972; de modo que el Derecho Comunitario es derecho propio de cada país miembro, y crea derechos y obligaciones para sus ciudadanos, no por razón de primacía, sino por competencia, al desplazarse ésta a la Comunidad. Aunque debe distinguirse entre la aplicabilidad directa, que se incorpora por entero, y el efecto directo, por generarse inmediatamente derechos y obligaciones al no necesitar desarrollo o complemento la normativa comunitaria por ser precisa y completa, "esto es, plenitud de efecto" (STS de 17 de abril de 1990); distinción que tiene aplicación para las "Ayudas otorgadas por los Estados" en el Tratado de 25 de marzo de 1957, pues la obligación de que la comisión sea "informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones" (art. 93.3 TCEE), tiene ese efecto directo, que según la Sentencia Lorenz-Alemania de 11 de diciembre de 1973, permitiría a la jurisdicción nacional paralizar la aplicación de una ayuda, si el Estado la ha puesto en práctica sin notificarla a la Comisión sin esperar su decisión; pero sólo la comisión y no los Tribunales Nacionales, tiene la competencia para determinar si las ayudas son incompatibles con el Mercado Común art. (92.1 y 3 TCEE).

El Estado tiene competencia exclusiva sobre las "relaciones internacionales" (art. 149.1.3.º CE y Exposición de Motivos del RD de 23 de diciembre de 1987), y le corresponde al Gobierno "la garantía del cumplimiento de los tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión" (art. 93 CE), y puesto en relación con el Tratado de Roma, cuyas Instituciones mantienen relaciones solamente con los Estados (art. 2 y 169), aparecen éstos como únicos garantes del cumplimiento del Derecho Comunitario; y esas instituciones y organismos de la CEE no tienen prevista la representación de regiones y nacionalidades con o sin autonomía política, y sólo las consideran como objeto de política económica; con la consecuencia de haberse interpuesto por el Estado un conflicto de competencia constitucional con la Comunidad Autónoma Vasca en el que se han dictado los Autos de 26 de septiembre de 1988 y 8 de febrero de 1989, confirmando el cierre de la oficina en Bruselas que figuraba como un servicio administrativo fuera de la Comunidad Autónoma y, en general, con las posibilidades preventivas de control de legalidad ante el Territorio Histórico de Bizkaia, que confiere el art. 5 de la Norma Foral de 13 de febrero de 1987, que ha sido utilizada en este proceso. Y el Abogado del Estado, en el quinto fundamento jurídico del escrito de conclusiones, así como la Diputación Foral en la demanda están de acuerdo, conforme a la normativa expuesta, en que la obligación de información a la comisión incumbía al Estado.

SÉPTIMO.—Con carácter general en la Sentencia "Subsidios familiares para los trabajadores del Sector Textil" de 2 de julio de 1974, se decía que "el art. 92 no distingue en función de las causas u objetivos de las intervenciones contempladas, sino

que las define en función de sus efectos... por lo tanto, ni el carácter fiscal, ni el posible fin social de la medida litigiosa bastan para sustraerla de la prohibición del art. 92"; por lo que, conforme a la Sentencia de 23 de febrero de 1961, "el concepto de ayuda es más general que la noción de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, bajo diversas formas, alivian las cargas que normalmente pesan sobre el presupuesto de una empresa"; y, especificando, en la Respuesta de la Comisión, de 30 de julio de 1963 a la cuestión escrita de M. Bugbacher entiende incluidas en el art. 92 "tanto las subvenciones como las exenciones de impuestos y tasas, exenciones de tasas parafiscales, bonificación de intereses, prestamos en condiciones muy favorables, los suministros preferentes de bienes o, en general, cualquier otra medida de efectos equivalentes", tanto por desembolsos como por disminución de ingresos, de empresas privadas y públicas, y a través de leyes, reglamentos, actos o prácticas administrativas; y la comunicación remitida por el Director General de la competencia de la Comisión de las Comunidades Europeas al Representante Permanente de España el 29 de marzo de 1988 estima que los incentivos fiscales a la inversión son "ayudas", en línea con la doctrina expuesta.

El art. 92.1 exige determinación o selectividad, opuesta a la generalidad, a través de empresas dedicadas a actividad industrial, o por sectores de producción, que pueden ser concretados de variados modos (así la S. de 10 de febrero de 1969 estima incompatible la ayuda sólo a las empresas exportadoras), o determinadas en función de la zona geográfica, según se deduce, a contrario sensu, de lo establecido en los art. 92.2 c) y 3 c) del Tratado.

La incompatibilidad se establece para aquellas ayudas "otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia" (art. 92.1 TCEE), y la amenaza, que deberá ser acreditada, puede ser inmediata o de futuro; pero al relatar el apartado segundo del art. 92 trae casos en que se da compatibilidad de pleno derecho para evitar interpretaciones conducentes a excluir de la información previa a los proyectos que se estimara que tienen como objeto los casos compatibles, la Comisión, en Comunicación de 30 de septiembre de 1980 recordó a los Estados la obligación de remitir los nuevos proyectos o la modificación de los existentes; y el Tribunal, en Auto de 21 de mayo de 1977, ya había establecido "que toda medida nacional de concesión o de modificación de una ayuda sea objeto de un examen por parte de la Comisión y que este tipo de medida no pueda ejercitarse antes de que la Comisión se haya pronunciado"; y en consecuencia, el párrafo tercero de la ya mencionada Exposición de Motivos afirma que la obligación de información "se produce especialmente en todos los supuestos contemplados en los art. 92 y 94 del Tratado de Roma".

OCTAVO.—La iniciativa normativa ante las Juntas Generales corresponde... a la Diputación Foral (art. 8-1 b) de la NF 3/1987 de 13 de febrero, que aprueba los Proyectos para su remisión a las Juntas Generales (art. 17.1.ª.1), que "irán acompañados de una Exposición de Motivos, en los que se indicarán sucintamente aquéllos que hubieren dado origen a su elaboración y la finalidad perseguida" (art. 53), y por el carácter supletorio del Reglamento vigente del Parlamento Vasco (art. 10-3), se acompañarán "los antecedentes necesarios" (art. 101 del Reglamento del Parlamento Vasco de 11 de febrero de 1983), y si dichos proyectos "comportan un gravamen presupuestario deberán ir acompañados del correspondiente informe de financiación"(art. 55-2)".

El 13 de abril de 1988 se aprobó por la Diputación Foral el Proyecto de Norma Foral sobre Incentivos Fiscales a la Inversión; admitiéndose a Trámite por las Juntas Generales el día 19 del mes siguiente por el procedimiento ordinario, ordenando su publicación y apertura de plazo de enmiendas; pero el día 26 se añade que quedaba condicionada la admisión a la presentación de la Memoria Económica, que se recibió el 1 de junio. Solicitado por el Consejo de Gobierno de la Diputación Foral que se utilizara el trámite de urgencia, lo acordó la Mesa de 13 de junio, publicándose el Proyecto en el Boletín Oficial de las Juntas Generales el día siguiente; y reunida la Comisión de Economía y Hacienda el 21 del mismo mes, se discutieron las enmiendas presentadas, y se acordó pasar el Dictamen al Pleno, que con carácter de Extraordinario, aprobó las Medidas el 1 de julio de 1988, y promulgadas, se publicarán el día 15 en el Boletín Oficial de las Juntas Generales, y al día siguiente en el Boletín Oficial del País Vasco, entrando en vigor el mismo día, con efectos a partir del 1 de enero de 1988. Poco antes de la iniciación de la Tramitación, el 29 de marzo de 1988, el Director General de la Competencia de la Comisión había dirigido la Comunicación al Representante Permanente de España, debido a que "con las informaciones disponibles por la Comisión, el Gobierno Vasco ha elaborado un conjunto de incentivos fiscales a la inversión que parece ser de alguna consideración", y previamente al recuerdo "a las autoridades españolas de que la Comisión debe ser informada con la debida antelación", pidiendo "que se proceda a informar... en un plazo de 30 días... con indicación de todas aquellas informaciones pertinentes que posibiliten a la Comisión el análisis de estas medidas", se había hecho una exposición resumida y fiel de los aspectos fundamentales de la Norma Foral que se proyectaba; y ya publicada, el 16 de septiembre de 1988, se solicitó, por el Director General, que se mandara la información solicitada en el plazo de 15 días, avisando que "las ayudas concedidas incumpliendo estas disposiciones de notificación a la Comisión podrán ser objeto de una petición de reembolso"; y esta petición había sido objeto de una Comunicación de la Comisión de 24 de noviembre de 1983, de otra a la Prensa de 9 de octubre de 1986, y de la Sentencia Deufil de 24 de febrero de 1987; y mencionada en el párrafo cuarto de la E. de M. del Real Decreto de 23 de febrero de 1987.

La Comisión tomó la iniciativa y pidió información al Estado, con quién únicamente se podía relacionar, y a quién incumbía la debida diligencia para aportar los datos que se le solicitaban, incursos en el art. 3.1 del Real Decreto de 23 de diciembre de 1987, puesto que la Comisión suministró los datos básicos; pero no consta que el Estado se dirigiera a las Instituciones del Territorio Histórico, sin que se mencione en la demanda las dos Comunicaciones, que han sido aportadas a la causa por la Diputación Foral, sin constancia de la fecha y forma en que llegaron a su poder. Con más motivo que la Comisión, la Administración recurrente pudo tener noticia de la iniciativa normativa que proyectaba la Diputación Foral, y no se dio por enterada, no obstante publicarse en el Boletín Oficial de las Juntas Generales el proyecto, y preceder a la segunda Comunicación del Director General la publicación de los Incentivos, tanto en el mismo Boletín como en el del País Vasco; presentándose el recurso contencioso administrativo sólo dos días antes de esta Comunicación. Se evidencia que no era fluida la colaboración y coordinación prevista en el art. 3.3 LCE, que no es unidireccional, de acuerdo con el art. 5 del mismo texto legal, redundando la situación que se creó en perjuicio de tercero. Y por todo ello no es admisible la alegación formal en cuanto expuesta por la Administración recurrente; y prescindiendo, además de la Diputación Foral, a la que incumbía, en su caso, dar la información.

NOVENO.—No procede hacer expresa imposición de costas por no concurrir los requisitos de temeridad y mala fe a que se refiere el art. 131.1 LJ.

FALLAMOS

Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Administración del Estado, representado por el Sr. Abogado del Estado, contra la Norma Foral de 7 de julio de 1988 (n.º 8/88) de las Juntas Generales de Bizkaia, sobre Incentivos Forales a la Inversión; por estimarla ajustada a derecho sin hacer expresa imposición de costas.

Ref. TSJPV-2

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de octubre de 1991

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1243/1988

Ponente: Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 48
- DA 3ª

Voces:

- Emisión de Deuda pública
- Competencias financieras de los Territorios Históricos

En la villa de BILBAO, a veintiuno de octubre de mil novecientos noventa y uno.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados ante expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1243/88 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: el Decreto Foral número 63/1988, de 18 de mayo, de la Diputación Foral de Vizcaya, por el que se dispone la emisión de deuda por parte del Órgano de Gobierno del Territorio Histórico de Vizcaya.

Son partes en dicho recurso: como recurrente ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y dirigida por el SR. ABOGADO DEL ESTADO.

como demandada DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora Dª. BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA y dirigida por el Letrado D. JOSÉ LUIS ECHEBERRIA MONASTERIO.

Ha sido ponente el Magistrado D. JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 19 de Julio de 1988 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el SR. ABOGADO DEL ESTADO actuando en representación de la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, interponía recurso contencioso administrativo contra el Decreto Foral número 63/1988, de 18 de Mayo, de la Diputación Foral de Vizcaya, por el que se dispone la emisión de deuda por parte del Órgano de Gobierno del Territorio Histórico Vizcaíno; quedando registrado dicho recurso con el número 1243/88.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en cantidad superior a las 500.000 ptas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda presentado el día 13 de Diciembre de 1988 por el SR. ABOGADO DEL ESTADO, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estime el recurso en su integridad y declare la nulidad de pleno derecho o, subsidiariamente, anule el Decreto Foral nº. 63, de 18 de mayo de 1988, por el que se dispone la emisión de Deuda por la Diputación Foral de Vizcaya, con las demás consecuencias que en derecho procedan y con expresa condena en las costas a quién se oponga a estas pretensiones.

TERCERO.—En el escrito de contestación presentado el día 11 de Enero de 1989 por el Letrado SR. ETXEBERRIA MONASTERIO en representación de la EXCMA. DIPUTACIÓN DE BIZKAIA, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime dicho recurso y se confirme la resolución impugnada, esto es, el Decreto Foral 63/88, de 18 de Mayo, de la Diputación Foral de Bizkaia, y en todo caso se impongan las costas a la Administración demandante.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes interesadas en el pleito, ni estimarlo necesario la Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 02/10/91 se señaló el pasado día 08/10/91 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—Se conoce en el presente proceso de la pretensión anulatoria que el Letrado del Estado deduce en relación con el Decreto Foral 63/1988, de 18 de mayo, de la Diputación Foral de Vizcaya, por el que se dispone la emisión de Deuda por parte del Órgano de Gobierno del Territorio Histórico Vizcaíno, con la necesaria e inmediata precisión de que suspendido el curso del procedimiento en su día, a petición de ambas partes litigantes, interesó la Administración del Estado que se le tuviese por desistida en fecha 26 de julio de 1990, con la posterior rectificación mediante escrito del día 30 de aquel mes y año de que el desistimiento sólo le venía autorizado al representante procesal de la Administración respecto de la emisión de pagarés forales y no así de bonos forales, lo que determinó en definitiva que la Sala acordase la continuación del procedimiento en cuanto a lo que de las pretensiones actoras restaba subsistente, mediante Auto de 10 de enero de 1991.

Supone ello una restricción consecuente del objeto normativo de la acción impugnatoria estatal, que se ciñe así al contenido del artículo 4.º del Decreto Foral, y supone derivadamente una reordenación de los elementos alegatorios desarrollados, afinándolos congruentemente al objeto residual del proceso, de modo y manera tal que si ni un solo pasaje de los escritos fundamentales del proceso hace cuestión específica de la emisión de bonos forales, sin embargo, las fundamentaciones jurídicas primera y segunda del escrito de demanda, en tanto que describen una vulneración global del ordenamiento

jurídico por parte del contenido todo de la disposición foral, habrán de entenderse expuestas también singularmente en impugnación del indicado artículo 4.º.

A ellas especialmente habrá de atemperar el Tribunal el examen de la cuestión, tal y como genéricamente dispone el artículo 43.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción.

SEGUNDO.—El argumento impugnatorio fundamental es entonces el de que destinándose la emisión de bonos forales a la financiación de los gastos por inversiones y transferencias de capital autorizados por la Norma Foral 1/1988, de 14 de marzo, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, y no un transitorio déficit de Tesorería, precisa aquella emisión de la autorización estatal inotorgada en el supuesto de autos, en razón de diversas órdenes de consideración resumibles, así:

A) Lo exige el régimen establecido por los artículos 415 y siguientes del Texto Refundido de disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (RDLeg. 781/1986, de 18 de abril), aplicable al caso a causa del silencio al respecto de la Ley del Concierto Económico que regula relaciones de naturaleza tributaria exclusivamente y no de carácter financiero, por lo que la disposición final primera, punto primero del Texto Refundido y la disposición adicional segunda, punto quinto de la Ley 7/1985, de Bases, de 2 de abril, nada resuelven.

B) Tampoco excluye, sino al contrario, esa exigencia de autorización, por parte del Ministerio de Economía y Hacienda, el contenido de la Ley del Parlamento Vasco de 25 de noviembre de 1983 ni el artículo 45.2 del Estatuto de Autonomía aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre.

C) Tal autorización estatal viene exigida ex Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1984, de 2 de febrero, respecto de la propia emisión de Deuda Pública por la Comunidad Autónoma del País Vasco, en aplicación del artículo 14.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (LOFCA), como medio al servicio de la coordinación de las políticas de endeudamiento y no pueden sustraerse a ellas los Órganos Forales de los Territorios Históricos que son quienes ostentan el fundamental protagonismo financiero en la Comunidad Autónoma Vasca.

La Diputación Foral en la contestación a la demanda rebate la necesidad de autorización en consideración de la naturaleza financiera y no meramente tributaria del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, en tanto que a través del régimen del Cupo, los Territorios Históricos vascos asumen el riesgo recaudatorio del mismo modo que el Estado, parificándose a éste en obligaciones y forzosamente también en derechos como subrogados de este último, del que formarían «fragmentos», y diferenciándose así de las Comunidades Autónomas sujetas a la Ley Orgánica de la Financiación de las Comunidades Autónomas.

TERCERO.—Para enmarcar los términos del debate es muy conveniente traer a colación la sentencia dictada por el Tribunal Constitucional en Pleno en recurso de inconstitucionalidad 119/84, promovido contra la Ley de Territorios Históricos, de 25 de noviembre de 1983 (STC 76/1988, de 26 de abril). Configura en ella el Alto Tribunal con innegable claridad la garantía institucional de los Derechos de los Territorios Forales contenida en la disposición adicional primera de la Constitución Española y en el propio Estatuto de Autonomía, sobre la base de conceptuar a los regímenes forales históricos como de contenido variable a lo largo de su devenir en los últimos siglos, desde el Antiguo Régimen y situación anterior a la llamada Ley Confirmatoria, de 25 de octubre de 1839 (pase foral, régimen aduanero, exención de quintas, organización judicial propia), pasando por el período de entreguerras que culminó en la Ley de 21 de

julio de 1876, hasta llegar a la etapa de conciertos económicos interrumpida por Decreto-Ley de 23 de julio de 1937, y de ella a nuestros días.

La vigente Constitución decreta la actualización general de dicho régimen en el marco del bloque de constitucionalidad, lo que supone la supeditación vinculante de todo Derecho histórico y supresión de instituciones jurídicas, aun de probada tradición, que sean incompatibles con los principios constitucionales, e, igualmente, dispone la inserción del régimen foral bajo forma de autogobierno territorial y no ya como suma de potestades, competencias o privilegios históricos, en el marco de unos nuevos sujetos públicos, antes inexistentes, que constituyen la nueva estructura territorial del Estado y que son las Comunidades Autónomas, a cuya nueva entidad han de acomodarse los Territorios Históricos. La garantía institucional no asegura un conjunto competencial concreto y estable sino, como mínimo irreductible, un régimen de autogobierno en el que sea reconocible el régimen foral tradicional. Al proceso de actualización previsto por la disposición adicional primera le compete precisar el contenido concreto de los Derechos históricos en el nuevo marco constitucional y estatutario, respecto de cuya fijación el Estatuto de Autonomía es el elemento más decisivo en cuanto que a la vez que norma fundacional de las Instituciones Comunes de autogobierno, es norma de reestructuración o actualización de las potestades de los Territorios Históricos Vascos.

El autogobierno se ejerce, en lo sucesivo, en dos niveles por parte de los territorios que gozaban del Derecho histórico a ejercerlo. Uno común, y otro descentralizado con soporte en los poderes forales tradicionales a los que el Estatuto de Autonomía del País Vasco confirma la garantía de un «núcleo intangible» de competencias —art. 3.º— y concreta y específica su contenido, bien derivando competencias del Estatuto, bien dejando su precisión a la actuación concreta de los poderes ajenos o de la Comunidad, específicamente el Parlamento Vasco —art. 37.4—. Se hace explicable así que las Instituciones Comunes del País Vasco reciban funciones en materias directamente vinculadas al Régimen Foral (como el Concierto Económico) y, viceversa, que el Estatuto posibilite la asunción por Órganos Forales de diversas competencias sin necesaria relación con su ejercicio histórico —art. 37.3 f) Estatuto de Autonomía del País Vasco, respecto de «competencias transferidas»—.

Aparece así, junto al denominado «núcleo intangible» o mínimo garantizado, un ámbito de expansión del Régimen Foral dependiente de la actuación de otros órganos que atribuyan competencias adicionales al núcleo de la foralidad, derivando bien del Estatuto de Autonomía del País Vasco, bien de los procedimientos del artículo 150.1 y 2 de la Constitución Española.

Rechaza el Alto Tribunal que tal sistema configure un acervo de competencias forales plenamente indeterminado y dependiente de la investigación histórica en cada caso, pues nunca podrá ésta sustituir a los mandatos estatutarios o legales actualizadores del Régimen Foral, ni derivará este Régimen de la legitimidad histórica independientemente de toda norma actualizadora.

CUARTO.—La anterior síntesis apretada de los amplios criterios doctrinales de la citada resolución jurisprudencial permite obtener, a juicio de la Sala, dos relevantes consecuencias en orden a la decisión del presente proceso.

La primera no es otra que la de la muy difícil compaginación con el vigente marco constitucional y estatutario de la tesis que concibe a los Territorios Históricos Vascos como «fragmentos del Estado», tal y como sostiene, con cita de su eminente procedencia, el Letrado de la Diputación Foral de Vizcaya. Sólo le resta a este Tribunal ordinario vincularse al respecto a la interpretación emanada del Tribunal Constitucional,

como así dispone el artículo 5.º 1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, sin que le sea propio terciar en el debate, siempre enriquecedor, de los iuspublicistas que abordan tan sugestiva cuestión.

La segunda consecuencia es que las facultades de los artículos 7.º a) 4, 14.1 y 27.2 de la Ley de Territorios Históricos forman parte del contenido expansivo de la foralidad actualizada, legitimado por el artículo 37.3 f) del Estatuto de Autonomía del País Vasco, y coherentemente, constituyen competencias singulares de autogobierno de las que se ejercen al nivel de los propios Órganos Forales de los Territorios Históricos. Es ello tanto como decir que, a efectos del reflejo que las disposiciones del bloque de constitucionalidad obtienen en la legislación ordinaria, en particular en la de Régimen Local, el ejercicio de la competencia en materia financiera es de aquellas que la disposición adicional segunda, apartado segundo de la Ley 7/1985, de 2 de abril, considera atribuidas por la legislación interna de la Comunidad Autónoma dictada en desarrollo del Estatuto Vasco.

Surge entonces la pregunta de cuál es el alcance, ámbito y límites de esa potestad foral de aprobar las disposiciones de crédito y financieras en régimen de competencia exclusiva a que se refiere el artículo 7.º de la Ley de Territorios Históricos, y cabrá hablar del ámbito objetivo que describe el artículo 27 del propio texto legal que en principio, y con sometimiento según los casos a diversos requisitos de «relación» con las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma, no excluye la apelación al crédito público mediante emisiones de Deuda —art. 27.2— como no podía menos de ser teniéndose como referencia el precedente histórico y la propia habilitación legal que aún fuera de toda perspectiva y garantía de autogobierno territorial, reconoce la legislación local a las Corporaciones Locales —arts. 417 y 422 TR de 18 de abril de 1986—. Los límites y modalidades temporales y cuantitativas propias de la Ley de Relaciones de 1983, no interesan ahora a diferencia del ensayo necesario acerca de si, extramuros de la legislación interna de la Comunidad Autónoma del País Vasco, el ejercicio de la competencia atribuida a los Órganos Forales puede encontrar algún tipo de límite o requisito relacional diverso.

Por su propia inserción en el marco estatutario y constitucional, la Ley de Territorios Históricos actualiza el Régimen Foral dotando de competencias de mayor o menor arraigo histórico, que provienen del contenido actual del propio Estatuto de Autonomía y se expanden a través del mecanismo de la transferencia —art. 37.3 f) Estatuto de Autonomía del País Vasco—. Y no es concebible que la ley descentralizadora distribuya materias respecto de las que el Parlamento Vasco no pueda disponer.

Toda habilitación legal para que los Territorios Históricos emitan Deuda o empréstitos descansará finalmente en el artículo 45 del Estatuto de Autonomía del País Vasco y en sus propios condicionamientos de coordinación política general sin que, conforme a la doctrina expresada entre otras por la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988 de permanente referencia, quepa entender que «el Estatuto no implica ninguna limitación del régimen foral históricamente definido y del correspondiente e indeterminado elenco de Derechos históricos» (FJ sexto), o que la voluntad legislativa del Parlamento Autonómico puede modificar el contenido del bloque de constitucionalidad reconociendo poderes originarios a Entes Territoriales Históricos que se acomodan a su propio ámbito.

Sin embargo, es aceptable la objeción de que, aun ejerciendo parcelas de autogobierno territorial, los Territorios Históricos no son Comunidades Autónomas, sino nivel básico de ejercicio de autonomía dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y de ahí

que no les sea predicable el régimen de relaciones con el Estado que en punto a la cuestión debatida se plasmaría en el requisito de autorización establecido por el artículo 14.3 de la Ley Orgánica de la Financiación de las Comunidades Autónomas, y en la articulación del estatal Consejo de Política Fiscal y Financiera. Es por ello que la coordinación entre la actividad financiera de los Territorios Históricos (como «fragmento de la Comunidad Autónoma») y la del Estado, no se sitúa en el ámbito de la regulación de los aspectos básicos que la Constitución preserva en favor de la Administración del Estado, en el triple e interactivo mundo del sistema monetario y ordenación del crédito, planificación económica y régimen jurídico de las Administraciones Públicas, que afectan a los sujetos primordiales de la configuración territorial «compuesta» del Estado, pero tal inicial conclusión no excluye la presencia de normativas merecedoras de la conceptualización de básicas, en sentido material, a través de las cuales se vehicule la concurrencia entre los títulos competenciales irrenunciables para el Estado que consagra el artículo 149 de la Constitución Española y las competencias exclusivas de otras entidades y órganos políticos territoriales que sean expresión de autogobierno y que no sean Comunidades Autónomas. Y tal es la inteligencia que habrá de darse a la ciertamente confusa disposición adicional segunda, párrafo cuarto de la Ley 7/1985, de Bases, de 2 de abril, cuando necesariamente refiriéndose a tales materias considera sometidas a las «Instituciones Forales» respecto de los preceptos de relación (y sólo de ellos) con el Estado, cuando tales preceptos «desarrollen o apliquen la legislación básica del Estado o cuando (aquellas Instituciones) invadan las competencias de éste», supuesto este último en que cabrá la vía reaccional prevista por el artículo 66 del texto legal de referencia.

En la medida en que la regulación normativa básica afecte al régimen jurídico de la Administración foral y, a través de ella, desarrolle el Estado la competencia exclusiva que a tal propósito le otorga el artículo 149.1.18 (lo que normalmente implicará a otras parcelas de la creación de regulaciones necesariamente uniformes de carácter básico), los Territorios Históricos se situarán subjetivamente en el ámbito de lo local aunque en plano funcional y de ensamblaje competencial distinto, lo que no puede, accidentalmente, extrañar si se tiene en cuenta que el legislador carece de un nivel intermedio referencial entre ambos términos (Comunidades Autonómicas y Entes Locales) y que incluso anecdóticamente la propia Ley del Proceso Autonómico 12/1983, de 14 de octubre, bajo el Título II de «Comunidades Autónomas y Diputaciones Provinciales», al definir aspectos de las Comunidades Autónomas uniprovinciales, les atribuya a éstas «la plenitud de las competencias y de los recursos que en el régimen común corresponden a la Diputación Provincial» —art. 9.º 1 c)—, en formulación ciertamente asimilable a la de la disposición adicional segunda de la Ley de Bases de Régimen Local de 1985.

QUINTO.—La jurisprudencia constitucional describe las bases de régimen jurídico administrativo —STC 84/1982, de 23 de diciembre—, y en general, como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 57/1983, de 28 de junio, «cuando la Constitución utiliza el término bases (así en el art. 149.1.11, 13 y 18) está comprendiendo funciones normativas que aseguren en lo que es menester, un común uniforme, unas reglas a partir de las cuales las (Comunidades Autónomas) que tengan asumidas competencias en la materia, puedan ejercerlas; pero estas competencias no se agotan con las propias legislativas, pues cuando la preservación de un tratamiento uniforme reclame el complemento reglamentario y aun el ejecutivo, se justifica la reserva de estas competencias en la medida indispensable», añadiendo igualmente —STC 103/1989, de 8 de junio—, que «el establecimiento de fórmulas o instancias de coordinación es algo

que corresponde necesariamente a la competencia estatal», «correspondiéndole al legislador estatal definir lo básico, observando estrictamente las prescripciones constitucionales y estatutarias y al Tribunal Constitucional controlar en última instancia dicha definición» —STC 248/1988, de 20 de diciembre—.

Pues bien, desde tales parámetros definitorios en que también es reseñable lo indicado por el Alto Tribunal en la Sentencia del Tribunal Constitucional 57/1983, en términos de que «para evitar alteraciones del equilibrio económico-financiero es necesario que el Estado articule los distintos componentes del sistema, mediante la fijación de límites de endeudamiento y otros condicionamientos (a las Entidades Locales). Los títulos prevalentes serían entonces el competencial en materia de crédito y de actividad económica» y de que «con lo que el acto de autorización puede significar en orden a prevenir las consecuencias dañosas que pudieran producirse (para las Entidades Locales) por un endeudamiento excesivo, destacan los aspectos que afectan al conjunto, y desde esta estimativa son invocables los títulos competenciales del artículo 149.1.11 y 13», ha de aceptarse de principio el carácter autoproclamado de legislación básica de régimen jurídico financiero derivado del artículo 149.1.18, que presenta la vigente Ley reguladora de las Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre, en relación con preceptos como el del artículo 54 (equivalente al art. 424.5 del TR de 1986), y también aceptar derivativamente la procedencia del requisito de autorización del Ministerio de Economía y Hacienda para las operaciones de crédito a formalizar mediante emisiones de Deuda o cualquier otra apelación al crédito público, aun cuando los Territorios Históricos actúen en calidad de tales y ejerzan competencia propia de su autonomía financiera compartida con las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma Vasca.

SEXTO.—Por último, y aunque ya la propia configuración legal de la autonomía financiera de los Territorios Históricos fuera del Estatuto de Autonomía, en el marco de una ley ordinaria emanada del Parlamento Vasco «y las demás leyes que sean aplicables» —art. 14.1 de la Ley de Territorios Históricos—, desmiente apriorísticamente que el propio Concierto Económico constituya la sede de toda reglamentación en materia hacendística, cierto es que la disposición adicional tercera de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, constituye un precepto que excede de lo puramente tributario y atribuye facultades a los Territorios Históricos «en el orden económico y administrativo» por remisión al artículo 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906. Dicho precepto marca en cierto sentido una línea diversa de actualización general del Régimen Foral de la que se ha venido tomando en consideración hasta el presente en tanto utiliza el instrumento paccionado aprobado por Ley Ordinaria de artículo único en vez de la transferencia prevista por el artículo 37.3 f) del Estatuto de Autonomía del País Vasco, y reconoce como subsistentes antiguas prerrogativas en vez de declararlas ex novo.

Ahora bien, forzoso es concluir en la convergencia limitativa de ambos procesos o vías de reintegración y actualización de los Derechos históricos en materia de régimen económico-financiero en la medida en que también la disposición adicional tercera que se menciona, señala el límite de «las bases a que hace referencia el artículo 149.1.18 de la Constitución», como lo hará después la legislación básica de Régimen Local ya examinada y a la interrogante de si realmente existen las bases a que la Ley del Concierto Económico circunscribe la autonomía histórica en materia económica y financiera de los Entes Forales de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa, entendiéndose que tan sólo en su efectiva presencia cabrá hablar de competencias «concurrentes» entre el Estado y el Territorio Histórico que puedan «verticalmente» bascular en favor del

primero, como así señalaba la Sentencia del Tribunal Constitucional 32/1983, de 28 de abril, habrá de responderse que la base legislativa precisa que reserva a la Administración del Estado la tarea ejecutiva en materia de autorización de la apelación al crédito público por parte de los Territorios Históricos, se encuentra en las disposiciones legales adicionadas a los Textos Básicos en materia de Régimen Local y tal esquema recurrente e interrelacionado de ambas medidas de actualización del Régimen Foral [sucesivos, no contradictorios y contemplados el uno en el otro, a través de la posibilidad de la transferencia del art. 37.3 f) del Estatuto de Autonomía del País Vasco] podría, a lo sumo, poner en tensión la afirmación de que el régimen de financiación autónoma no forma parte del «núcleo intangible de la foralidad», pero lo que no puede enervar es la conclusión última de enmarcamiento y convivencia concurrencial con las competencias preservadas al Estado a que la propia norma de la Ley del Concierto alude incuestionablemente, aun cuando se aspire a encauzar la plenitud de relaciones entre las Haciendas respectivas, en la totalidad de sus aspectos, por la vía del punto quinto de la disposición adicional segunda de la Ley de Bases de Régimen Local; pues en definitiva, tal precepto remite al contenido de la Ley del Concierto Económico de 1981 y a la competencia estatal para señalar bases de régimen de autonomía financiera coherente con el texto del artículo 41.1 del Estatuto, que tan sólo ubica en el sistema foral tradicional de Concierto Económico la regulación de «las relaciones de orden tributario».

SÉPTIMO.—Apreciando, en consecuencia de todo lo precedentemente fundamentado, que la disposición general foral, que se impugna parcialmente en este proceso, inobservó el requisito de previa autorización estatal para la emisión de bonos forales, y resultando pacífica tal omisión a nivel de puro hecho, la disposición o acuerdo concreto del artículo 4.º del Derecho Foral 63/1988, de 18 de mayo, incurre en infracción del ordenamiento jurídico determinante de anulación en los términos sancionadores jurídico-administrativos del artículo 47.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de nulidad radical o de pleno derecho, pues si en estricto sentido no se produce el defecto que tal precepto tipifica en relación con el artículo 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado desde el punto de vista de la normativa material que el Decreto Foral contiene en el punto impugnado, tal es el tratamiento que la jurisprudencia viene dando a la omisión de trámites y elementos sustanciales y preceptivos en la formación de las disposiciones normativas, con carácter reiterado y conforme siempre que aquélla infrinja otra norma de superior jerarquía, aunque no lo sea por razón de contenido sino por no acomodarse a trámites esenciales previstos para su elaboración [STC, Sala 3.ª de 30 de diciembre de 1988, 23 de octubre de 1988, 7 de febrero de 1989, y especialmente, 27 de julio de 1990 (Sección 3.ª)].

OCTAVO.—No es de apreciar motivo alguno de los previstos por el artículo 131.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para dar lugar a especial imposición de costas.

Por los anteriores fundamentos, vistos los preceptos citados y demás de general aplicación, este Tribunal dicta el siguiente,

FALLO

Que, estimamos el recurso contencioso-administrativo sostenido por el Letrado del Estado, en representación de la Administración del Estado, en la parte no desistida y subsistente, seguida contra el Decreto Foral 63/1988, de 18 de mayo, de la Diputación

Foral de Vizcaya, cuyo artículo 4.º declaramos nulo de pleno derecho y anulamos, sin expresa imposición de costas.

Ref. TSJPV-3

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 4 de noviembre de 1991

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1353/1988

Ponente: Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 48
- DA 3ª

Voces:

- Emisión de Deuda pública
- Competencias financieras de los Territorios Históricos

En la Villa de BILBAO, a cuatro de noviembre de mil novecientos noventa y uno.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1243/88 (sic) y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: la Orden Foral número 1349/1988, de 14 de junio del Diputado de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Vizcaya por la que se dispone la emisión de bonos forales durante 1988.

Son partes en dicho recurso: como recurrente ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y dirigida por el SR. ABOGADO DEL ESTADO.

como demandada DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora Dª. BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA y dirigida por el Letrado D. JOSÉ LUIS ECHEBERRIA MONASTERIO.

Ha sido Ponente el Magistrado D. JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 8 de Agosto de 1988 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el SR. ABOGADO DEL ESTADO actuando en representación de la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, interponía recurso contencioso administrativo contra la Orden Foral número 1349/1988, de 14 de Junio del Diputado de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Vizcaya por la que se dispone la emisión de bonos forales durante 1988; quedando registrado dicho recurso con el número 1243/88 (sic).

La cuantía del presente recurso quedó fijada en cantidad superior a las 950.000.000 ptas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda presentado el día 13 de Diciembre de 1988 por el SR. ABOGADO DEL ESTADO, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estime el recurso en su integridad y declare la nulidad de pleno derecho o, subsidiariamente, anule la Orden Foral nº. 1349/88 de 14 de Junio de 1988, por la que se dispone la emisión de Bonos de la Diputación Foral de Vizcaya, con las demás consecuencias que en derecho procedan y con expresa condena en las costas a quién se oponga a estas pretensiones.

TERCERO.—En el escrito de contestación presentado el día 3 de Abril de 1990 por la Procuradora SRA. PEREA DE LA TAJADA en representación de la EXCMA. DIPUTACIÓN DE BIZKAIA, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime dicho recurso y se confirme la resolución impugnada, esto es, la Orden Foral nº 1349/88, de 14 de Junio, por la que se dispone la emisión de Bonos de la Diputación Foral de Bizkaia, confirmándola, y impongan las costas a la Administración demandante.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes interesadas en el pleito, ni estimarlo necesario la Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 11/10/91 se señaló el pasado día 22/10/91 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—Es objeto del presente proceso contencioso-administrativo la pretensión anulatoria que el Letrado del Estado plantea con motivo de la Orden Foral nº. 1349/1988 de 14 de Junio, del Diputado de Hacienda Foral de la Diputación Foral de Vizcaya por el que se dispone la emisión de Bonos Forales durante el año 1988, y en la medida en que dicha disposición administrativa trae directa causa de contenido del Artículo 4º del Decreto Foral 63/88, de 18 de Mayo, que ha constituido materia del recurso 1243/88 de los seguidos ante esta Sala y ha sido resuelto en primera instancia por recientísima sentencia de 21 de Octubre de este año, aún no desprendiéndose consecuencia directa entre uno y otro proceso por no haber alcanzado firmeza aquella Sentencia, ha de prevalecer momentáneamente la unidad de criterio del Tribunal y darse respuesta homogénea a los motivos de impugnación idénticos y fundamentaciones de la acción de tono similar, que uno y otro proceso comportan.

SEGUNDO.—El argumento impugnatorio fundamental es entonces el de que destinándose la emisión de bonos forales a la financiación de los gastos por inversiones y transferencias de capital autorizados por la Norma Foral 1/88 de 14 de Marzo, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y no un transitorio déficit de Tesorería, precisa aquella emisión de la autorización estatal inotorgada en el supuesto de autos, en razón de diversas órdenes de consideración resumibles así: A)—Lo exige el

régimen establecido por los Artículos 415 y siguientes del Texto Refundido de disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (Real Decreto Legislativo 781/1986 de 18 de Abril), aplicable al caso a causa del silencio al respecto de la Ley del Concierto Económico que regula relaciones de naturaleza tributaria exclusivamente y no de carácter financiero, por lo que la Disposición Final Primera, punto primero del Texto Refundido (y la Disposición Adicional Segunda, punto quinto de la Ley de Bases 7/1985 de 2 de Abril) nada resuelven. B)—Tampoco excluye, sino al contrario, esa exigencia de autorización por parte del Ministerio de Economía y Hacienda el contenido de la Ley del Parlamento Vasco de 25 de Noviembre de 1983 (L.T.H.) ni el Artículo 45-2 del Estatuto de Autonomía aprobado por Ley Orgánica 3/1979 de 18 de Diciembre. C)—Tal autorización estatal viene exigido "ex" sentencia del Tribunal constitucional 11/1984 de 2 de Febrero respecto de la propia emisión de Deuda Pública por la Comunidad Autónoma del País Vasco en aplicación del Artículo 14-3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de Septiembre (L.O.F.C.A.) como medio al servicio de la coordinación de las políticas de endeudamiento y no pueden sustraerse a ellas los Órganos Forales de los Territorios Históricos que son quienes ostentan el fundamental protagonismo financiero en la Comunidad Autónoma Vasca.

La Diputación Foral en la contestación a la demanda rebate la necesidad de autorización en consideración de la naturaleza financiera y no meramente tributaria del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de Mayo, en tanto que a través del régimen del Cupo los Territorios Históricos vascos asumen el riesgo recaudatorio del mismo modo que el Estado, parificándose a este en obligaciones y forzosamente también en derechos como subrogados de este último, del que formarían "fragmentos", y diferenciándose así de las C.C.A.A., sujetas a la L.O.F.C.A.

TERCERO.—Para enmarcar los términos del debate es muy conveniente traer a colación la sentencia dictada por el Tribunal Constitucional Pleno en recurso de inconstitucionalidad número 119/84 promovido contra la Ley de Territorios Históricos de 25 de Noviembre de 1983 (S.T.C. 76/88, de 26 de Abril). Configura en ella el Alto Tribunal con innegable claridad la garantía institucional de los Derechos de los Territorios Forales contenida en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española y en el propio Estatuto de Autonomía, sobre la base de conceptuar a los regímenes forales históricos como de contenido variable a lo largo de su devenir en los últimos siglos, desde el Antiguo Régimen y situación anterior a la llamada Ley Confirmatoria de 25 de Octubre de 1839, (pase foral, régimen aduanero, exención de quintas, organización judicial propia), pasando por el periodo de entreguerras que culminó en la Ley de 21 de Julio de 1876, hasta llegar a la etapa de conciertos económicos interrumpida por Decreto Ley de 23 de Julio de 1937, y de ella, a nuestros días.

La vigente Constitución decreta la actualización general de dicho régimen en el marco del bloque de constitucionalidad, lo que supone la supeditación vinculante de todo derecho histórico y supresión de instituciones jurídicas, aún de probada tradición, que sean incompatibles con los principios constitucionales, e, igualmente, dispone la inserción del régimen foral bajo forma de autogobierno territorial y no ya como suma de potestades, competencias o privilegios históricos, en el marco de unos nuevos sujetos públicos antes inexistentes que constituyen la nueva estructura territorial del Estado y que son las Comunidades Autónomas, a cuya nueva entidad han de acomodarse los Territorios Históricos. La garantía institucional no asegura un conjunto competencial concreto y estable sino, como mínimo irreductible, un régimen de autogobierno en el que sea reconocible el régimen foral tradicional. Al proceso de actualización previsto

por la Disposición Adicional Primera le compete precisar el contenido concreto de los derechos históricos en el nuevo marco constitucional y estatutario respecto de cuya fijación el Estatuto de Autonomía es el elemento más decisivo en cuanto que a la vez que norma fundacional de las Instituciones Comunes de autogobierno es norma de reestructuración o actualización de las potestades de los Territorios Históricos Vascos.

El autogobierno se ejerce en lo sucesivo en dos niveles por parte de los territorios que gozaban del derecho histórico a ejercerlo. Uno común, y otro descentralizado con soporte en los poderes forales tradicionales a los que el E.A.P.V., confirma la garantía de un "núcleo intangible" de competencias, —Artículo 3º—, y concreta y especifica su contenido, bien derivando directamente competencias del Estatuto, bien dejando su precisión a la actuación concreta de los poderes ajenos o de la Comunidad, específicamente el Parlamento Vasco —Artículo 37.4—. Se hace explicable así que las Instituciones Comunes del País Vasco reciban funciones en materias directamente vinculadas al régimen foral (como el Concierto Económico) y, viceversa, que el Estatuto posibilite la asunción por Órganos Forales de diversas competencias sin necesaria relación con su ejercicio histórico, —Artículo 37.3.f. E.A.P.V., respecto de "competencias transferidas"—.

Aparece así junto al denominado "núcleo intangible" o mínimo garantizado un ámbito de expansión del régimen foral dependiente de la actuación de otros órganos que atribuyan competencias adicionales al núcleo de la foralidad, derivando bien del Estatuto de Autonomía del País Vasco, bien de los procedimientos de los Artículos 150.1 y 2 de la Constitución Española.

Rechaza el Alto Tribunal que tal sistema configure un acervo de competencias forales plenamente indeterminado y dependiente de la investigación histórica en cada caso, pues nunca podrá esta sustituir a los mandatos estatutarios o legales actualizadores del régimen foral ni derivará este régimen de la legitimidad histórica independientemente de toda norma actualizadora.

CUARTO.—La anterior síntesis apretada de los amplios criterios doctrinales de la citada resolución jurisprudencial permite obtener, a juicio de la Sala, do relevantes consecuencias en orden a la decisión del presente proceso.

La primera no es otra que la de la muy difícil compaginación con el vigente marco constitucional y estatutario de la tesis que concibe a los Territorios Históricos vascos como "fragmentos del Estado" tal y como sostiene, con cita de su eminente procedencia, el Letrado de la Diputación Foral de Vizcaya. Solo le resta a este Tribunal ordinario vincularse al respecto a la interpretación emanada del Tribunal Constitucional, como así dispone el Artículo 5.1 L.O.P.J., sin que le sea propio terciar en el debate, siempre enriquecedor de los iuspublicistas que abordan tan sugestiva cuestión.

La segunda consecuencia es que las facultades de los Artículos 7.a) 4., 14.1 y 27.2 L.T.H., forman parte de contenido expansivo de la foralidad actualizada, legitimado por el Artículo 37.3.f) E.A.P.V., y coherentemente, constituyen competencias singulares de autogobierno de las que se ejercen al nivel de los propios Órganos Forales de los Territorios Históricos. Es ello tanto como decir que a efectos del reflejo que las disposiciones del bloque de constitucionalidad obtienen en la legislación ordinaria, en particular en la de Régimen Local, el ejercicio de la competencia en materia financiera es de aquellas que la Disposición Adicional Segunda, apartado segundo de la Ley 7/85, de 2 de Abril, considera atribuidas por la legislación interna de la Comunidad Autónoma dictada en desarrollo del Estatuto Vasco.

Surge entonces la pregunta de cuál es el alcance, ámbito y límites de esa potestad foral de aprobar las disposiciones de crédito y financieras en régimen de competencia exclusiva a que se refiere el Artículo 7º L.T.H., y cabrá hablar del ámbito objetivo que describe el Artículo 27 del propio Texto Legal que en principio, y con sometimiento según los casos a diversos requisitos de "relación" con las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma, no excluye la apelación al crédito público mediante emisiones de Deuda, —Artículo 27.2—, como no podía menos de ser teniéndose como referencia el precedente histórico y la propia habilitación legal que aún fuera de toda perspectiva y garantía de autogobierno territorial, reconoce la legislación local a las Corporaciones Locales —Artículos 417 y 422 T.R. de 18 de Abril de 1986—. Los límites y modalidades temporales y cuantitativas propias de la Ley de Relaciones de 1983 no interesan ahora a diferencia del ensayo necesario acerca de si extramuros de la legislación interna de la Comunidad Autónoma del País Vasco el ejercicio de la competencia atribuida a los Órganos Forales puede encontrar algún tipo de límite o requisito relacional diverso.

Por su propia inserción en el marco estatutario y constitucional, la Ley de Territorios Históricos, actualiza el régimen foral dotando de competencias de mayor o menor arraigo histórico, que provienen del contenido actual del propio Estatuto de Autonomía y se expanden a través del mecanismo de la transferencia, —Artículo 37.3.f) E.A.P.V.—, y no es concebible que la ley descentralizadora distribuya materias respecto de las que el Parlamento Vasco no pueda disponer.

Toda habilitación legal para que los Territorios Históricos emitan deuda o empréstitos descansará finalmente en el Artículo 45 E.A.P.V. y en sus propios condicionamientos de coordinación política general sin que conforme a la doctrina expresada entre otras por la sentencia constitucional 76/88 de permanente referencia, quepa entender que “el Estatuto no implica ninguna limitación del régimen foral históricamente definido y del correspondiente e indeterminado elenco de derechos históricos” (F.J. sexto) o que la voluntad legislativa del Parlamento Autonómico puede modificar el contenido del bloque de constitucionalidad reconociendo poderes originarios a Entes Territoriales Históricos que se acomodan a su propio ámbito.

Sin embargo, es aceptable la objeción de que, aún ejerciendo parcelas de autogobierno territorial, los Territorios Históricos no son Comunidades Autónomas sino nivel básico de ejercicio de autonomía dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y de ahí que no les sea predicable el régimen de relaciones con el Estado que en punto a la cuestión debatida se plasmaría en el requisito de autorización establecido por el Artículo 14-3 de la L.O.F.C.A., y en la articulación del estatal Consejo de Política Fiscal y Financiera. Es por ello que la coordinación entre la actividad financiera de los Territorios Históricos (como “fragmentos de la Comunidad Autónoma”) y la del Estado, no se sitúa en el ámbito de la regulación de los aspectos básicos que la Constitución preserva en favor de la Administración del Estado en el triple e interactivo mundo del sistema monetario y ordenación del crédito, planificación económica y régimen jurídico de las Administraciones Públicas que afectan a los sujetos primordiales de la configuración territorial “compuesta” del Estado, pero tal inicial conclusión no excluye la presencia de normativas merecedoras de la conceptualización de básicas, en sentido material, a través de las cuales se vehicule la concurrencia entre los títulos competenciales irrenunciables para el Estado que consagra el Artículo 149 C.E. y las competencias exclusivas de otras entidades y órganos políticos territoriales que sean expresión de autogobierno y que no sean Comunidades Autónomas. Y tal es la inteligencia que habrá de darse a la ciertamente confusa Disposición Adicional

Segunda, párrafo cuarto de la Ley de Bases 7/1985 de 2 de Abril cuando necesariamente refiriéndose a tales materias considera sometidas a las "Instituciones Forales" respecto de los preceptos de relación (y solo de ellos) con el Estado, cuando tales preceptos "desarrollen o apliquen la Legislación Básica del Estado o cuando (aquellas Instituciones) invadan las competencias de este", supuesto este último en que cabrá la vía reaccional prevista por el Artículo 66 del Texto Legal de referencia.

En la medida en que la regulación normativa básica afecte al régimen jurídico de la Administración foral y a través de ella desarrolle el Estado la competencia exclusiva que a tal propósito le otorga el Artículo 149.1.18 (lo que normalmente implicará a otras parcelas de la creación de regulaciones necesariamente uniformes de carácter básico) los Territorios Históricos se situaran subjetivamente en el ámbito de lo local aunque en plano funcional y de ensamblaje competencial distinto, lo que no puede accidentalmente extrañar si se tiene en cuenta que el legislador carece de un nivel intermedio referencial entre ambos términos (Comunidades Autónomas y Entes Locales) y que incluso anecdóticamente la propia Ley del Proceso Autonómico 12/1983 de 14 de octubre, bajo el Título II de "Comunidades Autónomas y Diputaciones Provinciales" al definir aspectos de las Comunidades Autónomas uniprovinciales, les atribuye a estas "la plenitud de las competencias y de los recursos que en el régimen común corresponden a la Diputación provincial" —Artículo 9.1.C—, en formulación ciertamente asimilable a la de la Disposición Adicional Segunda de Ley de Bases de Régimen Local de 1985.

QUINTO.—La jurisprudencia constitucional describe las bases de régimen jurídico administrativo, S.T.C. 84/1982 de 23 de Diciembre, y en general, como señala la S.T.C. 57/1983 de 28 de Junio, "cuando la Constitución utiliza el término bases (así en el Artículo 149.1.11º, 13º y 18º) está comprendiendo funciones normativas que aseguren en lo que es menester, un común uniforme, unas reglas a partir de las cuales las (Comunidades Autónomas) que tengan asumidas competencias en la materia, puedan ejercerlas; pero estas competencias no se agotan con las propias legislativas, pues cuando la preservación de un tratamiento uniforme reclame el complemento reglamentario y aún el ejecutivo, se justifica la reserva de estas competencias en la medida indispensable", añadiendo igualmente, S.T.C. 103/89, de 8 de Junio, que "el establecimiento de fórmulas o instancias de coordinación es algo que corresponde necesariamente a la competencia estatal", "correspondiéndole al legislador estatal definir lo básico, observando estrictamente las prescripciones constitucionales y estatutarias y al Tribunal Constitucional controlar en última instancia dicha definición" —S.T.C. 248/88, de 20 de Diciembre—.

Pues bien, desde tales parámetros definitorios en que también es reseñable lo indicado por el Alto Tribunal en la STC 57/83, en términos de que "para evitar alteraciones del equilibrio económico financiero es necesario que el Estado articule los distintos componentes del sistema mediante la fijación de límites de endeudamiento y otros condicionamientos (a las Entidades Locales). Los títulos prevalentes serían entonces el competencial en materia de crédito y de actividad económica" y de que "con lo que el acto de autorización puede significar en orden a prevenir las consecuencias dañosas que pudieran producirse (para las Entidades Locales) por un endeudamiento excesivo, destacan los aspectos que afectan al conjunto, y desde esta estimativa son invocables los títulos competenciales de Artículo 149.1.11º y 13º", ha de aceptarse de principio el carácter autoproclamado de legislación básica de régimen jurídico financiero derivado del Artículo 149.1.18º, que presenta la vigente Ley Reguladora de las Haciendas Locales 39/1988 de 28 de Diciembre en relación con preceptos como el del Artículo 54 (equivalente al Artículo 424.5 del Texto Refundido de 1986), y también aceptar

derivativamente la procedencia del requisito de autorización del Ministerio de Economía y Hacienda para las operaciones de crédito a formalizar mediante emisiones de deuda o cualquier otra apelación al crédito público aún cuando los Territorios Históricos actúen en calidad de tales y ejerzan competencia propia de su autonomía financiera compartida con las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma Vasca.

SEXTO.—Por último, y aunque ya la propia configuración legal de la autonomía financiera de los Territorios Históricos fuera del Estatuto de Autonomía, en el marco de una ley ordinaria emanada del Parlamento Vasco "y las demás leyes que les sean aplicables" —Artículo 14.1 L.T.H.—, desmiente apriorísticamente que el propio Concierto Económico constituya la sede de toda reglamentación en materia hacendística, cierto es que la Disposición Adicional Tercera de la Ley 12/1981, de 13 de Mayo constituye un precepto que excede de lo puramente Tributario y atribuye facultades a los Territorios Históricos "en el orden económico y administrativo" por remisión al Artículo 15 del Real Decreto de 13 de Diciembre de 1906. Dicho precepto marca en cierto sentido una línea diversa de actualización general del régimen foral de la que se ha venido tomando en consideración hasta el presente en tanto utiliza el instrumento paccionado aprobado por Ley Ordinaria de Artículo Único en vez de la transferencia prevista por el Artículo 37.3.f) E.A.P.V. y reconoce como subsistentes antiguas prerrogativas en vez de declararlas "ex novo". Ahora bien, forzoso es concluir en la convergencia limitativa de ambos procesos o vías de reintegración y actualización de los derechos históricos en materia de régimen económico-financiero en la medida en que también la Disposición Adicional Tercera que se menciona, señala el límite de "las bases a que hace referencia el Artículo 149.1.18 de la Constitución" como lo hará después la legislación básica de Régimen Local ya examinada, y a la interrogante de si realmente existen las bases a que la Ley del Concierto Económico circunscribe la autonomía histórica en materia económica y financiera de los Entes Forales de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa, entendiéndose que tan solo en su efectiva presencia cabrá hablar de competencias "concurrentes" entre el Estado y el Territorio Histórico que puedan "verticalmente" bascular en favor del primero, como así señalaba la sentencia constitucional 32/1983 de 28 de Abril, habrá de responderse que la base legislativa precisa que reserva a la Administración del Estado la tarea ejecutiva en materia de autorización de la apelación al crédito público por parte de los Territorios Históricos se encuentra en las disposiciones legales adicionales a los Textos Básicos en materia de Régimen Local y tal esquema, recurrente e interrelacionado de ambas medidas de actualización del Régimen Foral (sucesivos, no contradictorios y contemplados el uno en el otro a través de la posibilidad de la transferencia del Artículo 37.3.f) E.A.P.V.) podría a lo sumo poner en tensión la afirmación de que el régimen de financiación autónoma no forma parte del "núcleo intangible de la foralidad", pero lo que no puede enervar es la conclusión última de enmarcamiento y convivencia concurrencial con las competencias preservadas al Estado a que la propia norma de la Ley del Concierto alude incuestionablemente, aún cuando se aspire a encauzar la plenitud de relaciones entre las Haciendas respectivas, en la totalidad de sus aspectos, por la vía del punto quinto de la Disposición Adicional Segunda de la Ley de Bases del Régimen Local, pues en definitiva, tal precepto remite al contenido de la Ley del Concierto Económico de 1981 y a la competencia estatal para señalar bases de régimen de autonomía financiera coherente con el Texto del Artículo 41.1 del Estatuto, que tan solo ubica en el sistema foral tradicional de Concierto Económico la regulación de "las relaciones de orden tributario".

SÉPTIMO.—Apreciando en consecuencia de todo lo precedentemente fundamentado, que la disposición general foral que se impugna en este proceso, inobservo el requisito de previa autorización estatal para la emisión de bonos forales, y resultando pacífica tal omisión a nivel de puro hecho, la disposición incurre en infracción del ordenamiento jurídico determinante de anulación, en los términos sancionadores jurídico-administrativos del Artículo 47.2. L.P.A., de nulidad radical o de pleno derecho, pues si en estricto sentido no se produce el defecto que tal precepto tipifica en relación con el Artículo 28 L.R.J.A.E. desde el punto de vista de la normativa material que la Orden Foral contiene en el punto impugnado, tal es el tratamiento que la jurisprudencia viene dando a la omisión de trámites y elementos sustanciales y preceptivos en la formación de las disposiciones normativas, con carácter reiterado y conforme siempre que aquellas infrinjan otra norma de superior jerarquía aunque no lo sea por razón de contenido sino por no acomodarse a trámites esenciales previstos para su elaboración [S.T.C., Sala Tercera de 30 de Diciembre de 1988, 23 de Octubre de 1988, 7 de Febrero de 1989, y especialmente, 27 de Julio de 1990 (Sección Tercera)].

OCTAVO.—No es de apreciar motivo alguno de los previstos por el Artículo 131.1 L.J.C.A. para dar lugar a especial imposición de costas.

Por los anteriores fundamentos, vistos los preceptos citados y demás de general aplicación, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que, estimamos el recurso contencioso-administrativo sostenido por el Letrado del Estado, en representación de la Administración general de aquél, seguido contra Orden Foral de Vizcaya 1349/88 del Diputado de Hacienda y Finanzas, que declaramos ser nula de pleno derecho y anulamos, sin expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-4

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 10 de marzo de 1993

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1148/1990

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 40

Voces:

- Estructura general impositiva del Estado
- Impuesto sobre Actividades Económicas
- Principio de igualdad
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales, don José María B. M., en nombre y representación de la «La Caixa», se impugna el Acuerdo del TEAF Vizcaya 13-11-1989, desestimatorio de la reclamación promovida contra la liquidación de la Administración de Tributos locales de la Hacienda Foral de Vizcaya, por Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales correspondiente al ejercicio 1986.

La cuestión que se plantea, consistente en determinar la conformidad a Derecho o, por el contrario, el desajuste al mismo del Acuerdo del TEAF Vizcaya impugnado, en atención a la pervivencia o no de la exención de la entidad recurrente en el pago de la Licencia Fiscal referida, conforme a la legislación vigente aplicable, encuentra solución en el criterio de este Tribunal adoptado en sentencia de 2-11-1992, dictada en el recurso núm. 859/1990, que ponía fin a la cuestión suscitada, de idéntica naturaleza a la que aquí se examina y que, por aplicación del principio de unidad de doctrina en garantía de los de seguridad jurídica e igualdad, debe ahora ser mantenido, al no existir circunstancias que justifiquen el cambio, resultando del siguiente tenor: «el tributo se encuentra regulado por normativa foral autónoma representada por la NF 8/1985, de 28 de noviembre, cuyo art. 8.7, redactado por NF 14/1986, de 26 de diciembre, restringe igualmente la exención a "los Montes de Piedad y obras benéfico-sociales" acometidas por las Cajas de Ahorro Popular, y es en este ámbito donde debe situarse el examen de los fundamentos del recurso. En cualquier caso, y aunque la parte actora no diese por sentada la aplicabilidad directa y excluyente de dicha normativa tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya —alguna mención merecerá la referencia al carácter “refundidor

de la NF 8/1985”—, sirven para fundamentarla los propios argumentos que seguidamente se darán acerca de las relaciones entre los ordenamientos jurídicos tributarios estatal y foral en orden a acometer el principal problema que en este particular suscita la demandante, que es el de una hipotética vulneración del principio de igualdad constitucional en la configuración de dicha normativa foral».

SEGUNDO.—No parece necesario hacer insistencia en que desde la base del art. 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, pasando por el hito de la propia Ley 12/1981, de 13 de mayo, aprobatoria del primer Concierto Económico postconstitucional, que así la atribuye en su art. 2, y con la adición del art. 8.1 de la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, que define el instrumento formal y sus relaciones de preferencia y exclusión con respecto a otros, concurre la potestad de las Instituciones Forales de normar autónomamente los tributos «concertados» con el alcance que en cada caso especifique el Concierto entre los poderes tributarios. En materia de Licencia Fiscal el art. 44.1 de dicho Concierto atribuye a cada Territorio Histórico la autonomía reguladora al respecto, y los límites extrínsecos al ejercicio concreto de esa atención a la estructura impositiva del Estado y armonización clasificación de actividades comerciales e industriales —art. 4.4.º—. La deducción que parece realizar la parte recurrente de tales principios es que la potestad normativa que las Instituciones forales ejerzan ha de dar necesariamente un resultado o producto normativo idéntico al alumbrado por la legislación común, apreciación que deviene seriamente infundada, no ya sólo desde la propia operatividad de tales reglas de distribución de poder normativo, sino también desde la proyección del principio de igualdad a que la demanda hace alusión.

Tal invocación constitucional, que con más propiedad habría de referirse al art. 139.1 CE en vez de al art. 14, no debe ser acogida como fundamento de ilegalidad de la norma reglamentaria que se aplica —art. 39.3 LJCA—, pues es notable la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que respecto del postulado que, «todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado» se ha aprestado a decir que «es obvio, sin embargo, que tal principio no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional se tienen los mismos derechos y obligaciones». —SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, y 17/1990, de 7 de febrero—, sin perjuicio de que se encuentre enlazado con la reserva al Estado de la regulación de «las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos» —art. 149.1.1 CE—. Así pues, el principio de autonomía política y administrativa de determinadas instancias y sujetos públicos infraestatales en que basa el sistema constitucional —art. 2.º 137 y 140 CE—, no decae y se esteriliza ante la sola posibilidad, o mejor certeza plenamente asumida, de que cada poder normativo autónomo vaya a producir regulaciones parcialmente distintas entre sí, aunque comisione al Estado como garante último de la igualdad «básica» de derechos en cada parte del territorio, pues de ser de otro modo la diversidad de culturas, situaciones y sensibilidades a que el principio de autonomía propende a dar satisfacción, se trastocaría en un uniformismo tal que no es reconocible ya desde el momento en que el más centralizador de los sistemas políticos reconozca la potestad a los municipios de dotarse de sus propias ordenanzas.

Como tampoco la exención tributaria descrita por la NF aplicable hace entrar en conflicto la regulación del tributo con la estructura general impositiva del derecho común ni con el principio de armonía -que antes bien, paradójicamente, se cumple en la más rigurosa literalidad si se tiene en cuenta el distinto alcance interpretativo que haya

de atribuirse a la validez de cada uno en razón de su interdependencia jerárquica con otras partes del ordenamiento-, sólo queda añadir, en relación con lo últimamente comentado, que cualquiera que haya podido ser la intención armonizadora y refundidora de dispersas disposiciones del supletorio ordenamiento estatal del tributo que la NF 8/1985 de 28 de noviembre, haya expresado en su parte expositiva, el fundamento de la potestad ejercida no se encuentra en relaciones de delegación legislativa propias del ordenamiento estatal —art. 82 CE—, sino en el principio de separación o autonomía de ordenamientos, por lo que no puede en modo alguno insinuarse que la Norma Foral indirectamente impugnada es asimismo un Texto Refundido sometible a revisión en base a criterios de preponderancia jerárquica entre ley y reglamento que es en lo que se basa la posible apreciación jurisprudencial de un exceso de refundición o un ejercicio «ultra vires» de la autorización legislativa.

TERCERO.—Procede en consecuencia la desestimación plena del recurso y la confirmación del acuerdo combatido, sin que haya motivo especial para hacer declaración de costas —art. 131.1 LJCA—.

En atención a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales, don José María B. M., en nombre y representación de «La Caixa», contra el acuerdo del TEAF Vizcaya, 13-11-1989, desestimatorio de la reclamación promovida contra la liquidación de la Administración de Tributos Locales de la Hacienda Foral de Vizcaya, por licencia al ejercicio 1986, que, en consecuencia, confirmamos por su conformidad a derecho, sin condena en las costas procesales devengadas.

Así por ésta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-5

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de marzo de 1993

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1975/1990

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía

Artículos del Concierto:

- Art. 27

Voces:

- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Obligaciones formales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente proceso contencioso-administrativo se combate el Acuerdo adoptado por el TEAF Bizkaia de 11-5-1990 por la que se desestimó la reclamación de la misma clase 2542/1986, formulada frente a la desestimación en fecha de 15-7-1986 del recurso de reposición promovido contra Resolución de la Administración de Tributos Indirectos de la Hacienda Foral vizcaína de 31-12-1985, que incluía a la firma social actora en el Censo General de Empresarios, a efectos de su tributación en Territorio Histórico Vizcaíno en concepto de IVA, confirmándose en definitiva dicha inclusión censal.

La tesis actora se resume en los siguientes términos: Aun encontrándose dada de alta en Vizcaya en diversos epígrafes de Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales a 31-12-1985, se trata de sociedad mercantil con domicilio fiscal en Barcelona y que no realiza operaciones sujetas al IVA en territorio foral vizcaíno, por lo que aquella sola circunstancia primera no puede determinar la obligatoriedad de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas en este territorio, apuntando lo inapropiado de fundamentar la inclusión en el ap. 2 de la disp. transit. Sexta del Reglamento estatal del IVA, aprobado por RD 2028/1985, de 30 de octubre, como así lo hace la resolución originaria que se impugna.

Frente a ello, y también sintéticamente, la Hacienda Foral demandada, entiende, con base en los preceptos reglamentarios que cita, que reputándose empresario a la sociedad demandante por razón de habitualidad de sus actividades empresariales, y siendo deducible dicha habitualidad de la circunstancia de encontrarse en alta de Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales en Bizkaia, la actual ausencia de operaciones en territorio foral que se aduce tan sólo supondría que la cifra relativa de negocios que corresponderá a la Hacienda Estatal sería del cien por cien, lo que no impedirá que se realicen tales operaciones en el futuro en razón de dicha alta en dichos

epígrafes de Licencia Fiscal, y, es por ello, por lo que ha de quedar obligada la recurrente a presentar declaraciones-liquidaciones del IVA ante la Hacienda Foral.

SEGUNDO.—Mas, como se deriva de los textos legales y reglamentarios de precisa aplicación, el acto administrativo impugnado en origen se encuentra falto de todo fundamento y validez.

Lo que determina la obligatoriedad de tributar en el territorio foral vizcaíno en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, no es en modo alguno la circunstancia de encontrarse en alta de Licencia Fiscal en dicho territorio, por más que de ello se deriven cuantas presunciones se quiera de habitualidad en el ejercicio de actividades empresariales, sino que lo determinante, como perfectamente lo define el art. 28 del Concierto Económico vigente entre Estado y C.A. del País Vasco, modificado en esta materia por virtud de la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, es la circunstancia de «operar» en territorio vasco, bien exclusivamente, bien simultáneamente en él y en el territorio común, debiendo entenderse por «operar» en un territorio, la realización en el mismo de entregas de bienes o prestación de servicios.

Bien distinto es todo lo relativo a las obligaciones formales previas de carácter censal que reglamentariamente se impusieron a los sujetos pasivos, cuya transposición más o menos mecánica desde el Reglamento estatal a un llamado Reglamento Foral Provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por DF 151/1985, de 31 de diciembre (cuya sola existencia y legitimidad es dudosa a la vista del art. 27.2 del Concierto y analiza esta Sala tan sólo a título argumentativo), es concedible que acarree una indebida y asistemática ampliación del ámbito competencial de la Diputación foral vizcaína en orden a la exacción del tributo de que se trata.

En efecto, la ya citada disp. transit. Sexta del Reglamento del IVA, al concebir la obligación de declarar previamente la sujeción al tributo, vinculaba declaración y domicilio fiscal, y exceptuaba de realizarla a los empresarios o profesionales ya «censados», es decir, a los que ya estaban en alta en Licencia Fiscal o estaban sometidos al régimen de etiquetas identificativas del RD 338/1985. Todo ello, es plenamente coherente con el prisma de un espacio fiscal o ámbito único para la operatividad y exacción del tributo.

Ahora bien, la Disposición correlativa del Reglamento Foral citado con anterioridad, llega tan lejos como puede mientras impone idéntica obligación formal a los sujetos pasivos, «cuyo domicilio fiscal radique en Vizcaya», pues así se deriva del art. 28.3 del CE, e incluso, resulta remotamente plausible que someta a la obligación censal a quienes vayan a operar en territorio vizcaíno en enero 1986, puesto que con ambos supuestos se agotan todas las eventualidades de sujeción que el citado art. 28 expresa. Lo que no puede hacer dicho reglamento, —ni tampoco lo pretende siquiera, aunque así lo haya interpretado indirectamente la Administración demandada—, es alterar los supuestos de «Administración competente para la exacción del IVA», —art. 28 «ab initio»—, imponiendo la obligación formal de censarse en Vizcaya y con ello, de cumplir cuantas demás obligaciones siquiera formales se deriven del tributo, a quienes no están inicialmente sujetos a dicha competencia, pues el elemento empleado, —la existencia de Licencia Fiscal anterior en Vizcaya—, no es el elemento material que sirve para definir la competencia de una u otra Administración, como hemos visto, y ni la norma reglamentaria estatal que se aducía tenía dicha finalidad, ni en la disp. transit. Sexta del Reglamento Provisional mismo, puede ir más lejos la excepción que allá hasta donde llega la regla, es decir, que si están supuestamente obligados a censarse los domiciliados y los que van a operar en Vizcaya en 1986, la excepción a dicha

obligación no puede afectar a los sujetos pasivos que no están en tales supuestos, es decir, a quienes tienen su domicilio fiscal en territorio común y no inciden voluntariamente en el futuro de «operar», según puntos de conexión, en enero 1986, en el País Vasco.

TERCERO.—Hasta ahí lo que las normas dicen realmente, según el criterio de este Tribunal, pero debe abundarse en que la ilación que la Administración demandada establece entre la mención de la disp. transit. Sexta.2.2.º, y los arts. 3.5, y, sobre todo, 6.º del Reglamento Provisional (o estatal en el último caso), a la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales, no cobra tampoco ningún fundamento, en la medida en que los últimos preceptos aluden al sujeto pasivo del tributo y sientan presunciones normativas que llegan a asociar habitualidad de las operaciones y el alta en dicha Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, pero no territorializan ni suponen los puntos de conexión precisos para que surja la obligación de tributar en territorio foral. Se vuelve a utilizar así un precepto basado en una concepción unitaria del ámbito de soberanía fiscal, y cuya única finalidad es definir legalmente el elemento subjetivo del hecho imponible del tributo «en abstracto», para sacar conclusiones artificiosas y crear un falso punto de conexión, pues de tal suerte la conclusión a la que habría de llegarse es que se encuentra sujeta a tributación, o por lo menos a declaración, por IVA en Bizkaia, toda entrega de bienes o prestación de servicios realizada por quien se encuentra dado de alta en Licencia Fiscal dentro de dicho territorio especial, y tal proposición es errónea y contraria a los preceptos pertinentes del Concierto Económico.—Así, en particular, art. 29.4, y art. 172 del propio Reglamento foral—.

CUARTO.—Procede la consecuente estimación del recurso y la anulación de los actos recurridos, sin que concurra mérito legal para una especial imposición de costas —art. 131.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, la Sala profiere el siguiente,

FALLO

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador de los tribunales don José María B. M. en representación de «B. Española SA», contra Acuerdo del TEAF Bizkaia de 11-5-1990, desestimatorio de la reclamación de la misma clase núm. 2542/1986 y confirmatorio de la reclamación de la administración de tributos indirectos de la Hacienda foral vizcaína de 15-7-1986 sobre inclusión de la sociedad actora en censo de sujetos pasivos a efectos del IVA, y declaramos disconformes a derecho y anulamos dichos actos y resoluciones, sin hacer expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se dejará certificación literal en los autos con encuadernación del original en el libro previsto por el art. 265 LOPJ, lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

Ref. TSJPV-6

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 23 de junio de 1993

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 39

Voces:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En la Villa de BILBAO, a veintitrés de Junio de mil novecientos noventa y tres.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1086/91 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: el Acuerdo del T.E.A. Foral de Gipuzkoa por la que se acuerda desestimar la reclamación nº 573/90, promovida por D. Félix Villaluenga, en nombre de Europistas Concesionaria Española, S.A., contra Acuerdo del Servicio de Tributos Locales en virtud del cual se procedió a practicar liquidación provisional de Contribución Territorial Urbana; 1º semestre de 1990.

Son partes en dicho recurso: como recurrente EUROPISTAS, CONCESIONARIA ESPAÑOLA, S.A. representado por el Procurador Sr. ATELA ARANA y dirigido por el Letrado D. Félix Villaluenga.

como demandada DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, representado por la Procuradora Sra. BAJO AUZ y dirigido por el Letrado SR. IGNACIO CHACÓN.

Ha sido Ponente el Magistrado D. ENRIQUE TORRES Y LÓPEZ LACALLE.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. FRANCISCO RAMON ATE LA ARANA actuando en nombre y representación de EUROPISTAS CONCESIONARIA ESPAÑOLA S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra quedando registrado dicho recurso con el número 1086/91.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 8.504.635 ptas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se deje sin efecto la liquidación impugnada al haber tomado en consideración un

valor catastral no ajustado a las normas, y se fije un nuevo valor catastral de 249.900.000 ptas. por kilómetro, o la cantidad equivalente para toda la autopista de Bilbao a Behobia A-8 de 26.499.000.000 ptas; para la que se tiene concesión durante 35 años por el Decreto de 14 de Marzo de 1.968 y que se rige por el Reglamento de 26 de Mayo de 1.971.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare a derecho la resolución impugnada.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba, por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario este Tribunal.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 10-02-93 se señaló el pasado día 16.02.93 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales excepto el de transcripción de sentencias por el elevado número de asuntos que se tramitan en esta Sala.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—"Europistas, Concesionaria Española S.A." impugna, en este recurso contencioso-administrativo, el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa de 8 de Febrero de 1.991, que desestimó la reclamación económico administrativa número 573/90 contra la liquidación provisional de la Contribución Territorial Urbana, (Impuesto Sobre Bienes Inmuebles), efectuada al recurrente por la Hacienda Foral 24 de Julio de 1.990, correspondiente al primer semestre de ese año, por importe de 8.504.635 ptas. Y en la demanda solicita que se deje sin efecto la Liquidación, al haber tornado con consideración en valor catastral no ajustado a las normas, y se fije un nuevo valor catastral de 249.900.000 ptas. por kilómetro, o la cantidad equivalente para toda la autopista de Bilbao a Behobia A-8, de 26.499.000.000 ptas; para la que se tiene concesión durante 35 años por el Decreto de 14 de Marzo de 1.968, y que se rige por el Reglamento de 26 de Mayo de 1.971.

Tanto el acuerdo del TEAF como la contestación a la demanda se argumentó sobre la condición de sujeto pasivo del impuesto de la Empresa recurrente, por ser concesionaria de la autopista que es cuestión nunca discutida por Europistas; y se fundamenta la Liquidación en la Disposición Transitoria Primera, apartado primero, de la Norma Foral del Impuesto de Bienes Inmuebles de 5 de Julio de 1.989 (12/1989), cuyos dos primeros párrafos dicen: "El Impuesto de Bienes Inmuebles comenzará a exigirse en todo el Territorio Histórico de Gipuzkoa a partir del 1 de Enero de 1.990. Respecto de los bienes inmuebles de naturaleza urbana el Impuesto se exigirá mediante la actualización de todos los valores catastrales de la Contribución Territorial Urbana que tengan efectividad en 31 de Diciembre de 1.989, mediante la aplicación del coeficiente 1,7 hasta tanto no se proceda a la fijación de dichos valores catastrales con arreglo a las disposiciones contenidas en al presente Norma Foral".

Alega la recurrente que el valor catastral de la autopista fue de 38.908.598.945 ptas. en

1.987, 40.075.856.959 pesetas en 1.988 y 41.278.132.669 ptas. en 1.989, en aplicación estas dos últimas cantidades de los incrementos previstos en las leyes de Presupuesto de 1.988 y 1.989; pero que el año 1.990, tuvo un aumento del 70 por ciento, al subir el valor a 69.172.825.571 pesetas, sin haberse hecho previa ponencia de valores, debidamente notificada y aplicando arbitrariamente la Disposición Transitoria Primera mencionada. Tomando como referencia el valor del mercado, que no puede exceder el catastral (artículo 66-2 de la Ley Reguladora de Ley Haciendas Locales de 28 de Diciembre de 1.988), puesto que las autopistas de peaje son de dominio público (artículo 17-1 de la Ley de 10 de Mayo de 1.972), correspondiendo al concesionario la gestión de su servicio (art. 3 L. Autopistas), la actualización del valor debe de ser en una cantidad inferior al nivel del mercado e inversamente proporcional al periodo de concesión, y en aplicación de la Orden de normas técnicas de valoración de 28 de Octubre de 1.989, y circulares de 31 de Mayo de 1.989, y 23 de Abril y 12 de Diciembre de 1.991, el importe por kilómetro calcula la recurrente que es de 249.900.000 ptas por kilómetro y unido a la comparación con el importe dado por la Hacienda Foral Alavesa al tramo de autopista de Burgos a Armiñón que pasa por su territorio, la conclusión a que llega es que hay vulneración de la igualdad exigida por la Constitución (art. 14,31,139, 149-1º), Y del principio de armonización fiscal establecido en el Estatuto del País Vasco y acogido en la Concierto Económico (art. 4.4).

TERCERO.—La Ley de Hacienda Locales, en la Disposición Transitoria Segunda, apartado primero, estableció que "el Impuesto sobre Inmuebles comenzará a exigirse en todo el territorio nacional, a partir del día 1 de Enero de 1.990", y "respecto de los bienes inmuebles de naturaleza urbana el impuesto se exigirá aplicando los valores catastrales vigentes en la fecha indicada a efectos de la Contribución Territorial Urbana, hasta tanto no se proceda a la fijación de los mismos con arreglo a las normas contenidas en la presente Ley" apreciándose la deferencia en el texto con relación a la citada Transitoria Primera, apartado primero de la Norma Foral, en la que expresamente se hace constar el coeficiente de 1,7, sin perjuicio de la fijación ulterior de los valores catastrales.

Examinando la cuestión desde el principio de armonización fiscal, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco de 18 de diciembre de 1.979, estableció que las relaciones de orden tributario ante el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema fiscal tradicional de Concierto Económico, pudiendo mantener, establecer y regular dentro de cada Territorio Histórico, el régimen tributario, que debe atenerse "a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto", (art. 41-2 a)), repitiéndose esta fase en la Ley de 13 de mayo de 1.981, por la que se aprobó el Concierto Económico (art. 3-1-3), y en desarrollo del principio de armonización, deben adoptarse, "respecto del Impuesto de Bienes Inmuebles idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza... urbana que los establecidos por el territorio común" (art.4-4), aunque ésta cita es de la redacción resultante de la ley de 8 de junio de 1.990, de adaptación del Concierto Económico a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y, por tanto, de finales del periodo impositivo que estamos considerando, no se altera el sentido de la armonización a la vista de la redacción sustitutoria que, referente a la Contribución Urbana, también tenía las mismas exigencias armonizadoras. Las autopistas son, a efectos del impuesto, inmuebles urbanos (circular de 31-5-89; art. 62 b) L.H.L.; y 2 b N.F.); Y los llamados "criterios de valoración" son mencionados así tanto en la Ley de Haciendas Locales como en la Norma Foral (art. 70-1 en relación con la 67 y 68; y 11-1 en relación con los

7 y 8, respectivamente).

Salvada la armonización, "el Impuesto de Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos" (art. 41 C.E. reformado ó 42-1 anterior referente a la Contribución Urbana); y al haber un Decreto Foral de 28 de noviembre de 1.989, dando normas para la determinación del Valor Catastral de Bienes Inmuebles de naturaleza urbana, semejante a la Orden de 28 de diciembre del mismo año para el territorio común, podría pensarse, en principio, que no serían óbice para su aplicación al primer semestre de 1.990, su publicación el 5 de febrero de 1.990; pero la Norma Foral de 5 de julio de 1.989, del Impuesto de Bienes Inmuebles, hace inaplicable el Decreto para este periodo, porque "las Ponencias de Valores aprobadas por la Diputación Foral serán publicada en el B.O. de Guipúzcoa y por edicto del Ayuntamiento respectivo, dentro del primer semestre del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto los valores catastrales resultantes de la misma" (art. 11-6; y desde la Norma Foral de 5 de abril de 1.991 "antes del 1 de octubre"), y explica que tanto en la Ley de Haciendas Locales como la Norma Foral se halla incorporado la Disposición Transitoria (art. 70-4 de L.H.L.).

El R.D.L. de 29 de diciembre de 1.989 sobre presupuestos para el año 1.989 dispuso que, "para el periodo impositivo de 1.990, los valores catastrales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, serán los previstos en el apartado 1º de la disposición transitoria 2a de la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, reguladora de la Ley de Haciendas Locales, incrementadas mediante la aplicación de un coeficiente del 5%" (art. 29-1), ratificándose en la Ley de 29 de julio de 1.990 (art. 25-1). Este incremento, por, exigencias armonizadoras, es el que debe imponerse, y no el que consta en la Norma Foral de 1,7%; y sobre los Valores Catastrales debidamente revisados y aprobados, que tengan efectividad el 31 de diciembre de 1.989; debiéndose practicar nueva liquidación, sin que proceda que este Tribunal haga la determinación de cantidades solicitadas.

CUARTO.—No procede hacer expresa imposición en costas por no apreciarse la temeridad o mala fe que son su fundamento de aplicación, de acuerdo con el art. 131 de la L.J.

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación; y por las razones expuestas:

FALLO

Que estimamos en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador D. Francisco Ramón Atela Arana, en nombre y representación de "Europistas, Concesionaria Española, S.A.", contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa de 8 de febrero de 1.991 que desestimó la reclamación económico administrativa contra la liquidación provisional del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, correspondiente al primer semestre de 1.990 en relación con la Autopista A-8 de Bilbao a Behobia, dentro del expresado territorio histórico; y anulamos el expresado acuerdo, por contrario a derecho, debiendo procederse a hacer nueva liquidación incrementando el 5% sobre los valores catastrales de la contribución urbana, que tenían efectividad el 31 de diciembre de 1.989, con desestimación del resto de la pretensión. Sin hacer expresa imposición de costas.

Ref. TSJPV-7

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de octubre de 1993

Recurso: Contencioso-administrativo nº 753/1991

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía

Artículos del Concierto:

- Art. 9
- Art. 67

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Pagos a cuenta
- Junta Arbitral

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Promueve su acción el señor Letrado del Estado contra una liquidación practicada por la Subdirección de Gestión Tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia, de 18-2-1991, dimanante de Acta Inspectora de disconformidad A-02 0022487, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, retenciones de capital mobiliario, ejercicios de 1986, 1987 y 1988, a cargo de «E. SA», y por deuda tributaria a ingresar de 617.980.090 ptas., y antes de acometer en su caso la cuestión de fondo que el recurso suscita, se deben abordar diversos órdenes de objeciones procesales que antepone la Administración foral demandada.

Entrando a examinar ya tales motivos de inadmisibilidad opuestos por la Diputación Foral demandada, el primero se refiere a la incompetencia de esta Sala, en los términos del art. 8.º en relación con el art. 82.a) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción, por venir aquélla atribuida o reservada a la Sala correspondiente del Tribunal Supremo por virtud del art. 39.5 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, y tomando para ello argumentos del mismo Auto de esta Sala de 6-11-1991 por el que se resolvió la pieza de suspensión en este proceso.

Como sea que la disp. adic. 2.ª.5 de la Ley de Bases 7/1985, dispuso que, «en materia de Hacienda las relaciones de los Territorios Históricos con la Administración del Estado se ajustarán a lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», resulta evidente que se hace así una remisión al contenido relacional entre Administraciones que deriva del art. 39 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, establecedor de la llamada Junta Arbitral. Dicho órgano paritario, al que la doctrina ha solido atribuir un carácter administrativo y no jurisdiccional, desplaza como mecanismo de resolución de conflictos al general,

incluidas las acciones de suspensión de actos en vía jurisdiccional a que se refiere hoy el art. 66 de la Ley de Régimen Local. La competencia y razón de ser de la Junta Arbitral alcanza a determinadas cuestiones de competencia sobre residencia y domicilio de los contribuyentes, cifra relativa de negocios (hoy ya superada), y conflictos de interpretación y aplicación a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales, por lo que habrá que colegir que, en efecto, la interposición de la Junta Arbitral crea una distorsión en el esquema de competencias jurisdiccionales, al atribuirse al Tribunal Supremo la impugnación jurisdiccional contra el acuerdo de órgano paritario.

Sin embargo, y aunque no puede dudarse de la intención última del legislador de residenciar ante el Tribunal Supremo la resolución de tales conflictos interadministrativos derivados del concierto, dado que la Junta Arbitral en un órgano que no ha visto la luz, en supuestos como el presente no puede apreciarse ni que la parte accionante ante la Sala que ejerce la competencia «natural» haya dejado de agotar peculiares trámites en vía administrativa, ni que haya nacido la competencia del Alto Tribunal que, no se olvide, queda limitada a la revisión jurisdiccional inmediata del acuerdo arbitral y sólo mediatamente afecta al acto singular, como lo es aquí la liquidación, que da origen a la controversia de interpretación o aplicación, pero que no sustituye en general todo el esquema de competencias funcionales entre los órganos de la Jurisdicción especializada, de suerte que la facultad de enjuiciar la conformidad a derecho de tal liquidación tributaria, como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 14-11-1990, al no corresponderle al TS (art. 58 LOPJ), ni a la Audiencia Nacional (art. 66 LOPJ), se incorpora a la competencia residual del Tribunal Superior de Justicia (art. 74 LOPJ), que junto con las propiamente atribuidas por el último precepto, viene ejerciendo una «competencia reforzada» que suma las tradicionalmente establecidas por el art. 10 de la Ley Jurisdiccional. La consecuencia insoslayable es que el Tribunal que conoce del asunto en estos momentos, sin perjuicio del recurso de casación ordinario del que, en su caso, conozca en el futuro la Sala Tercera del Tribunal Supremo, no puede proceder en el modo dispuesto por el art. 8.3 LJCA y remitir al Alto Tribunal las actuaciones por razón de incompetencia funcional o de grado [menos aún aplicando el art. 82.a), que ha sido declarado reiteradamente inconstitucional a partir de la STC 55/1986, de 9 de mayo], pues se echa de menos el presupuesto de actividad administrativa determinante del fuero excepcional, que es el acuerdo de la Junta Arbitral prevista por el Concierto Económico.

SEGUNDO.—Lo que antecede se relaciona íntimamente con otro de los motivos de inadmisibilidad formulados, consistente en no haber agotado la Administración del Estado recurrente la vía administrativa previa, por ausencia de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, y con soporte en la letra e) del art. 82 LJCA.

El anterior motivo de inadmisibilidad presupone la inoperancia del art. 66 de la Ley de Bases de Régimen Local a que hacía referencia el anteriormente citado Auto de esta Sala, y, por ello, de cuantas peculiaridades de régimen jurídico surgen en la interposición de recursos contencioso-administrativos por parte del Estado frente a los actos y acuerdos de los Entes Locales —arts. 65 Ley de Bases, y 214 y siguientes del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales, aprobado por RD 2568/1986, de 25 de noviembre—, pero olvida que la marginación de tales preceptos no es a cambio de someter al Estado o la Comunidad Autónoma al régimen jurídico-administrativo ordinario de impugnación de los actos singulares de naturaleza tributaria de los Territorios Históricos, sino de hacer prevalecer el régimen y el sistema de relaciones arbitrado por el Concierto o Convenio previsto por

el art. 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, de modo y manera tales que es a la institución específicamente diseñada para resolver negociadamente los conflictos, según amplia tradición de la concertación económica con las Provincias vascas, a la que teóricamente debía de haber acudido la Administración discrepante, es decir a la Junta Arbitral antes aludida, y no así a ningún pretendido recurso previo de reposición o vía económico-administrativa para los que en las relaciones con las Provincias de derecho común está plenamente exonerado. Y si la instancia eliminatoria o de composición de conflictos resulta ser inoperante por carecer de funcionamiento, el vacío no puede ser llenado artificialmente con un régimen jurídico de revisión administrativa previa a cargo de la propia Administración foral, que privilegiaría a ésta de modo insólito para las relaciones del Estado con poder territorial alguno, pues téngase en cuenta que incluso cuando el Estado suscita conflicto de competencia a una Comunidad Autónoma puede formalizarlo directamente ante el Tribunal Constitucional en el plazo de dos meses, sin necesidad siquiera de requerimiento previo alguno —art. 62 LOTC 2/1979, de 3 de octubre—.

Por último, merece igualmente rechazo el motivo de inadmisibilidad que se sustenta en la pretendida falta de legitimación activa del art. 82.b) en relación con el art. 28 de la LJCA, por encontrarse el Letrado del Estado autorizado únicamente por su Centro Directivo a accionar por el procedimiento previsto por el art. 66 de la Ley de Bases 7/1985, de 2 de abril, pues, aun sin plantearse con mayor profundidad la cuestión de si el referido defecto se correspondería o no con la noción de legitimación y cuál sería su verdadera naturaleza y consecuencias, el procedimiento a que dicho precepto aboca, salvo en algunas escasísimas peculiaridades procesales en el incidente de suspensión, es el de carácter ordinario que regula el Título IV, Capítulo I, de la Ley de 27-12-1956, y como tal es el procedimiento por el que se han encauzado las pretensiones actoras, carece de toda significación un defecto de autorización cuando mal se podía habilitar o capacitar para más de lo que ya se encontraba comprendido en la autorización otorgada.

Procediendo al examen de fondo de las cuestiones planteadas, todavía antes debe puntualizarse que la intervención procesal de la firma social aseguradora que aparece como sujeto pasivo de gravamen, ha de ser enmarcada en sus justos términos, rechazando que le quepa formular pretensiones autónomas en este litigio, pues si sólo pudo ser llamada en calidad de coadyuvante de la Administración demandada (papel procesal que en términos argumentativos efectivamente ejerce), no conoce el vigente ordenamiento procesal la posibilidad de una coadyuvación activa, esto es, ejercitadora de pretensiones, en la que éstas cuenten además con otra causa de pedir que las de la parte actora, y así, no es el caso de entrar a resolver en este proceso acerca de la «improcedencia de la duplicación de liquidaciones» a que se refiere el suplico de la contestación de dicha parte, sin perjuicio de las acciones que contra la liquidación tributaria de estos autos le competan —respecto de las que ya manifiestan que siguen en estos momentos la vía de reclamación económico-administrativa previa—, en el momento y por el cauce oportuno, destacándose aquí y ahora que por versar únicamente el contenido del proceso sobre la competencia que incumba a la Hacienda foral de Bizkaia para practicar la liquidación, no queda prejuzgada en ningún caso la adecuación al ordenamiento jurídico de la misma en cuanto a todos los demás elementos de forma y fondo que la integran.

TERCERO.—Sostiene en síntesis el señor Letrado del Estado que la Hacienda foral vizcaína es incompetente para practicar la liquidación tributaria, puesto que practicada liquidación por el Inspector-Jefe de la Delegación Especial de Hacienda de Madrid en fecha de 29-10-1990, por deuda total de 17.304.760.037 ptas., en concepto de IRPF,

retenciones por rendimientos de capital mobiliario, consecuentes a la comprobación de operaciones formalizadas como seguros de vida «a prima única» y a la conclusión de que se trataba de verdaderas operaciones de imposición de capitales con remuneración de carácter financiero sujeta a tributación por el impuesto personal, el art. 12.4 del Concierto Económico con el País Vasco establece el punto de conexión aplicable al caso en materia de retenciones por rendimientos de capital mobiliario, situándolo en el establecimiento de la entidad obligada a retener en la fuente, y como en el caso de «E. SA», dicho establecimiento no está situado en territorio foral vasco sino en Madrid, donde la sociedad aseguradora detenta su domicilio fiscal según el art. 8.º de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, y desde donde emite bien la póliza individual, o bien el certificado en el seguro colectivo, la Administración competente para exigir el ingreso de las retenciones tributarias es exclusivamente la del Estado, sin que le competa, en parte, a la Hacienda foral vizcaína, como ésta pretende a través del acto que se impugna.

Por su parte, la Diputación Foral demandada, sobre la base de una circunstancia indubitada como lo es que las operaciones de aseguramiento se canalizaron a través de la red comercial de oficinas de una conocida entidad bancaria, a la sazón sociedad dominante del grupo de beneficio consolidado en el que la entidad aseguradora se integra, considera en cambio que tales operaciones se realizaron parcialmente en territorio foral a través de verdaderos «establecimientos», por ser en tales oficinas bancarias donde se han contratado las adhesiones individuales a las pólizas colectivas y se han satisfecho las prestaciones del contrato, abundándose en la idea de que la noción de establecimiento que emplea el art. 12.4 del Convenio Económico ha de ser diferenciada de la de domicilio fiscal que parece abrazar la Administración estatal, así como de la de «instalación» utilizada por el art. 18 del Concierto Económico a efectos determinativos de la Administración competente para exigir el Impuesto de Sociedades, hasta la modificación aprobada por la Ley 27/1990.

Y en efecto, según el criterio de esta Sala, resulta más plausible la tesis sustentada por la Administración demandada pues el concepto de establecimiento que brinda el ordenamiento tributario es de mayor amplitud que el de una sede o instalación propia de la persona o entidad sujeta a la relación jurídica tributaria, y así, como ejemplo, el art. 13 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, definía el establecimiento permanente como «cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales», y dentro de la enumeración siguiente, además de las sedes de dirección, sucursales, oficinas, instalaciones, almacenes, etc..., añadía «las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo», señalando «in fine» que, «en defecto de los anteriores criterios, se considerará lugar de prestación de los servicios el del domicilio de quien los preste». Es decir, que este concepto legal amplio, de suyo no tan distante del que desplegaba el art. 18 del Concierto Económico, comprende, con preferencia sobre el domicilio fiscal, cualquier sede de gestión de negocios en que se contrate por cuenta de la persona o entidad prestataria del servicio, sin exigir la titularidad sobre el local o instalación inmueble ni sobre la actividad que en el mismo se desenvuelve.

Si, a continuación, se verifica el contenido de los informes inspectores obrantes en el expediente, procedente de una o ambas Administraciones litigantes, o de la fundamentación del propio acto administrativo que eleva a definitiva la propuesta de liquidación inspectora, se registran afirmaciones significativas no puestas en cuestión a nivel de hecho, tales como que «el tomador es el Banco de "B. SA", y el grupo asegurable los clientes de dicho Banco o de otros del grupo», o que «de modo genérico,

se ha manifestado a la Inspección que la decisión (sobre penalizaciones) corresponde al Banco» —folio 3—, que «las solicitudes de resolución se firmaron en diciembre 1986, previo aviso a los clientes por parte de la entidad bancaria interviniente», y «que fueron abonados intereses a los clientes por parte de la entidad bancaria al producirse la resolución de la póliza», «que, en ningún caso, la respectiva oficina bancaria les dio a conocer las peculiaridades específicas del supuesto contrato de seguro al que se iban a incorporar al firmar el boletín de adhesión, siendo informados exclusivamente de la rentabilidad económica y de las ventajas fiscales del producto ofertado», o «que la oficina bancaria no les ha facilitado documentación al respecto» (de los intereses recibidos al anular la póliza) —folio 6—, así como la trascendente constatación de que «la mecánica relativa a la captación del negocio correspondiente a estas operaciones y a la inversión de las primas cobradas convierte a la sociedad inspeccionada en un instrumento de la entidad bancaria a que pertenece» —folio 4—. «La facultad de penalizar o no los rescates corresponde, según la entidad aseguradora, única y exclusivamente al tomador del seguro» (la entidad bancaria), y que las pólizas colectivas «se han canalizado a través de la red de oficinas del Banco de B.» —folio 7—.

Pues bien, de este rápido recorrido por expresiones de distinta fuente y procedencia que se incorporan a las diversas actuaciones de policía administrativa que se encuentran en el origen de las liquidaciones tributarias practicadas por ambas Administraciones, sólo puede venirse a la conclusión de que en términos reales y efectivos, y como primer escalón de la absorción de la actividad formalmente aseguradora por parte de una entidad crediticia a cuyo grupo pertenece, los suscriptores de los contratos con la sociedad aseguradora obligada al pago de la liquidación impugnada, se relacionaban exclusivamente con una organización empresarial que actuaba como «delegada» o agente de la primera en todos los aspectos de la vida del negocio jurídico, y que ponía a disposición sus oficinas e instalaciones abiertas al público para tal fin, con lo cual el lugar de expedición de los documentos representativos o acreditativos del negocio jurídico, pasa a ser un detalle secundario una vez que las Bases de la territorialización de los negocios y de las manifestaciones de riqueza que el precepto concertado establece se encuentran suficientemente acreditadas, como así lo corrobora igualmente que en el art. 12.1.c), que las partes dejan matizadamente al margen por razones subjetivas atinentes a la entidad interviniente, se requiera tan sólo que los intereses y demás contraprestaciones financieras de operaciones pasivas de las entidades de crédito, se realicen en territorio vasco «y se satisfagan por establecimientos situados en el mismo», abstracción hecha de dónde centralice cada entidad bancaria su negocio y dónde se sitúe su domicilio fiscal.

CUARTO.—Procede, en consecuencia, la plena desestimación del recurso y confirmación del acto que se recurre, sin que concurran los motivos legalmente previstos para dar lugar a una expresa imposición de costas —art. 131.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala profiere el siguiente,

FALLO

Que, rechazando los motivos de inadmisibilidad opuestos por la Administración demandada respecto de incompetencia del Tribunal, falta de legitimación activa y ausencia de agotamiento de la vía administrativa, desestimamos el recurso contencioso-

administrativo interpuesto por el Letrado del Estado en la representación que le es propia contra liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, retenciones de capital mobiliario, aprobada por resolución del subdirector de gestión tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia de 18-2-1991, en virtud de acta inspectora de disconformidad núm. 22487 levantada a la entidad «E. SA», con deuda tributaria a ingresar de 617.980.090 ptas., y que en consecuencia confirmamos, dejando imprejuzgadas cuantas cuestiones distintas a la de competencia que aquí se resuelve puedan en su caso suscitarse en proceso diverso; sin hacer expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se dejará certificación literal en los autos con encuadernación del original en el libro previsto por el art. 265 LOPJ, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-8

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de octubre de 1993

Recurso: Contencioso-administrativo nº 417/1991

Ponente: Jesús María Chamorro González

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 6
- Art. 9
- Art. 14

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Unidad de mercado
- Libertad de competencia empresarial
- Impuesto sobre Sociedades
- Terminología y conceptos de la LGT
- Pagos a cuenta
- Recaudación

En la Villa de BILBAO, a veintiuno de Octubre de mil novecientos noventa y tres.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 417/91 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: el art. 69.1.4), 71.2, 72, 82, 90 y Disposiciones Adicionales 2º, 3º, y 8º de la Norma Foral 11/90 de 21 de Diciembre, por las que se aprueban los presupuestos de la Diputación Foral de Bizkaia para el ejercicio de 1.991.

Son partes en dicho recurso: como recurrente ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representado y dirigido por el ABOGADO DEL ESTADO.

Como demandada JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE VIZCAYA, representado por el Procurador DON JOSÉ MARÍA BARTAU MORALES y dirigido por el Letrado DON RICARDO SANZ CEBRIÁN.

Como codemandada:

DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora Sra. DOÑA BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA, y dirigido por el Letrado DON JOSÉ LUIS ECHEBERRIA.

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO, representada por el Procurador Sr. LEGORUBURU ORTÍZ DE URBINA, y dirigido por el Letrado SR. ECHAVE.

Ha sido Ponente el Magistrado DON JESÚS MARÍA CHAMORRO GONZÁLEZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 28 de febrero de 1991 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Sr. ABOGADO DEL ESTADO actuando en nombre y representación de ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el art. 69.1.4), 71.2, 72, 82, 90 y Disposiciones Adicionales 2º, 3º, y 8º de la Norma Foral 11/90 de 21 de Diciembre, por las que se aprueban los presupuestos de la Diputación Foral de Bizkaia para el ejercicio de 1991; quedando registrado dicho recurso con el número 417/91.

El presente recurso, por disposición legal, se reputa de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare la no conformidad a derecho de los artículos 82 a 90 y de las Disposiciones Adicionales Segunda, Tercera y Octava de la Norma Foral 11/1990, de 21 de diciembre del Territorio Histórico de Bizkaia.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el presente recurso por las razones alegadas, declarando la plena validez de los preceptos impugnados de la Norma Foral 11/1990, sobre Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1991, con expresa imposición de costas a la actora.

En el escrito de contestación de las partes codemandadas en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, terminó solicitando de la Sala el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso interpuesto con expresa imposición de costas.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario la Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 22/09/93 se señaló el pasado día 28/09/93 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales, excepto en el plazo de transcripción de sentencia por el elevado número de recursos que pesan sobre esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Que por la parte recurrente, la Administración del Estado, se interpone recurso contencioso administrativo contra el Art. 69.1.4), 71.2, 72, 82, 90, y Disposiciones Adicionales 2º, 3º y 8º de la Norma Foral 11/90 de 21 de Diciembre, por la que se aprueban los presupuestos de la Diputación Foral de Bizkaia para el ejercicio de 1991, y publicadas en el B.O. de Bizkaia del 5 de enero de 1991, solicitándose por el recurrente que se declaren los preceptos citados, como no conformes a derecho; habiéndose con posterioridad desistido del recurso, el actor, en lo concerniente a los Art. 69.1.4), 71.2 y 72, y continuando con el resto. Mantiene la representación del Estado, como argumentos impugnatorios, (a), que la regulación que se contenía en los Art. 82 a 90 de la recurrida Norma Foral 11/90, relativa a operaciones de actualización de balances, vulneraba las previsiones del Art. 3 de la Ley 12/81 del Concierto Económico del País Vasco, y los principios de coordinación y armonización fiscal con el Estado, a la vez que entiende en colisión también con el Art. 4.11 de la citada Ley 12/81 que sostiene que la regulación que realicen los Territorios Históricos, en desarrollo de sus competencias en materia tributaria, no pueden, implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. (b), Argumentaba asimismo, que la actualización de los balances en el seno del IRPF podría dar lugar a determinados fraudes. (c), Otro punto del recurso se basa en la ilegalidad del régimen de la regularización de existencias de la D.A. III, para estimar el Abogado del Estado, que infringe el Art. 4.1 del Concierto al crear un régimen de aplazamiento del pago, distinto del recogido en la L.G.T. (d), También se refiere el recurso estatal a los aspectos contables que se derivan de la Norma Foral 11/90, pues según dicho recurso, se vulneran los preceptos 195 y 196 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/89 de 22 de Diciembre, así como el Art. 38.1.b) del Código de Comercio y la 4ª Directiva sobre Sociedades Anónimas, al establecer que los activos fijos de las Sociedades se valorarán de acuerdo a su coste de producción o precio de adquisición. (e), Se impugna también la Disposición Adicional II de la Norma Foral 11/90 al establecer un sistema de recargos e intereses a las deudas aplazadas, en los tributos de regulación autonómica, que vulnera el ya referido anteriormente Art. 4.1 de la Ley del Concierto. Y por último se impugna el sistema de retenciones a las Letras Forales que el Abogado del Estado, estima que infringe la Ley 14/85 de 29 de mayo que establece el Régimen Fiscal de determinados activos financieros, y el Art. 4.3 del Concierto.

SEGUNDO.—Que esta Sala de lo Contencioso Administrativo tras una valoración detenida y ponderada de las alegaciones contenidas en los escritos de las partes debe señalar, que las cuestiones que aquí hay planteadas tienen un hilo conductor común, con lo ya en su día resueltos en los Recursos 1600/89 y 1525/88 en materia de Incentivos Fiscales, y decimos esto porque los argumentos allí esgrimidos por el recurrente, recuerdan, a los ahora anunciados.

De entrada hemos de manifestar que la regulación contenida en los Art. 82 a 90 de la norma recurrida, relativa a la actualización de ciertos elementos del activo fijo en el Impuesto sobre Sociedades, así como a determinados sujetos pasivos del IRPF en régimen de estimación directa, en absoluto infringe la Ley 12/81 del Concierto Económico, y decimos esto porque en primer lugar el Art. 3, que instaura los principios generales del sistema concertado, principalmente el de coordinación y armonización fiscal, así como la colaboración con el Estado, en nada sufre, con la regulación

contenida, en los preceptos recurridos; no estima este Tribunal, tal y como mantiene el recurrente, que la actualización de balances, afecta a la naturaleza intrínseca del impuesto, antes bien, la estructura básica del impuesto sigue siendo la misma y su regulación respetuosa con el Art. 3.2, y sobre todo con la cláusula de cierre que contiene el Art. 4.12.

La existencia de una coordinación y armonización entre el sistema estatal y el concertado, supone que este último tenga su propia esfera autónoma y diferenciada de la regulación común y los principios citados, únicamente consagran, una estructura tributaria similar, pero no idéntica, como ha dicho el propio TS en su Sentencia de 19 de Julio de 1991, “no puede sostenerse que un Territorio Histórico sea obligado a mantener los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones, que concuerden para el resto del Estado”. Ello implicaría como dice la Sentencia apelada, “convertir al legislador foral en —mero amanuense— mejor copista decimos nosotros, con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple el permiso concedido en el Art. 41.2 citado, que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de “establecerlo”, y de “regularlo” lo que es distinto del mero mantenimiento e implica; desde luego una innovación o modificación”, y continua diciendo el TS en la misma sentencia, que “la concesión de una bonificación superior a la estatal, puede ser compensada, por la inexistencia de otras bonificaciones en ese, o en otros supuestos, con una reducción o elevación del tipo, incluso con una agravación de sanciones, y todo ello forma parte de la repercusión efectiva de los diversos gravámenes, a efectos de apreciar la presión fiscal efectiva global, que es el límite establecido por el Concierto Económico”. Esta sentencia ilumina suficientemente el camino que debe llevar a sostener que si es perfecta y acorde a derecho el que las Haciendas Forales establezcan sus bonificaciones en Impuestos como el de sociedades, que realmente tiene un gran reflejo en la cuota del Impuesto, no menos se ha de considerar la legalidad de una medida como la aquí impugnada.

A los argumentos expuestos deben de sumarse los que se exponen a continuación y que intentan justificar la desestimación del 2º de los alegatos, expuestos por el Abogado del Estado, y así el art. 4.11, que establece que las normas que dicten los Territorios Históricos no pueden implicar un menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos, y el libre movimiento de capitales y mano de obra, y ello porque como el TC manifestó en su sentencia de 2 de Junio de 1987, “nunca podrá” considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio el efecto que se sigue de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisibile constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado, que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado”, lo que se añadió a lo que mantenía en la sentencia de 1 de Julio de 1986, “la unidad de mercado no supone uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de entidades con autonomía política como son las Comunidades Autónomas supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos”, es pues claro que dando por sentado lo anterior, la regulación objeto de la litis en nada afecta a la competencia y a la libre circulación de capitales y mano de obra, pues otra solución vaciaría de contenido las previsiones del Concierto en cuanto a la autonomía financiera que el propio TC justifica en aras de esa misma autonomía y diversidad que el propio Estatuto de Autonomía recoge (art. 4.1).

En suma hay que insistir en que el régimen de Concierto supone no una autonomía limitada, sino una autonomía con límites, límites que deben interpretarse a la luz de las previsiones constitucionales, y legales, límites que deben ser respetados, pero que en absoluto pueden implicar el vaciar o desvirtuar esa autonomía tributaria que tiene como marco la ley 12/91, con la consecuente desestimación del recurso, en este sentido.

TERCERO.—Que no encuentra esta Sala motivo alguno que justifique la ilegalidad de las operaciones de actualización de balances en el seno del IRPF en la regulación dada por la Norma 11/90, y así lo establece el propio Art. 1.5 del Concierto que claramente dice “Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario aplicable a las materias siguientes: e) la regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas, por lo que debe ser desestimado el recurso.

CUARTO.—Que igual suerte desestimatoria deben seguir las alegaciones que se hacen respecto a la Disposición Adicional III, en tanto en cuanto, ésta regula, el régimen de pago aplazado de la cuota del Impuesto de Sociedades que corresponde a incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por anotación contable consistente en la regulación de existencias, y decimos que se debe desestimar el recurso en esta parte, porque el Art. 61.3 de la LGT establece, en efecto, los requisitos para el otorgamiento de aplazamientos y fraccionamientos de deudas, pero lo hacen con respecto al territorio común, y por tanto el legislador de la Hacienda Foral, está plenamente legitimado para establecer el suyo, como en este caso lo hace la Hacienda Foral de Vizcaya, sin que se entienda por esta Sala que se conculque de forma alguna, el Art. 4.1 de la Ley del Concierto, pues éste, se refiere a la aplicación de la Ley General Tributaria, como medida de coordinación, en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, sin que en el presente caso, objeto de estos autos, la regulación del régimen de pago referido anteriormente, tenga nada que ver con la coordinación de los conceptos, términos o sistemática de la Ley General Tributaria.

QUINTO.—Que pasando a continuación a los aspectos contables de la Norma Foral 11/90 y que también son impugnados por la representación de la Administración Central, digamos que en efecto la dicción literal contenida, en el art. 38.1.5) del Código de Comercio, en los Art. 195.1 y 196.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/89 del 21 de Diciembre, y en la 4ª Directiva de las Comunidades Europeas, en materia de Sociedades supone que la valoración de los elementos del activo de las Empresas deberá realizarse según su precio de adquisición, o según su costo de producción; pero no es menos cierto que la totalidad de las normas que se citan son de carácter estrictamente mercantil, lo que en nada entorpece la legislación fiscal ahora impugnada, más y cuando el propio art. 195.3 del Texto Refundido de Sociedades Anónimas antes citado prevé en sus Art. 195.3, 196.3 y 200, la posibilidad de una diferente valoración de los elementos del activo, o efectos meramente contables, y a efectos fiscales, diferencia que la propia Ley recoge que debe ser indicada en la Memoria, por lo que dicho motivo impugnatorio debe ser igualmente desestimado, no sin antes señalar que la ejecución de Tratados Internacionales es una cuestión que el Art. 149 reserva al Estado y la posibilidad de efectuar reservas en materia de normas de carácter Internacional corresponde al Estado, no existiendo reserva del Estado (en este caso reserva que pudo haberse realizado, sólo con respecto a una parte del territorio, sobre la que no ejercita competencia en materia tributaria, si la Comunidad Autónoma correspondiente, hubiere pedido tal reserva) esa ausencia de reserva alcanza a todo el Estado en su conjunto, además de que, en todo

caso, cualquier disposición reglamentaria que desarrolle normas internacionales, requiere el dictamen preceptivo de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, Art. 22.2 de la Ley Orgánica 3/80 de 22 de Abril del Consejo de Estado.

SEXTO.—Que esta Sala estima, asimismo, que deben desestimarse las alegaciones que impugnan la Disposición Adicional II de la Norma Foral 11/90 por cuanto hemos dicho en el Fundamento Jurídico 4º de esta resolución las Haciendas Forales son plenamente competentes para regular los aplazamientos de las deudas tributarias, con lo que la regulación de la Disposición recurrida entra de lleno en las competencias forales, y sin contradicción alguna con la previsión del Art. 4.1 de la ley 12/81 del Concierto Económico, que no supone una obligación para las Haciendas Forales de regular la gestión y recaudación de los tributos de forma idéntica a las previsiones de la LGT, al contrario, tiene perfecta autonomía en esta materia, si bien la LGT será el hilo conductor para su sistemática y conceptualización, es decir, puede ser el sistema foral un sistema propio y peculiar, pero siempre con una estructura similar a la diseñada por la LGT, que no implica identidad en su regulación.

SÉPTIMO.—Que en último lugar, debe este Tribunal entrar a resolver la impugnación que por el Sr. Abogado del Estado, se hace de la Disposición Adicional VIII, en donde se aplica a los Activos Financieros, regulados en el Decreto Foral 109/90 de 25 de septiembre, que se refiere a la emisión de deuda de la Diputación Foral de Vizcaya formalizada en Letras Forales, lo dispuesto en el Art. 8.1 de la Norma Foral 7/85, de 17 de octubre y 21.1 del Decreto Foral 12/86 de 7 de Febrero, que supone que en dicha emisión de Letras Forales, no se está sometido a retención, y en este sentido el Artículo 4.3 de la Ley 12/81 del Concierto Económico es tremendamente claro, “se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto de Sociedades, que en el territorio común”, siendo la ley 14/85, de Activos Financieros, la que, en su Art. 8, establece los supuestos de no retención, y entre los que no incluye las Letras Forales lo que hace que, los Territorios Forales no puedan establecer por sí una retención en unas Letras Forales, excluyendo de retención un supuesto no previsto en la legislación común que en aras del Art. 4.3 del Concierto debe ser igual para el Foral, por lo que debe estimarse en este sentido el recurso interpuesto por la representación del Estado, declarando no conforme a derecho la Disposición Adicional 8 de la Norma Foral 11/90 de Vizcaya.

OCTAVO.—Que en cuanto a las costas debe de estarse a lo previsto en el Art. 131 de la LJCA, en cuanto a su no imposición cuando no se aprecia mala fe o temeridad, en alguna de las partes litigantes, como ocurre en el caso de autos.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación, la Sala dicta el siguiente:

FALLO

Que, estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra los artículos 82 a 90 y disposiciones adicionales II, III, y VIII de la Norma Foral 11/90 del Territorio Histórico de Vizcaya, debemos declarar y declaramos no conforme a derecho la disposición adicional VIII de la norma citada, la cual anulamos, declarando, asimismo, que el resto de los preceptos impugnados son ajustados a derecho y desestimando el recurso en cuanto a los art. 82 a 90 y disposiciones adicionales II y III, sin hacer imposición en costas.

Ref. TSJPV-9

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 27 de octubre de 1993

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1231/1990

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle

Artículos del Concierto:

- Art. 7
- Art. 43

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Pagos a cuenta
- Residencia habitual

En la Villa de BILBAO, a veintisiete de Octubre de novecientos noventa y tres.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1231/90 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: los Acuerdos del Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya, de fecha 3 de Octubre de 1.989, estimatorio parcial de la reclamación número 1133/86, formulada contra un acuerdo de la Administración de Tributos Forales aprobatorio de liquidación por retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al año 1985, y por el que se anulaba la liquidación impugnada, ordenando la práctica de otra que incluya únicamente la cuota y los intereses de demora de la anulada, que se exigirá directamente por la vía de apremio, con reconocimiento a la parte actora del derecho a la devolución de lo ingresado en exceso, o a la cancelación del aval bancario, en su caso.

Son partes en dicho recurso: como recurrente CONTAINER LINES S.A., representado por la Procuradora CONCEPCIÓN IMAZ NUERE.

Como demandada DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA, representado por la Procuradora BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA y dirigido por el Letrado JAVIER GOLDARACENA IZA.

Ha sido Ponente el Magistrado D. ENRIQUE TORRES Y LÓPEZ LACALLE.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 7 de Junio de 1990 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D^a. CONCEPCIÓN IMAZ NUERE actuando en nombre y representación de CONTAINER LINES S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya, de fecha 3 de Octubre de 1.989, el primero, estimatorio parcial de la reclamación número 1133/86, formulada contra un acuerdo de la Administración de Tributos Forales aprobatorio de liquidación por retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al año de 1985, y por el que se anulaba la liquidación impugnada, ordenando la práctica de otra que incluya únicamente la cuota y los intereses de demora de la anulada, que se exigirá directamente por la vía de apremio, con reconocimiento a la parte actora del derecho a la devolución de lo ingresado en exceso, o a la cancelación del aval bancario, en su caso; quedando registrado dicho recurso con el número 1231/90.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, se declare la nulidad de las liquidaciones impugnadas y se declare: —Que la Excm. Diputación Foral de Vizcaya no tiene competencia para exaccionar el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. —Que corresponde dicha competencia a la Administración Central. —Que en consecuencia se anule la liquidación recurrida.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que con total desestimación del recurso contencioso-administrativo de referencia, declare ajustado y conforme a derecho el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia de fecha 3 de Octubre de 1.989, con imposición de las costas a la parte actora.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, que se desarrolló con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de 2.6.93 se señaló el pasado día 8/06/93 para la votación y fallo del presente recurso.

SEPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales, salvo en cuanto al plazo para transcribir sentencia demorado por el volumen de trabajo que pesa sobre esta Sala.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugnan a través del presente recurso contencioso-administrativo; interpuesto por la S.B.C. Container Lines, S.A., representada por la Procuradora de los Tribunales, Dña. Concepción Imaz Nuere el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya, de fecha 3 de Octubre de 1.989, estimatorio parcial de la reclamación número 1133/86, formulada contra un acuerdo de la Administración de Tributos Forales aprobatorio de liquidación por retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al año 1985, y por el que se anulaba la liquidación impugnada,

ordenando la práctica de otra que incluya únicamente la cuota y los intereses de demora de la anulada, que se exigirá directamente por la vía de apremio, con reconocimiento a la parte actora del derecho a la devolución de lo ingresado en exceso, o a la cancelación del aval bancario, en su caso;

La parte recurrente, entendiendo que la Administración Tributaria competente para la exacción del Impuesto es la del Estado y no la Foral de Vizcaya, solicita el dictado de una sentencia por la que, anulándose las liquidaciones impugnadas, se declare la competencia de la Hacienda estatal para la exacción del I.R.P.F.

La Hacienda Foral de Vizcaya, parte demandada interesa que por este Tribunal se dicte una sentencia por la que, con total desestimación del recurso interpuesto, se declare ajustado y conforme a Derecho el Acuerdo del T.E.A.F. de Vizcaya, de 3 de Octubre de 1989, con imposición de costas a la parte actora.

SEGUNDO.—Plantea el recurrente en su escrito de formalización de la demanda, la negación de la competencia de la Hacienda Foral de Vizcaya para la exacción del Impuesto. Es conocido por las partes litigantes el criterio mantenido por este Tribunal, que se recoge en la sentencia de 4 de septiembre de 1991, recaída en el recurso contencioso-administrativo, número 1055/88, en el que S.B.C. Container Lines, S.A., litigaba ante el T.E.A.F. de Vizcaya, con los mismos argumentos que ahora trae a esta causa, criterio que a efectos meramente recordatorios se reitera en esta sentencia, resultando del siguiente tenor literal:

“El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exige al sujeto pasivo por la Diputación Foral competente si tiene residencia habitual en el País Vasco (art. 7-1 C.E.), que es una especificidad de la previa “residencia habitual en territorio español” (art. 4.1 a) de la Ley de 18 de septiembre de 1978 del Impuesto de la Renta), coincidente con el “domicilio a efectos tributarios” para las personas físicas (art. 45-1 a) L.G.T.) pero tanto la Ley del Impuesto como la del Concierto Económico (arts. 6-1 y 7-2), exigen una permanencia durante más de 183 días en el año natural, sin tener en cuenta las ausencias, cuando pueda inducirse que no tendrán una duración superior a tres años (art. 7-1, segundo párrafo, de la L.C.E. y art. 6-2 L.I.R.P.F.). Y cuando se trata de personas no residentes, con rendimientos obtenidos en territorio vasco, el impuesto será exigido por el Estado y por las Diputaciones Forales cuando el perceptor conserve la condición política de vasco (art. 9 C.E.).

El problema planteado es el de la retención en la fuente por una persona jurídica de las cantidades abonadas en concepto de salario o sueldos a los tripulantes de los barcos dependientes de ella, que pueda ocasionar alguna distorsión respecto a la declaración (art.15 L.C.E.), y como en la obligación de presentar ésta la Ley de Concierto Económico, para aquellos que no tengan su residencia en territorio español, establece que las retenciones corresponden al Estado, cualquiera que sea la naturaleza de los rendimientos (art. 13 C.E.), salvo concretas excepciones (art. 12-1 a) y b) L.C.E.) y los obtenidos en el País Vasco por los que conservan su condición política de vascos. Para los que tengan su residencia habitual en territorio español, la normativa del artículo 10 L.C.E. para los rendimientos de trabajo, consiste en que para los procedentes de trabajos que se hagan en el País Vasco y los derivados de los circunstanciales con duración inferior a seis meses en territorio común por personas pertenecientes a empresas que no operen en él, las Diputaciones Forales son las competentes para recibir las retenciones (art. 10-1 a) L.C.E.); y correlativamente, se exigen por la Administración del Estado las retenciones correspondientes a trabajos circunstanciales en el País Vasco, con duración

inferior a seis meses, que sean abonados por Empresas o Entidades que no operen en aquél (art. 10-2 C.E.).

Consecuencia de lo expuesto para la declaración es que, se distingue entre no residentes (art. 9 L.C.E.) y residentes habituales en territorio español (art. 7 L.C.E.); sin embargo, para la retención, la misma distinción entre no residentes habituales en territorio español y residentes, no llega a la especificación respecto al País Vasco (art. 13 L.C.E.), sino que la conexión está en la territorialidad, es decir, el lugar donde se prestan los trabajos o servicios. Y para todos, sin distinciones, según se induce del Concierto Económico (artículo 13; y relación omnicomprendiva derivada de la combinación de los artículos 10-1 a) y 10-2 b)) y al poderse incluir trabajos no materialmente efectuados en el territorio vasco o en el de las demás Comunidades Autónomas y sus respectivas zonas marítimas terrestres, no puede interpretarse la territorialidad en clave restrictiva (sentencias 21 y 28 de Junio, y 28 de Julio de 1.990, entre otras varias de esta Sala), y debe ponérsela en relación con la residencia habitual del contribuyente o con el de la Empresa retenedora, siendo éste el más adecuado, porque el Reglamento del Impuesto sobre las Personas Físicas de 3 de Agosto de 1.981, en la redacción entonces vigente, ordenaba que la declaración de las cantidades retenidas debería presentarse “ante la Delegación de Hacienda correspondiente” (art. 152-1), que según la Ley General Tributaria sería “el domicilio tributario del sujeto pasivo determinado en el artículo 45” (artículo 92.2º), y para las personas jurídicas es “su domicilio social, siempre que en él esté definitivamente centralizada su gestión administrativa y la gestión de un negocio” y “en otro caso se atenderá al lugar en que radiquen dicha gestión o dirección” (art. 45-1-b L.G.T.), enlazando con la reforma del Reglamento mencionado por el Real Decreto de 15 de marzo de 1.985, para el que la declaración deberá presentarse “ante la Delegación de Hacienda o, en su caso, Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del retenedor, cualquiera que sea el domicilio del perceptor” (art. 152.1) por lo que la gestión, dirección, e incluso la operatividad (arts. 10-1 a) y 2 b L.C.E.), confluyen para concretar la Administración que debe reabrir la retención.

Por ello ha hecho esta alegación la recurrida, pues los impresos de declaración han sido confeccionados por la Empresa actor a en Bizkaia, y presentados en su Diputación Foral, constando en todos ellos que el domicilio fiscal está en la calle Igentea 2 principal de San Sebastián, y el domicilio social, en el Muelle Tomás Olabari, bloque 4 de Guecho; y conforme también a lo aducido, incumbiendo la carga de la prueba a la recurrente (art. 114 L.G.T.), no ha acreditado que los tripulantes estén durante más de 183 días durante el año natural fuera del País Vasco, aunque en este caso es notoria la salvedad de duración inferior a tres años (art. 7-2, segundo párrafo L.C.E.), y tampoco que algunos de ellos tengan su residencia fuera de esta Comunidad Autónoma. Y tratando de eludir la conexión territorial se ha interpretado literal y estrictamente por la recurrente, y entendiéndolo que no puede comprender al mar no territorial y la navegación marítimo internacional, ha estimado subsidiariamente aplicable el pabellón español porque “representa a la totalidad de la nación, no a una o varias Comunidades Autónomas... al territorio nacional sin fraccionamiento alguno”, con el ánimo subyacente de la vis atractiva de la Hacienda estatal en esta cuestión, que no tiene apoyo alguno legal ni reglamentario; y quizás como concesión a la interpretación deseada de la territorialidad, se añade que los buques navegan “en aguas colindantes con Comunidades que no es la vasca”, a efectos de la aplicación de una ley física de atracción”.

TERCERO.—En aplicación del arto 131.1 L.J. no procede hacer expresa imposición de costas por no apreciarse temeridad o mala fe.

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación; y por las normas expuestas:

FALLAMOS

Que desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la entidad “SBC Container Lines, S.A.” representada por la Procuradora de los Tribunales Dña. Concepción Imaz Nuere, contra el Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo de Vizcaya, de fecha 3 de octubre de 1989; y declaramos su conformidad a derecho, quedando, por tanto, confirmado. Sin condena en las costas procesales.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-10

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 9 de febrero de 1994

Recurso: Contencioso-administrativo nº 331/1991

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle

Artículos del Concierto:

- Art. 7
- Art. 43

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Pagos a cuenta
- Residencia habitual

En Bilbao, a 9 de febrero de 1994.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el Recurso registrado con el núm. 331/1991 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: los Acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, de fecha 24 de septiembre de 1990, estimatorio parcial de la Reclamación núm. 2906/1986, formulada contra un acuerdo de la Administración de Tributos Forales aprobatorio de liquidación por retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal a cuenta del IRPF, correspondiente al tercer trimestre del año 1985, y por el que se anulaba la liquidación impugnada, ordenando la práctica de otra que incluya únicamente la cuota y los intereses de demora de la anulada, que se exigirá directamente por la vía de apremio, con reconocimiento a la parte actora del derecho a la devolución de lo ingresado en exceso, o a la cancelación del aval bancario, en su caso.

Son partes en dicho recurso: como recurrente «S.B.C. Container Lines, SA», representado por Procuradora... y dirigido por Letrado.

Como demandada Diputación Foral de Vizcaya, representado por Procuradora... y dirigido por Letrado...

Ha sido Ponente el Magistrado D. Enrique Torres y López de Lacalle.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 14 de febrero de 1991 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que la Procuradora actuando en nombre y representación de «S.B.C. Container Lines, SA», interpuso recurso contencioso-administrativo contra los Acuerdos del Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya, de fecha 24 de septiembre de 1990, estimatorio parcial de la Reclamación núm. 2906/1986, formulada contra un acuerdo de la Administración de Tributos Forales aprobatorio de liquidación por retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal a cuenta del IRPF, correspondiente al tercer trimestre del año 1985; quedando registrado dicho recurso con el núm. 331/1991.

El presente recurso, por disposición legal, se reputa de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que, estimando el recurso se declare la nulidad de las liquidaciones impugnadas y se declare:

—Que la Excma. Diputación Foral de Vizcaya no tiene competencia para exaccionar el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.

—Que corresponde dicha competencia a la Administración Central.

—Que en consecuencia se anulen las liquidaciones recurridas.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso interpuesto.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, que se desarrolló con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 17 de noviembre de 1993 se señaló el pasado día 23 de noviembre de 1993 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales, salvo en cuanto al plazo para transcribir sentencia, demorado por el volumen de trabajo que pesa sobre esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna a través del presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la «S.B.C. Container Lines, SA» representada por Procuradora de los Tribunales..., el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, de fecha 27 de septiembre de 1990, estimatorio parcial de la Reclamación número 2906/1986, formulada contra un acuerdo de la Administración de Tributos Forales aprobatorio de liquidación por retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al año 1985, y por el que se anulaba la liquidación impugnada, ordenando la práctica de otra que incluya únicamente la cuota y los intereses de demora de la anulada, que se exigirá directamente por la vía de apremio, con reconocimiento a la parte actora del derecho a la devolución de lo ingresado en exceso, o a la cancelación del aval bancario, en su caso.

La parte recurrente, entendiendo que la Administración Tributaria competente para la exacción del Impuesto es la del Estado y no la Foral de Vizcaya, solicita el dictado de una sentencia por la que, anulándose las liquidaciones impugnadas, se declare la competencia de la Hacienda Estatal para la exacción del IRPF.

La Hacienda Foral de Vizcaya, parte demandada interesa que por este Tribunal se dicte una sentencia por la que, con total desestimación del recurso interpuesto, se declare ajustado y conforme a Derecho el Acuerdo del TEAF de Vizcaya, de 27 de septiembre de 1990, con imposición de costas a la parte actora.

SEGUNDO.—Plantea el recurrente en su escrito de formalización de la demanda, la negación de la competencia de la Hacienda Foral de Vizcaya para la exacción del Impuesto. Es conocido por las partes litigantes el criterio mantenido por este Tribunal, que se recoge en las Sentencias de 4 de septiembre de 1991, y 27 de octubre de 1993, recaídas en los recursos contencioso-administrativos, núms. 1055/1988 y 1231/1990 en los que «S.B.C. Container Lines, SA», litigaba ante el TEAF de Vizcaya, con los mismos argumentos que ahora trae a esta causa, criterio que a efectos meramente recordatorios se reitera en esta sentencia, resultando del siguiente tenor literal:

«El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exige al sujeto pasivo por la Diputación Foral competente si tiene residencia habitual en el País Vasco (art. 7.1 CE), que es una especificidad de la previa "residencia habitual en territorio español" [art. 4.1,a) de la Ley de 18 de septiembre de 1978 del Impuesto de la Renta], coincidente con el "domicilio a efectos tributarios" para las personas físicas [art. 45.1.a) LGT]; pero tanto la Ley del Impuesto como la del Concierto Económico (arts. 6.1 y 7.2), exigen una permanencia durante más de 183 días en el año natural, sin tener en cuenta las ausencias, cuando pueda inducirse que no tendrán una duración superior a tres años (art. 7.1, 2.º párrafo, de la LCE; y art. 6.2 LIRPF). Y cuando se trata de personas no residentes, con rendimientos obtenidos en territorio vasco, el impuesto será exigido por el Estado; y por las Diputaciones Forales cuando el perceptor conserve la condición política de vasco (art. 9 CE).

El problema planteado es el de la retención en la fuente por una persona jurídica de las cantidades abonadas en concepto de salario o sueldos a los tripulantes de los barcos dependientes de ella, que pueda ocasionar alguna distorsión respecto a la declaración (art. 15 LCE), y como en la obligación de presentar ésta la Ley de Concierto Económico, para aquellos que no tengan su residencia en territorio español, establece que las retenciones corresponden al Estado, cualquiera que sea la naturaleza de los rendimientos (art. 13 CE), salvo concretas excepciones [art. 12.1,a) y b) LCE] y los obtenidos en el País Vasco por los que conservan su condición política de vascos. Para los que tengan su residencia habitual en territorio español, la normativa del art. 10 LCE para los rendimientos de trabajo, consiste en que para los procedentes de trabajos que se hagan en el País Vasco y los derivados de los circunstanciales con duración inferior a seis meses en territorio común por personas pertenecientes a empresas que no operen en él, las Diputaciones Forales son las competentes para recibir las retenciones [art. 10.1,a) LCE]; y correlativamente, se exigen por la Administración del Estado las retenciones correspondientes a trabajos circunstanciales en el País Vasco, con duración inferior a seis meses, que sean abonados por Empresas o Entidades que no operen en aquél (art. 10.2 CE).

Consecuencia de lo expuesto para la declaración es que se distingue entre no residentes (art. 9 LCE) y residentes habituales en territorio español (art. 7 LCE); sin embargo, para la retención, la misma distinción entre no residentes habituales en territorio español y

residentes, no llega a la especificación respecto al País Vasco (art. 13 LCE), sino que la conexión está en la territorialidad, es decir, el lugar donde se prestan los trabajos o servicios. Y para todos, sin distinciones, según se induce del Concierto Económico [art. 13; y relación omnicomprendiva derivada de la combinación de los arts. 10.1,a) y 10.2,b)]; y al poderse incluir trabajos no materialmente efectuados en el territorio vasco o en el de las demás Comunidades Autónomas y sus respectivas zonas marítimas terrestres, no puede interpretarse la territorialidad en clave restrictiva (Sentencias de 21 y 28 de junio, y 28 de julio de 1990, entre otras varias de esta Sala), y debe ponérsela en relación con la residencia habitual del contribuyente o con el de la Empresa retenedora, siendo éste el más adecuado, porque el Reglamento del Impuesto sobre las Personas Físicas de 3 de agosto de 1981, en la redacción entonces vigente, ordenaba que la declaración de las cantidades retenidas debería presentarse "ante la Delegación de Hacienda correspondiente" (art. 152.1), que según la Ley General Tributaria sería "el domicilio tributario del sujeto pasivo determinado en el art. 45" (art. 92.2.º), y para las personas jurídicas es "su domicilio social, siempre que en él esté definitivamente centralizada su gestión administrativa y la gestión de un negocio" y "en otro caso se atenderá al lugar en que radiquen dicha gestión o dirección" (art. 45.1,b LGT), enlazando con la reforma del Reglamento mencionado por el Real Decreto de 15 de marzo de 1985, para el que la declaración deberá presentarse "ante la Delegación de Hacienda o, en su caso, Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del retenedor, cualquiera que sea el domicilio del perceptor" (art. 152.1); por lo que la gestión, dirección, e incluso la operatividad [art. 10.1,a) y 2,b) LCE], confluyen para concretar la Administración que debe reabrir la retención.

Por ello ha hecho esta alegación la recurrida, pues los impresos de declaración han sido confeccionados por la Empresa actora en Bizkaia, y presentados en su Diputación Foral, constando en todos ellos que el domicilio fiscal está en la calle Igentea... principal de San Sebastián, y el domicilio social, en el Muelle Tomás Olabari... de Guecho; y conforme también a lo aducido, incumbiendo la carga de la prueba a la recurrente (art. 114 LGT), no ha acreditado que los tripulantes estén durante más de 183 días durante el año natural fuera del País Vasco, aunque en este caso es notoria la salvedad de duración inferior a tres años (art. 7.2, 2.º párrafo LCE), y tampoco que algunos de ellos tengan su residencia fuera de esta Comunidad Autónoma. Y tratando de eludir la conexión territorial se ha interpretado literal y estrictamente por la recurrente, y entendiendo que no puede comprender al mar no territorial y la navegación marítimo internacional, ha estimado subsidiariamente aplicable el pabellón español porque "representa a la totalidad de la nación, no a una o varias Comunidades Autónomas... al territorio nacional sin fraccionamiento alguno», con el ánimo subyacente de la vis atractiva de la Hacienda Estatal en esta cuestión, que no tiene apoyo alguno legal ni reglamentario; y quizás como concesión a la interpretación desechada de la territorialidad, se añade que los buques navegan "en aguas colindantes con Comunidades que no es la vasca", a efectos de la aplicación de una ley física de atracción».

TERCERO.—En aplicación del art. 131.1, L.J. no procede hacer expresa imposición de costas por no apreciarse temeridad o mala fe.

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación; y por las normas expuestas:

FALLAMOS

Que desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la entidad «S.B.C. Container Lines, SA», representada por Procuradora de los Tribunales..., contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo de Vizcaya, de fecha 27 de septiembre de 1990; y declaramos su conformidad a derecho, quedando, por tanto, confirmado sin condena en las costas procesales.

Así por ésta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-11

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 16 de marzo de 1994

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2097/1990

Ponente: María del Mar Díaz Pérez

Artículos del Concierto:

- Art. 36

Voces:

- Tasa sobre el Juego

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Francisco R. A. A., en nombre y representación de la Asociación de Empresarios del Recreativo de Bizkaia, es objeto de revisión la Orden Foral 2493/1990, de 27 de septiembre, del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, por la que se especifican las cuotas exigibles y se regulan aspectos de gestión del gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar realizados con máquinas o aparatos automáticos, establecido por el Decreto Foral Normativo 1/1990, de 24 de julio.

La Diputación Foral de Bizkaia parte de la consideración, en base al art. 33.2 de la Ley 12/1981, de 13 mayo, del Concierto económico entre el País Vasco y el Estado, de que la Tasa Fiscal sobre el Juego es un tributo concertado de normativa tributaria común, cuya gestión, recaudación e ingreso corresponde a la Diputación Bizkaia y de ahí la legislación paralela y de idéntico contenido que se establece entre el Estado y el Territorio Histórico de Bizkaia al adaptar éste la legislación estatal al ámbito foral. Así, el Estado por Decreto Ley 7/1989 «sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria», establecía para 1990, una cuota fija anual sobre la tasa del juego para máquinas tipo B, de 141.750 ptas.; aumentándola a 375.000 ptas. por medio de la Ley 5/1990, de 29 de junio, también de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, estableciéndose por la diferencia entre las dos cuotas el gravamen complementario, cuya gestión y especificación de cuotas exigibles, se fijan en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de septiembre de 1990. La Diputación de Bizkaia, por su parte, adopta esta normativa a su territorio mediante la Norma Foral 1/1990, orden esta última, impugnada en el presente recurso, variando exclusivamente, por sus competencias de gestión, recaudación e ingreso, aspectos recogidos en estas materias.

La parte actora, disconforme con los resultados que la tesis de la Diputación provoca pues conforme a ellos, al ser la Orden impugnada una repetición de la normativa común, nos encontramos con una Orden Foral, que emana del correspondiente órgano de gobierno de la Diputación, pero que al no constituir regulación ordinaria del Territorio Histórico, escapa al sistema general de control de legalidad de las normas, interpreta el art. 33.2 de la Ley del Concierto a la luz de la Constitución y del Estatuto de Autonomía del País Vasco llegando a la conclusión de que la Tasa fiscal sobre el Juego es competencia del Territorio Histórico de Bizkaia dentro de su ámbito, aunque sometida su autonomía normativa a una norma de armonización casi absoluta, que es el artículo 33.2 del Concierto Económico del País Vasco. Sentado lo anterior, basa la no adecuación a derecho de la Orden Foral 2493/1990, en la inobservancia de procedimiento en su elaboración; en la reserva de Norma Foral para el establecimiento de la declaración-liquidación; y en la incompetencia del Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para promulgarla.

SEGUNDO.—Expuestas las posiciones de las partes en conflicto, esta Sala considera, en primer lugar, que el problema competencial que plantea la asociación demandante, que en todo caso, debiera quedar establecido entre Comunidad Autónoma y Estado, no puede ser visto ni resuelto desde la impugnación de la Orden Foral 2493/1990, pues este proceso, su alcance revisorio, no puede llegar nunca hasta normas de rango superior que, como aquí, no se están aplicando. Sin embargo, en ningún caso, el art. 33.2 del Concierto Económico contradice o vulnera la competencia exclusiva —que en materia de Casinos, Juegos y Apuestas, con excepción de las Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas— el Estatuto de Autonomía en su artículo 10.35 concede a la Comunidad Autónoma del País Vasco, pues previendo el art. 33.1 de la Ley 12/1981, que las tasas fiscales que correspondan a la prestación de servicios cuya competencia haya sido transferida al País Vasco, podían ser exigidas por éste, su apartado segundo, dando por transferida la competencia sobre el juego, y por tanto competente la Comunidad Autónoma para exigir la Tasa sobre el Juego en territorio vasco, deja en manos de las respectivas Diputaciones Forales su gestión, inspección, revisión y recaudación.

TERCERO.—La Orden Foral 2493/1990, de 27 de septiembre, examinando su contenido, tiene como único objeto facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de las obligaciones fiscales, creadas por la Ley 5/1990, de 29 de junio, son adaptadas a la normativa fiscal vizcaína por el Decreto Foral Normativo 1/1990. La medida tributaria creada por el Estado y adoptada por la legislación fiscal es la implantación, exclusivamente, para el año 1990, de un gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, realizados con aparatos automáticos.

El Tribunal Constitucional ya tuvo ocasión de pronunciarse sobre la figura del gravamen complementario en su Sentencia de 16 de julio de 1987, refiriéndose al establecido por la Ley 5/1983, exclusivamente para 1983. El Tribunal Constitucional llegaba a la conclusión —una vez enjuiciada la posible lesión a los principios de irretroactividad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, así como el principio de legalidad y jerarquía normativa— de que se trataba «de una norma de carácter transitorio cuya aplicación se limitaba al ejercicio en que la ley se aprueba, que no puede calificarse de imprevisible y que responde a la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria».

Y es el carácter excepcional y transitorio del gravamen complementario —creado en este caso para el año 1990— el que permite a los Territorios Históricos, de conformidad con la norma de armonización fiscal del artículo 4.10 contenida en la Ley 12/1981, del

Concierto Económico acordado entre el Estado y el País Vasco, adoptar los acuerdos pertinentes con el objeto de aplicar en su territorio las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común. A esta situación responde el Decreto Foral Normativo 1/1990, y la Orden Foral 2493/1990, es decir, a aplicar la normativa estatal de carácter excepcional en territorio foral, mediante su adaptación. Así las diferencias que la Asociación demandante encuentra entre la OM 6 de septiembre y la Orden Foral 2493/1990, relativas a referencias normativas, plazo de ingreso, modelo de declaración —fijando el ya aprobado por Orden Foral 2506/1989, de 6 de noviembre— y entrada en vigor, no exceden de la mera acomodación de los servicios de gestión tributaria, perteneciendo al procedimiento de gestión de la tasa.

En conclusión, siendo la Orden impugnada obligada reproducción de una norma fiscal estatal de carácter coyuntural, cuyos rasgos diferenciales suponen mera adaptación de la norma para su gestión en el Territorio Histórico de Bizkaia, los requisitos que la parte actora impone a la Orden Foral objeto de este recurso, no le son exigibles.

CUARTO.—De cuanto ha quedado expuesto y razonado debe seguirse la desestimación del presente recurso sin que una vez examinado el artículo 131.1 de la Ley de esta Jurisdicción haya lugar a una especial imposición de las costas procesales.

Vistos los artículos citados, demás de general y concordante aplicación y por las razones expuestas, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 2097/1990, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Francisco R. A. A., en nombre y representación de la Asociación de Empresarios del Recreativo de Bizkaia, contra la Orden Foral 2493/1990, de 27 de septiembre, del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia. No se efectúa imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-12

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de abril de 1994

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2090/1990

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 19
- Art. 45
- Art. 46

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Inspección
- Obligaciones de información

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales, doña María Esperanza E. U., en representación de la entidad financiera «Banco Herrero, SA», es objeto de impugnación el Acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, de 11 de octubre de 1990, en la parte que desestimaba las reclamaciones económico-administrativas, núms. 1255, 1256 y 1257, promovidas contra liquidaciones giradas por la Hacienda Foral de Álava en concepto de Impuesto sobre las Sociedades, correspondientes a los ejercicios 1979, 1980 y 1981, por cuantías de 405.442, 1.243.727 y 2.055.446 ptas. respectivamente.

La parte recurrente considera que las Actas con prueba preconstituida levantadas por la Diputación Foral de Álava incurren en nulidad, toda vez que las liquidaciones tributarias practicadas por la Inspección de Finanzas del Estado, de acuerdo con el art. 120 de la Ley General Tributaria, tienen el carácter de definitivas; y, en el caso de que se estimare que la Administración del Estado, al realizar la liquidación definitiva derivada de las actas levantadas incumplió la Ley del Concierto Económico, habría de seguirse el procedimiento especial de revisión previsto en la LGT. De otro lado, estima vulnerados los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad, al entender que la entidad recurrente se encuentra con una deuda tributaria en la que se incluyen sanciones liquidadas dos veces —una, por la Administración del Estado, y, otra, por la Diputación Foral de Álava—, y porque, no obstante haber sido calificados los expedientes como de rectificación, sin imposición de penalidad alguna y sin aplicación de interés de demora, el Organismo Jurídico de Álava mantiene la calificación de omisión en los expedientes con una sanción del 50 por 100. Respecto del

ejercicio 1979, discrepa la parte actora en cuanto al incremento de base imponible en 90.287.856 ptas., planteándose la controversia en cuanto al método de aplicación de los criterios de valoración de títulos mobiliarios. Tampoco se muestra conforme la sociedad demandante en lo que se refiere al tratamiento dado a las dotaciones a Fondos Especiales. Y, finalmente, se opone a la imposición de cualquier sanción, en tanto se sostiene la calificación de rectificación dada a los expedientes.

La sociedad actora solicita de este Tribunal la estimación del recurso interpuesto y la declaración de nulidad del acto recurrido, así como la imposición de las costas procesales a la parte demandada.

La Administración Foral del Territorio Histórico de Álava, se opone a cuantos fundamentos y pretensiones deduce la parte recurrente y solicita que por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo se dicte una sentencia por la que, con desestimación del recurso, se impongan las costas a la parte contraria.

SEGUNDO.—En respuesta a la primera cuestión que se plantea conviene señalar que, en aplicación de la normativa vigente sobre el régimen de concertación económica con el Territorio Histórico de Álava, la Diputación, de conformidad con lo establecido en el art. 2.2 del Real Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre, gestionará e inspeccionará los tributos concertados, pudiendo recabar de los organismos y funcionarios públicos cuantos datos estime precisos para la fiscalización y exacción de los impuestos que a ella compete, ostentando, a estos efectos, en Álava las mismas facultades que asisten a la Hacienda Pública en territorio de régimen común. Previsión confirmada por la disposición transitoria primera de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que dispone la subrogación de los Territorios Históricos en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados que hayan de declararse a partir del 1 de enero de 1981. El art. 11 de Reglamento 26 de noviembre de 1976, citado, al igual que lo hace el art. 18 de la Ley 13 de mayo de 1981, respecto del territorio vasco, dispone, cuando una sociedad opere en Álava y en territorio común, que tributará en ambas Administraciones con arreglo a la cifra relativa de negocios que se señale al efecto. Y la norma octava del último precepto examinado precisa que la comprobación e investigación de las sociedades que deban tributar exclusivamente a la Diputación de Álava se llevará a cabo por la Inspección de Tributos de ésta y, recíprocamente, por la del Estado tratándose de sociedades que deban ser gravadas únicamente por el mismo. Y el ap. 3 del art. 22 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, también comparte este criterio, al establecer que la competencia para la comprobación e investigación de las sociedades que, por actuar en ambos territorios, estén sometidas al régimen de cifra relativa de negocios, corresponderá a las dos Administraciones.

De lo anteriormente expuesto resulta incuestionable la competencia de la Hacienda Foral alavesa para realizar las labores de comprobación e investigación que considere oportunas respecto de los hechos imposables relativos a los tributos concertados en el ámbito de su territorio, y nada empece a ello el hecho de que la Hacienda del Estado, a su vez, haya iniciado en territorio sometido a régimen común actividades de inspección respecto de los mismos hechos imposables cuando el sujeto pasivo opere conjuntamente en territorio foral y común, atendiendo, en todo caso, a la cifra relativa de negocio previamente determinada.

Relacionada con la anterior cuestión aparece que la parte actora conecta con los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad y que, en consecuencia con lo ya expuesto, merece similar rechazo. Y ello es así por cuanto que ni el principio

de seguridad jurídica ni la proscripción de la arbitrariedad pueden verse en principio afectados por la operatividad del sistema compartido de exacción, gestión y liquidación tributarias que propicia la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Ahora bien, dicha respuesta debe ser matizada en el supuesto que se examina, en que las actas de la Inspección de la Hacienda Foral Alavesa traen causa de las levantadas en territorio común por la Hacienda del Estado a la sociedad demandante respecto del Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios 1979, 1980 y 1981, siendo las liquidaciones tributarias derivadas de estas últimas revocadas por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Oviedo —calificando los expedientes examinados de rectificación—, que vio confirmados sus acuerdos, en lo que al aspecto sancionador se refiere, por Acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 30 de mayo de 1990. Y, así, no parece razonable que ante un mismo hecho la Administración Pública —desde la óptica que ofrece el art. 103 de la Constitución— adopte soluciones distintas en materia sancionadora, debiendo ofrecer al ciudadano, en aras de la seguridad jurídica, ante supuestos iguales respuestas uniformes, en aplicación del principio de unidad a que se refiere el art. 1 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado. Este Tribunal de otro lado, comparte el criterio del TEAP de Oviedo, de entender más ajustada a derecho la calificación del expediente de rectificación, pues el propio Tribunal Supremo, en el ámbito sancionador específicamente tributario, ha establecido como criterio (Sentencia de 8 de mayo de 1987) vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables; y es el caso que en el supuesto examinado pudiera estimarse que el incumplimiento de las obligaciones tributarias se ha debido a una razonable, aunque no acertada, interpretación jurídica de las normas que las imponen.

TERCERO.—La parte recurrente se opone a que la Administración Tributaria incremente la base imponible en 90.287.865 ptas. con fundamento en que no constituye disminución patrimonial por depreciación de valores mobiliarios el saneamiento efectuado en las acciones correspondientes a «Proyet Crady, SA», pues considera que pueden aplicarse combinadamente criterios que tengan en cuenta el valor teórico y el valor de rendimiento.

Sin embargo, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (LIS) en su art. 15, dispone que en ningún caso se computarán como disminuciones patrimoniales las que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo que la reducción del valor en cuentas de los elementos del activo se realice de conformidad con lo que establece la Ley de Sociedades Anónimas (LSA) y de Responsabilidad Limitada (LSRL), que a estos efectos se considerarán aplicables a todos los sujetos pasivos por este Impuesto. El art. 104.2 LSA establece que los títulos que no se coticen oficialmente se valorarán según el precedente arbitrio de los administradores, sin que pueda fijarse un tipo superior al de adquisición; y en el mismo sentido se pronuncia el art. 28 LSRL. Criterio que es compartido por el Plan General de Contabilidad, de 22 de febrero de 1973, que, a su vez, añade la utilización de criterios racionales y de procedimientos admitidos en la práctica. La Ley de 13 de marzo de 1943, relativa al Impuesto sobre Emisión y Negociación de Valores Mobiliarios, al establecer los tres criterios de valoración —valor de cotización en Bolsa, valor de rendimiento y valor teórico según balance— concretaba que este último se aplicaría en defecto de los otros dos; y el valor de rendimiento quedará excluido cuando el resultado del ejercicio sea negativo. La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Modificación Parcial de IRPF, Impuesto de Sociedades e IVA, en su art. 20.8.b), para los valores mobiliarios que no

coticen en Bolsa, señala que su valoración se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, o el que resulte de capitalizar al tipo del 8 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, al establecer el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, para la valoración de las participaciones en el capital social de las empresas, dispone —art. 6.f) — que si los títulos cotizan en Bolsa se valorarán según la cotización media del último trimestre inmediato anterior al devengo del Impuesto y en los demás casos, la valoración de las participaciones será la que se derive del valor teórico de las mismas, resultante del último balance aprobado. Finalmente, la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1981, en su art. 38, al referirse a las normas relativas al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, modifica el apartado f) del art. 6, de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, y establece que las participaciones en el capital social de las entidades jurídicas se valorará, cuando no coticen en Bolsa, según el valor teórico resultante del último balance aprobado, y que, no obstante lo anterior, cuando no coticen en Bolsa y hubiesen regularizado su balance..., podrán optar por capitalizar, al tipo del 8 por 100, el promedio de los beneficios de los tres ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

No resulta difícil deducir de la normativa expuesta que no son aplicables los procedimientos valorativos combinados, como pretende la parte actora que ha utilizado para calcular los valores el sistema que denomina «método directo» y «método indirecto»; y si debe quedar excluida la posibilidad de utilización del procedimiento de capitalización de resultados negativos, tan sólo resta como procedimiento de valoración utilizable el del valor teórico o, como dice la Administración demandada, valor según los libros de la sociedad participada, que utiliza la Inspección, resultando, en consecuencia y dado que el recurrente no discute en su escrito de demanda los aspectos cuantitativos de la cuestión, conforme a Derecho el incremento de la base en 90.287.856 pesetas.

CUARTO.—Finalmente, la parte actora fija como última cuestión que debe resolverse la que incluye en el epígrafe «Ejercicios 1980 y 1981» de su escrito de demanda y que se refiere a si deben o no considerarse como partidas deducibles la dotación de fondos especiales para la cobertura de posibles insolvencias, y reitera ante este Tribunal todos los argumentos expuestos ante el TEAC.

La cuestión encuentra solución en los propios razonamientos jurídicos del Tribunal Económico-Administrativo Central, que esta Sala de lo Contencioso-Administrativo comparte, en atención a las siguientes consideraciones: La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre las Sociedades, en su art. 13, dispone que para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por tales bienes de que los ingresos procedan; señalando entre las partidas deducibles —apartado i)— los saldos favorables que la sociedad considere de dudoso cobro, siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada, a condición de que se traspasen a una cuenta especial de carácter suspensivo, que aparecerá compensada con otra de pasivo dotada con cargo a la cuenta de resultados del ejercicio; precepto desarrollado por las reglas que se contienen en el ap. 4 del art. 82 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre las Sociedades. La Circular del Banco de España, núm. 157, de 15 de diciembre de 1978, contiene instrucciones y

recomendaciones en orden a que la Banca privada realice una política de beneficios y de dividendos prudente para la mejor garantía de los acreedores; debiendo considerarse como una instrucción el contenido del punto 1.4 de dicha Orden, núm. 157 —que trata de los créditos de dudoso cobro y establece una tabla de porcentajes mínimos de cobertura en función del tiempo de permanencia en la cuenta «créditos morosos, en litigio o de dudoso cobro»—, al contener elementos objetivos aplicables para el cálculo del nivel de cobertura que deben alcanzar las dotaciones a realizar a las provisiones para insolvencias. En cambio, el contenido del punto 1.7 de la misma orden ha de considerarse como una simple recomendación que responde al sentido global de la expresada Circular.

Comprobado por la Inspección de Tributos del Estado que la entidad recurrente ha excedido en un importe de 199.850.246 ptas. (en el ejercicio 1980) y 189.486.688 ptas. (en el ejercicio 1981) la dotación mínima para insolvencias exigida por la Circular del Banco de España, de 15 de diciembre de 1978; y que las dotaciones excepcionales de 320.000.000 de pesetas (en el ejercicio 1980) y de 400.000.000 de pesetas (en el ejercicio 1981) se han realizado sin el cumplimiento de las condiciones señaladas en el art. 13.i) LIS, al no existir cuenta suspensiva que recoja individualizadamente los posibles saldos a favor del mismo cubiertos con la dotación excepcional de referencia, debe concluirse que las examinadas partidas no pueden considerarse como fiscalmente deducibles de los ingresos para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre las Sociedades por los ejercicios 1980 y 1981.

QUINTO.—No se aprecian motivos para un especial pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en la instancia, en tanto que no concurren los presupuestos a que hace referencia el art. 131.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

En atención a los anteriores razonamientos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente,

FALLO

Que estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales, doña María Esperanza E. U., en representación de la entidad financiera «Banco Herrero, SA», contra el Acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, de 11 de octubre de 1990, en la parte que desestimaba las reclamaciones económico administrativas, núms. 1255, 1256 y 1257, promovidas contra liquidaciones giradas por la Hacienda Foral de Álava en concepto de Impuesto sobre las Sociedades, correspondientes a los ejercicios 1979, 1980 y 1981, por cuantías de 405.422, 1.243.727 y 2.055.446 ptas. respectivamente. Y declaramos la no conformidad a derecho de los actos administrativos recurridos en la parte sancionadora, que, consecuentemente, anulamos, confirmándolos en las demás partes; reconociendo el derecho de la entidad recurrente a que se le giren nuevas liquidaciones en los términos expuestos en esta resolución, sin sanción alguna. No se hace imposición de las costas procesales devengadas en esta instancia.

Así por esta nuestra sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación del original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-13

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de abril de 1994

Recurso: Contencioso-administrativo nº 621/1992

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle.

Artículos del Concierto:

- Art. 24

Voces:

- Impuesto sobre el Patrimonio
- Entidades de Previsión Social Voluntaria

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El recurso contencioso-administrativo se interpone por el señor Abogado del Estado, en la representación que ostenta, contra el art. 4.7, de la Norma Foral del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre el Patrimonio, aprobada por las Juntas Generales el 19 de diciembre de 1991, y publicada en el Boletín Oficial de Vizcaya el día 15 de enero de 1992. Y en la demanda se solicita que se declare la nulidad del expresado artículo.

Se alega, en relación con el art. 4.7, que se declaran exentas del impuesto los derechos consolidados de los socios de número u ordinarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria; pues en la Ley 19/1991, de 6 de junio, sólo están exentos los derechos de los partícipes en un plan de pensiones, según el art. 4.4.

SEGUNDO.—De acuerdo con la doctrina expuesta en la Sentencia de esta Sala, de fecha 25 enero del presente año, las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco están reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico —art. 4.1 Estatuto de Autonomía (EA)—, redactándose el primero vigente posterior al Estatuto con inspiración en el contenido material del entonces existente Concierto con Alava (disp. transit. 8.ª EA); y es a la Ley de 13 de mayo de 1981 (12/1981) a la que se remite la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia de 26 de marzo de 1986, al establecer que los tributos concertados, cualesquiera que sea su naturaleza y carácter, se regirán en primer lugar, por la Ley del Concierto Económico (art. 9.1,a). Y en un orden expositivo similar al del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 7), para el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio, el art. 16 CE, regula dos materias que se mencionan en su epígrafe; la determinación de la competencia por referencia al Impuesto sobre la Renta, a la que dedica la mitad última del párrafo primero; y la determinación del ámbito de la potestad normativa de los Territorios Históricos, en el apartado segundo y mitad primera del inicial, en relación con el art. 2.1 CE. Esta normativa potencialmente

comprende la regulación completa de un Impuesto que, como el del Patrimonio, es «concertado de normativa autónoma», de acuerdo con la potestad conferida a los Territorios Históricos para «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario» (arts. 41.2,a, EA; y 42.1 CE); pero «durante la vigencia» del Concierto actual, que durará hasta el día 31 de diciembre del año 2001 (art. 1 CE), el régimen tributario que pueden establecer los Territorios Históricos en el Impuesto sobre el Patrimonio se limita «a los modelos y plazo de presentación de las declaraciones, autoliquidaciones, y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio» (art. 16, párrafo segundo). Se deduce que los impuestos, que como el de la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio, son de normativa autónoma, están abiertos, vía concertación, a que la totalidad de su régimen jurídico sea atribuido efectivamente a los Territorios Históricos, sin perjuicio de que, durante un tiempo prefijado, esa regulación foral quede concretada a determinadas materias. Por contra, al referirse al Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley del Concierto Económico elude expresar a que es de «normativa autónoma»; y dice que «se seguirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado» (art. 27.2 CE), salvo la libre regulación de algunas materias; y por esta diversa naturaleza no es posible hacer comparaciones de índole gramatical respecto a algunas expresiones («las mismas» normas) que, adecuadas al contexto, cambian el sentido en un propio impuesto de normativa autónoma.

TERCERO.—Es preciso distinguir con fundamento en lo expuesto, por tener consecuencias importantes para la cuestión debatida, entre aquellas instituciones, organismos o regulaciones existentes con anterioridad a la normativa estatal, en este caso del Impuesto sobre el Patrimonio, y que el legislador pudo, en consecuencia, valorar, a efectos de su tratamiento fiscal; y aquellas que por no haber surgido en el ámbito de ese derecho sino en el de la Comunidad Autónoma, no fueron apreciados o tenidos en cuenta al establecer la normativa; pues así como las primeras si son marginadas muestran la voluntad legislativa de prescindir de ellas, las últimas permiten entender que su régimen fiscal sería igual al de las similares legalmente consideradas; y no porque sean materias que al no nombrarlas la Ley del territorio común se puedan regular o porque haya posibilidad de que la normativa autónoma aplique criterios no exactamente coincidentes, como se expresa de la demanda, sino porque existe una razón de esencial identidad que no produce alteración en el tratamiento legal, al incluirse sin dificultades en los criterios y finalidades de la Ley común, a través de una figura legal de tratamiento homogéneo a las expresamente mencionadas.

Las Entidades de Previsión Social Voluntaria fueron creadas por la Ley del Parlamento Vasco de 27 de octubre de 1983 (Ley 25/1983), y reglamentadas el 20 de febrero de 1984 (Decreto 87/1984), en base a la competencia atribuida en el Estatuto a la Autonomía (art. 10.23), exclusiva en materia de mutualidades no integradas en la Seguridad Social y, por ello, quedan excluidas del ámbito de aplicación las Entidades colaboradoras en la gestión de la Seguridad Social y las que actúan en sustitución de las Entidades Gestoras (art. 1.2, Ley 25/1983). Con personalidad jurídica (art. 6, Ley 25/1983), y sin ánimo de lucro, su finalidad es la protección de los asociados, dotándose con sus cuotas y las cantidades entregadas por las personas protectoras físicas o jurídicas (art. 2, Ley 25/1983); pudiendo dar prestaciones al asociado (art. 5 del Decreto 87/1984) por causa de vejez o invalidez permanente para el trabajo (art. 5.1), a los beneficiarios por la defunción del asociado o pensionista anterior (art. 5.2), y también a estos últimos, en su caso, aportaciones o ayudas en supuestos de nacimiento o matrimonio, desempleo, vejez, incapacidad permanente o temporal, fallecimiento, intervenciones quirúrgicas y estancias en clínicas (art. 5.3), asistencia sanitaria (art. 5.4),

y aportaciones económicas para reparar daños en bienes de los asociados (art. 5.5). Transcurridos varios años, se publicó la Ley de Planes y Fondos de Previsiones, de 8 de junio de 1987 (Ley 8/1987), y su Reglamento de 30 de septiembre de 1988 (Ley 1307/1988); pero con anterioridad a éste, las Juntas Generales de Bizkaia, con fundamento en la normativa vasca, aprobaron la Norma Foral de 30 de junio de 1988 (Ley 6/1988) de Régimen Fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria (EPSV).

A diferencia de las EPSV, los Planes y Fondos de pensiones no tienen personalidad jurídica (art. 25.2 Regl.), sin perjuicio de que puedan ser las sociedades anónimas, Entidades Gestoras de los Fondos (art. 20.1, Ley 8/1987). Caben menos contingencias, al coincidir sólo con las expresadas en los números 1 y 2 del artículo 5 del Regl. 87/1984; pero el tratamiento fiscal es sustancialmente idéntico, iniciándose las coincidencias en el ámbito objetivo de aplicación, porque el régimen tributario que establece la Norma Foral sólo es aplicable a las prestaciones comprendidas en el art. 5, números 1 y 2 del Reglamento Vasco de las EPSV (art. 3, NF 24/1988), en adecuación con las contingencias previstas en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones (art. 8.6). Las distinciones motivadas por el sistema de gestión y su estructura jurídica, y en especial, que tengan personalidad las EPSV, no trascienden en materia impositiva, que se limita a adaptaciones, estableciendo el tipo «0» por 100 en el Impuesto de Sociedades (art. 4 NF 1988; y art. 30.1 Ley 8/1987), la exención en el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados para las operaciones societarias en las EPSV, y en la constitución, disolución y modificaciones consistentes en aumentos o disminuciones de los Fondos de pensiones (art. 30.2, Ley 8/1987), y la exención de los servicios de gestión, respecto el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 57 Regl. 1307/1988). Y es idéntico el régimen fiscal en las aportaciones de los socios protectores de las EPSV, y los promotores en los Fondos, al ser deducibles del impuesto personal del pagador, cuando se efectúen mediante pactos que determinan la cuantía y la imputación personal (art. 5 NF 1988; art. 27,a, Ley 8/1987); y art. 61 Regl. 1307/1988), integrándose en la base imponible del sujeto a que se vinculan, sin sujeción a retención (Regl. 1307/1988), y respecto a las aportaciones de los socios de número y ordinarios en las EPSV, y de los partícipes en los Fondos, son deducibles de sus bases imponibles, con límites del 15 por 100 sobre los rendimientos netos o deducción de las cuotas en el 15 por 100, hasta la cantidad única de 500.000 ptas. o en el exceso hasta 750.000 ptas., respectivamente (arts. 5 NF 1988; 27 Ley 8/1987; y 64.1 y 65 (Regl. 1307/1988). Y respecto a las prestaciones, se integran en la base imponible de los perceptores de prestaciones periódicas, con retención (art. 6 NF 1988; y art. 28.1 y 2, Ley 28/1987); estimándose renta irregular las percepciones únicas (art. 6 NF 1988; y art. 28.2 Ley 8/1987).

Aplicando la doctrina expuesta en el fundamento segundo de esta resolución al darse identidad esencial en la finalidad y tratamiento fiscal previo de los Fondos de pensiones con las Entidades de Previsión Social Voluntaria, propias del derecho de la Comunidad Autónoma y, por ello, no contempladas por el legislador, debe aplicarse el mismo régimen fiscal.

CUARTO.—No procede hacer expresa imposición de costas, por no apreciarse temeridad o mala fe, que son su presupuesto, según el art. 131.1 LJCA.

Vistos los artículos citados, demás de general aplicación; y por las razones expuestas:

FALLAMOS

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, contra el art. 4.7, último inciso de la norma Foral del Territorio Histórico de Bizkaia, número 11/1991, de 1 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio; por ser conforme a derecho y, en consecuencia, confirmamos el mencionado artículo. Sin hacer expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-14

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de abril de 1994

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 6

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Entidades de Previsión Social Voluntaria

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, son objeto de revisión los artículos 25, letra k; 26 letra f; 28.2.; 71 apartado 1; y 78 apartado 4, letra a, de la Norma Foral del Territorio Histórico de Vizcaya 7/1991 de 27 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, publicada en el BOB en fecha 16 de diciembre de 1991.

Se solicita en la demanda la nulidad de los expresados artículos al introducir a las Entidades de Previsión Social Voluntaria, desconocidas en los mismos artículos de la Ley 18/1991, con idéntica función que los Planes de Pensiones mencionados en ellos.

SEGUNDO.—Las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco están reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico (art. 41.1.E.A).

Así la Ley de 13 de mayo de 1981 (12/1981) Ley del Concierto vigente en su artículo 7, fundamental para resolver las cuestiones planteadas, regulados materias diferentes, y así consta en su epígrafe: la determinación de la competencia, a la que dedica los cuatro primeros apartados; y la determinación del ámbito de la potestad normativa de los Territorios Históricos, a la que se dedican los apartados 5 y 6, en relación con el artículo 2-1. Esta normativa potencialmente comprende la regulación completa de un Impuesto, que como el de la Renta de las Personas Físicas, es "concertado de normativa autónoma" (art.7-1), de acuerdo con la potestad conferida a los Territorios Históricos para "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario" (arts. 41.2-a EA; y 2-1 C.E.); pero "durante la vigencia" del Concierto actual, que durará hasta el día 31 de diciembre del año 2001 (art. 1 C.E.) el régimen tributario que pueden establecer los Territorios Históricos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se limita a las materias "señaladas en el número anterior" (art. 7-6), destacándose esta restricción en el encabezamiento de su enumeración al reiterar el principio general, mediante los tres verbos utilizados para la atribución de competencias

en el artículo 2-1, -"mantener", "establecer", "regular"-, y concretarla a las cinco materias que menciona (art. 7); y, paralelamente, la gestión de los tributos conferida con carácter general en el artículo 2-2, tiene únicamente regulación foral autónoma para las deducciones por donativos de específica aplicación al País Vasco, así como los gastos personales (art. 7-5, último párrafo). Se deduce que los impuestos, que como el de la Renta de las Personas Físicas, son de normativa autónoma, están abiertos, vía concertación, a que la totalidad de su régimen jurídico sea atribuido efectivamente a los Territorios Históricos, sin perjuicio de que durante un tiempo prefijado esa regulación foral quede concretada a determinadas materias, como así se establece para este impuesto. Por ello, se concreta que los tipos de retención de este impuesto sobre la Renta sean iguales a los del territorio común (art. 4-3 C.E.), y sería innecesario si el régimen tributario se debe limitar siempre a las cinco materias mencionadas; pero tiene sentido en una norma titulada armonizadora con las perspectivas de toda la atribución competencial prevista en las normas generales del C.E. (art. 2). Por contraste, al referirse al Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley del Concierto Económico elude expresar que es de "normativa autónoma", y dice que "se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado (art. 27-2) salvo la libre regulación de algunas materias; y por esta diversa naturaleza no es posible hacer comparaciones de índole gramatical respecto a algunas expresiones ("las mismas" normas) que, adecuadas al contexto, cambian el sentido en un propio impuesto de normativa autónoma.

Antes de entrar a analizar la asimilación de las Entidades de Previsión Social Voluntaria a los Planes de Pensiones (arts. 25-K, 26 f, 28-2, 71 y 78-4-a); es preciso distinguir, con fundamento en lo expuesto, por tener consecuencias importantes para la cuestión debatida, entre aquellas instituciones, organismos o regulaciones existentes con anterioridad a la normativa estatal, en este caso del Impuesto sobre la Renta, y que el legislador pudo en consecuencia, valorar, a efectos de su tratamiento fiscal; y aquellas que por no haber surgido en el ámbito de este derecho sino en el de la Comunidad Autónoma, no fueron apreciados o tenidos en cuenta al establecer la normativa; pues así como las primeras si son marginadas muestran la voluntad legislativa de prescindir de ellas, las últimas permiten entender que su régimen fiscal en lugar del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sería igual al de las similares legalmente consideradas; y no porque sean materias que al no nombrarlas la Ley del territorio común se puedan regular o porque haya posibilidad de que la normativa autónoma aplique criterios no exactamente coincidentes sino porque existe una razón de esencial identidad que no produce alteración en el tratamiento legal, al incluirse sin dificultades en los criterios y finalidades de la Ley común, a través de una figura legal de tratamiento homogéneo a las expresamente mencionadas.

TERCERO.—Las Entidades de Previsión Social Voluntaria fueron creadas por la Ley del Parlamento Vasco de 27 de octubre de 1983 (25/1983), y reglamentadas el 20 de febrero de 1984 (87/1984), en base a la competencia atribuida en el Estatuto a la Autonomía (art. 10-23), exclusiva en materia de mutualidades no integradas en la Seguridad Social y, por ello, quedan excluidas del ámbito de aplicación las Entidades colaboradoras de la gestión de la Seguridad Social y las que actúan en sustitución de las Entidades Gestoras (art. 1-2 L. 25/1983). Con personalidad jurídica (art. 6 L. 25/1983), y sin ánimo de lucro, su finalidad es la protección de los asociados, dotándose con sus cuotas y las cantidades entregadas por las personas protectoras físicas o jurídicas (art. 2 L. 25/1983); pudiendo dar prestaciones al asociado (art. 5 del Reg. 87/1984) por causa de vejez o invalidez permanente para el trabajo (art. 5-1), a los beneficiarios por la

defunción del asociado o pensionista anterior (art. 5-2), y también a estos últimos, en su caso, aportaciones o ayudas en supuestos de nacimiento o matrimonio, desempleo, vejez, incapacidad permanente o temporal, fallecimiento, intervenciones quirúrgicas y estancias en clínicas (art. 5-3), asistencia sanitaria (art. 5-4) y aportaciones económicas para reparar daños en bienes de los asociados (art. 5-5). Transcurridos varios años, se publicó la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, de 8 de junio de 1987 (8/1987), y su Reglamento de 30 de septiembre de 1988 (1307/1988); pero con anterioridad a este, las Juntas Generales de Bizkaia, con fundamento en la normativa vasca, aprobaron la Norma Foral de 30 de junio de 1988 (6/1988) de Régimen Fiscal de la E.P.S.V.; complementada con la Norma Foral de 2 de julio de 1990 (7/1990, arts. 7 a 13).

A diferencia de las E.P.S.V., los Planes y Fondos de pensiones no tienen personalidad jurídica (art. 25-2 Reg), sin perjuicio de que puedan ser las sociedades anónimas, Entidades Gestoras de los Fondos (art. 20-1 L. 8/1987). Caben menos contingencias, al coincidir sólo con las expresadas en los números 1 y 2 del art. 5 del Reg. 87/1984; pero el tratamiento fiscal es sustancialmente idéntico, iniciándose las coincidencias en el ámbito objetivo de aplicación, porque el régimen tributario que establece la Norma Foral sólo es aplicable a las prestaciones comprendidas en el art. 5, números 1 y 2 del Reglamento Vasco de las E.P.S.V. (art. 3 N.F. 6/1988), en adecuación con las contingencias previstas en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones (art. 8-6). Las distinciones motivadas por el sistema de gestión y su estructura jurídica, y en especial, que tengan personalidad las E.P.S.V., no trascienden en materia impositiva, que se limita a adaptaciones, estableciendo el tipo "0" por 100 en el Impuesto de Sociedades (art. 4 N.F. 1988; y art. 30-1 L. 8/1987), la exención en el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados para las operaciones societarias en las E.P.S.V. (art. 7 N.F. 1990), y en la constitución, disolución y modificaciones consistente en aumentos o disminuciones de Fondos de Pensiones (art. 30-2 L. 8/1987), y la exención de los servicios de gestión, respecto el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 57 Reg. 1.307/1988). Y es idéntico el régimen fiscal en las aportaciones de los socios protectores de las E.P.S.V., los promotores en los Fondos, al ser deducibles del impuesto personal del pagador, cuando se efectúen mediante pactos que determinan la cuantía y la imputación personal (art. 5 N.F. 1988; art. 27-a L. 8/1987); y art. 61 Reg. 1.307/1988), integrándose en la base imponible del sujeto a que se vinculan, sin sujeción a retención (art. 8. N.F. 1990; y Reg. 1307/1988), y respecto a las aportaciones de los socios de número y ordinarios en las E.P.S.V., y de los partícipes en los Fondos, son deducibles de sus bases imponibles con límites del 15 por 100 sobre los rendimientos netos o deducción de las cuotas en el 15 por 100, hasta la cantidad única de 500.000 ptas o en el exceso hasta 750.000 pts, respectivamente (arts. 5 N.F. 1988; 27 L. 8/1987; y 64-1 y 65 Reg. 1.037/1988), y con la sola diferencia de poderse superar las 750.000 ptas en las E.P.S.V. (art. 9 N.F. 1990). Y respecto a las prestaciones, se integran en la base imponible de los perceptores de prestaciones periódicas, con retención (art. 6 N.F. 1988, y 11 N.F. 1990; y art. 23-1 y 2 L. 8/1987); estimándose renta irregular las percepciones únicas (art. 6 N.F. 1988; art. 10-1 N.F. 1990 y art. 28-2 L. 8/1987).

Aplicando la doctrina expuesta en el fundamento segundo de esta resolución al darse identidad esencial en la finalidad y tratamiento fiscal previo de los Fondos de pensiones con las Entidades de Previsión Social Voluntaria, propias del derecho de la Comunidad Autónoma y, por ello, no contempladas por el legislador, debe aplicarse el mismo régimen fiscal.

CUARTO.—De lo expuesto se deduce la desestimación del recurso, sin que sea

procedente la expresa imposición de costas, por no apreciarse temeridad o mala fe que son su presupuesto, según el artículo 131.1 L.J.

VISTOS los artículos citados, demás de general aplicación; y por las razones expuestas;

FALLAMOS

Que desestimamos el recurso contencioso administrativo nº 388 de 1992, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra los artículos 25-k, 26-f, 28-2, 71-1 y 78-4-a), de la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, confirmándolas por ajustados a derecho. Sin costas.

Ref. TSJPV-15

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 9 de mayo de 1994

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 6

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Entidades de Previsión Social Voluntaria

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Son objeto de revisión en el presente recurso contencioso administrativo, interpuesto por el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, los artículos 9 letra a, 25 letra K, 26 letra F, 28.2, 71 apartado 1, 78 apartado 4 letra a, y Disposición Transitoria sexta apartado 2, de la Norma Foral 13/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por las Juntas Generales de Gipuzkoa, el 27 de diciembre y publicada en el Boletín Oficial de Gipuzkoa el 14 de enero de 1992.

Se solicita en la demanda la nulidad de los expresados artículos, alegando, en relación con el art. 9-a, que se declaren exentas las rentas constituidas por cantidades satisfechas por los Fondos de Promoción de Empleo y empresas acogidas a expedientes de regulación de empleo, así como las prestaciones reconocidas a los socios cooperativistas por las Entidades de Previsión Social Voluntaria, añadidas a las únicas prestaciones que en este orden declara exentas la Ley de 6 de junio de 1991 (18/1991) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el artículo 9-b, que son reconocidas por la Seguridad Social o por entidades que la sustituyan, por incapacidad o desempleo, reconocidas por la Empresa Gestora; y respecto a los artículos 25-K, 26-F, 28.2, 71.1 y 78.4.a, introduce a las Entidades de Previsión Social Voluntaria, desconocidas en los mismos artículos de la Ley 18/1991, con idéntica función que los Planes de Pensiones, mencionados en ellos; y, por último, para computar los rendimientos íntegros de los bienes inmuebles urbanos no arrendados o subarrendados, se multiplica el 0,75 por 100 al valor por el que se hayan computado o debería en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, con un máximo de exención de 50.000 ptas., por inmueble urbano no arrendado o subarrendado, mientras que en la Ley estatal se autoriza a que por la Ley de Presupuestos del Estado se establezca, en la determinación del valor de los inmuebles urbanos no arrendados o subarrendados, una cuantía en concepto de mínimo exento, cuando se modifique el tipo de rendimiento imputable a estos inmuebles, autorización de la que todavía no se ha hecho uso, por lo que ese mínimo exento no está establecido en territorio de régimen común.

SEGUNDO.—Las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco están reguladas mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico (art. 41.1 E.A.), así la Ley de 13 de mayo de 1981 (12/1981), Ley del Concierto Económico vigente, en su artículo 7, fundamental para resolver las cuestiones planteadas, regula dos materias diferentes, y así consta en su epígrafe: la determinación de la competencia, a la que dedica los cuatro primeros apartados; y la determinación del ámbito de la potestad normativa de los Territorios Históricos, a la que se dedican los apartados 5 y 6, en relación con el artículo 2-1. Esta normativa potencialmente comprende la regulación completa de un Impuesto, que como el de la Renta de las Personas Físicas, es “concertado de normativa autónoma” (art. 7-1), de acuerdo con la potestad conferida a los Territorios Históricos para “mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario” (arts. 41-2 E.A.; y 2-1 C.E.); pero “durante la vigencia” del Concierto actual que durará hasta el día 31 de diciembre del año 2001 (art. 1 C.E.), el régimen tributario que pueden establecer los Territorios Históricos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se limita a las materias “señaladas en el número anterior” (art. 7-6), destacándose esta restricción en el encabezamiento de su enumeración al reiterar el principio general, mediante los tres verbos utilizados para la atribución de competencias en el artículo 2-1 —“mantener”, “establecer”, “regular”—, y concretarla a las cinco materias que menciona (art. 7-5); y, paralelamente, la gestión de los tributos conferida con carácter general en el artículo 2-2, tiene únicamente regulación foral autónoma para las deducciones por donativos de específica aplicación al País Vasco, así como los gastos personales (art. 7-5, último párrafo). Se deduce que los impuestos, que como el de la Renta de las Personas Físicas, son de normativa autónoma, están abiertos, vía Concertación, a que la totalidad de su régimen jurídico sea atribuido efectivamente a los Territorios Históricos, sin perjuicio de que durante un tiempo prefijado esa regulación foral quede concretada a determinadas materias, como así se establece para este impuesto. Por ello, se concreta que los tipos de retención de este impuesto sobre la Renta sean iguales a los del territorio común (art. 4-3 C.E.), y sería innecesario si el régimen tributario se debe limitar siempre a las cinco materias mencionadas; pero tiene sentido en una norma titulada armonizadora con las perspectivas de toda la atribución competencial prevista en las normas generales del C.E. (art. 2) Por contraste, al referirse al Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley del Concierto Económico elude expresar que es de “normativa autónoma”, y dice que “se seguirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado (art. 27-2), salvo la libre regulación de algunas materias; y por esta diversa naturaleza no es posible hacer comparaciones de índole gramatical respecto a algunas expresiones (“las mismas” normas) que, adecuadas al contexto, cambian el sentido en un propio impuesto de normativa autónoma.

Antes de entrar a analizar los problemas que en este pleito se plantean es preciso distinguir, con fundamento en lo expuesto, por tener consecuencias importantes para la cuestión debatida, entre aquellas instituciones, organismos o regulaciones existentes con anterioridad a la normativa estatal, en este caso del Impuesto sobre la Renta, y que el legislador pudo, en consecuencia, valorar, a efectos de su tratamiento fiscal; y aquellas que por no haber surgido en el ámbito de ese derecho sino en el de la Comunidad Autónoma, no fueron apreciados o tenidos en cuenta al establecer la normativa; pues así como las primeras si son marginadas muestran la voluntad legislativa de prescindir de ellas, las últimas permiten entender que su régimen fiscal en lugar del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sería igual al de las similares legalmente consideradas; y no porque sean materias que al no nombrarlas la Ley del territorio común se puedan regular o porque haya posibilidad de que la normativa autónoma aplique criterios no

exactamente coincidentes, sino porque existe una razón de esencial identidad que no produce alteración en el tratamiento legal, al incluirse sin dificultades en los criterios y finalidades de la Ley común, a través de una figura legal de tratamiento homogéneo a las expresamente mencionadas.

TERCERO.—En cuanto a la exención de rentas, confunde, en primer lugar, el Abogado del Estado, la letra del artículo en la que se hace referencia a las mismas no siendo el artículo 9 letra a, sino su letra b el que por su contenido se impugna; en segundo lugar, también confunde del contenido del mismo pues el artículo 9.b únicamente incluye entre las rentas exentas no contempladas por la Ley 18/1991, las prestaciones reconocidas a los socios cooperativistas por las Entidades de Previsión Social Voluntaria sin hacer mención de las rentas satisfechas por los Fondos de Promoción de Empleo y empresas acogidas a expedientes de regulación de empleo.

Centrado así el tema de discrepancia —equiparación, a efectos de exención del impuesto tratado, de las prestaciones reconocidas por la Seguridad Social o por entidades que las sustituyan, con las prestaciones reconocidas a los socios cooperativistas por las entidades de Previsión social Voluntaria, referente ambos casos a idéntica finalidad, incapacidad permanente y desempleo— tal equiparación resulta insostenible desde la perspectiva de que las prestaciones introducidas por la Norma Foral Guipuzcoana derivan de un sistema de previsión social sostenido o cofinanciado por la misma empleadora y sus trabajadores, es decir, derivan con carácter exclusivo del trabajo personal del sujeto pasivo, que es el concepto jurídico indeterminado sobre el que pivota el sometimiento a gravamen de los productos del trabajo personal, constituyendo prestaciones de seguro privado; este carácter en frente al público de las prestaciones contempladas por la Ley 18/1991 determina la falta de analogía entre ambas situaciones, resultando procedente, conforme a lo expuesto en el fundamento jurídico anterior, la impugnación del Abogado del Estado.

CUARTO.—Las Entidades de Previsión Social Voluntaria fueron creadas por la Ley del Parlamento Vasco de 27 de octubre de 1.983 (25/1983), y reglamentadas el 20 de febrero de 1984 (87/1984), en base a la competencia atribuida en el Estatuto a la Autonomía (art. 10-23), exclusiva en materia de mutualidades no integradas en la Seguridad Social y, por ello, quedan excluidas del ámbito de aplicación las Entidades colaboradoras en la gestión de la Seguridad Social y las que actúan en sustitución de las Entidades Gestoras (art. 1-2 de la Ley 25/1983). Con personalidad jurídica (art. 6 de la Ley 25/1983), y sin ánimo de lucro, su finalidad es la protección de los asociados, dotándose con sus cuotas y las cantidades entregadas por las personas protectoras físicas o jurídicas (art. 2 de la Ley 25/1983); pudiendo dar prestaciones al asociado (art. 5 del Reg. 87/1984) por causa de vejez o invalidez permanente para el trabajo (art. 5-1), a los beneficiarios por la defunción del asociado o pensionista anterior (art. 5-2), y también a estos últimos, en su caso, aportaciones o ayudas en supuestos de nacimiento o matrimonio, desempleo, vejez, incapacidad permanente o temporal, fallecimiento, intervenciones quirúrgicas y estancias en clínicas (art.5-3), asistencia sanitaria (art. 5-4), y aportaciones económicas para reparar daños en bienes de los asociados (art. 5-5). Transcurridos varios años, se publicó la Ley de Planes y Fondos de Previsiones, de 8 de junio de 1989 (8/1987), y su Reglamento de 30 de septiembre de 1988 (1.307/1988); pero con anterioridad a éste, las Juntas Generales de Gipuzkoa con fundamento en la normativa vasca, aprobaron la Norma Foral de 15 de julio de 1988 (7/1988) de Régimen Fiscal de E.P.S.V. complementada con la Norma Foral de 20 de diciembre de 1990 (14/1990).

A diferencia de las E.P.S.V., los planes y fondos de pensiones no tienen personalidad jurídica (art. 25-2 reg.), sin perjuicio de que puedan ser las sociedades anónimas Entidades Gestoras de los Fondos (art. 20-1 de la Ley 8/1987). Caben menos contingencias, al coincidir sólo con las expresadas en los números 1 y 2 del artículo 5 del reg. 87/1984; pero el tratamiento fiscal es sustancialmente idéntico, iniciándose las coincidencias en el ámbito objetivo de aplicación, porque el régimen tributario que establece la Norma Foral solo es aplicable a las prestaciones comprendidas en el art. 5, números 1 y 2 del Reglamento Vasco de la E.P.S.V. (art. 3, NF 7/1988), en adecuación con las contingencias previstas en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones (art. 8-6). Las distinciones motivadas por el sistema de gestión y su estructura jurídica, y en especial, que tengan personalidad las E.P.S.V., no trascienden en materia impositiva, que se limita a adaptaciones estableciendo el tipo "0" por cien en el Impuesto de Sociedades (art. 4, NF 1988; y art. 30-1 de la Ley 8/1987), la exención en el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados para las operaciones societarias en las E.P.S.V. (art.1 de la NF 1990), y en la constitución, disolución y modificaciones consistentes en aumentos o disminuciones de los Fondos de Pensiones (art. 30-2 de la Ley 8/1987), y la exención de los servicios de gestión respecto al impuesto sobre el Valor Añadido (art. 57 del Reg. 1.307/1988). Y es idéntico el régimen fiscal en las aportaciones de los socios protectores de las E.P.S.V., y los promotores en los Fondos, al ser deducibles del impuesto personal del pagador, cuando se efectúen mediante pactos que determinan la cuantía y la imputación personal (art. 5, NF 1988; art. 27 de la Ley 8/1987); y art. 61 del Reg. 1.307/1988), integrándose en la base imponible del sujeto a que se vinculan, sin sujeción a retención (art. 1, NF 1990; y Reg. 1.307/1988), y respecto a las aportaciones de los socios de número y ordinarios en las E.P.S.V., y de los partícipes en los Fondos, son deducibles de sus bases imponibles, con límites del 15 por 100 sobre los rendimientos netos o deducción de las cuotas en el 15 por 100, hasta la cantidad única de 500.000 pesetas o en el exceso hasta 750.000 pesetas, respectivamente (arts. 5, NF 1988; 27 de la Ley 8/1987; y 64-1 y 65 del Reg. 1307/1988), y con la sola diferencia de poderse superar las 750.000 pesetas en las E.P.S.V. (art. 1, NF 1990). Y respecto a las prestaciones, se integran en la base imponible de los perceptores de prestaciones periódicas, con retención (art. 6, NF 1988, y art. 28-1 y 2 de la Ley 28/1987), estimándose renta irregular las percepciones únicas (art. 6, NF 1988; art. 1, NF 1990; y art. 28-2 de la Ley 8/1987).

Aplicando la doctrina expuesta en el fundamento segundo de esta resolución al darse identidad esencial en la finalidad y tratamiento fiscal previo de los Fondos de pensiones con las Entidades de Previsión Social Voluntaria, propias del derecho de la Comunidad Autónoma y, por ello, no contempladas por el legislador, debe aplicarse el mismo régimen fiscal.

QUINTO.—El módulo multiplicador de 0,75 por 100 (Disp. Transitoria Sexta.2) es coincidente con el proyecto remitido al Congreso que dio origen a la Ley 18/1991, pero se elevó al 2 por 100 debido a que la revisión catastral se paralizó en la Ley de Presupuestos para 1991 (art. 70); derivando de esta situación la argumentación de los demandados de que el T.H. de Gipuzkoa, si bien no ha procedido a la revisión o modificación de los valores catastrales, los actualizó mediante la aplicación del coeficiente 1,7, estableciendo el mínimo exento a efectos de paliar ese mayor rendimiento de los bienes inmuebles en este territorio; sin embargo, y además de que no consta una norma de carácter general que comprenda la actualización de los valores en todos los municipios guipuzcoanos, resulta vinculante para este Territorio Histórico la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 18/1992, transcrita igualmente por la Norma

Foral que tratamos, y que anuncia que se fijará ese menor tipo impositivo y ese mínimo exento como resultado de la revisión o modificación de los valores catastrales a partir del primer período impositivo en que entren en vigor, por todo ello se anula el apartado 2º de la Disposición Transitoria Sexta impugnada.

SEXTO.—No procede hacer expresa imposición de costas, por no apreciarse temeridad o mala fe, que son su presupuesto, según el art. 131.1 L.J.

Ref. TSJPV-16

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 11 de mayo de 1994

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 3

Voces:

- Derecho comunitario
- Unidad de mercado
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado

FUNDAMENTO DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración central, son objeto de impugnación el artículo 17, apartado dos, y el artículo 18, apartado uno, de la Norma Foral del Territorio Histórico de Vizcaya, 4/1992, de 26 de junio, por la que se establecen reglas de “Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las comunidades Europeas”.

La parte recurrente funda su oposición a la impugnada Norma Foral a) en la discrepancia de sus previsiones con las de la normativa de derecho común, establecida en relación con la misma materia; b) en el efecto de atracción de capitales que produce la Norma Foral en cuestión; c) en la vulneración de las normas armonizadoras que se contienen en el artículo 4 de la Ley del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 13 de mayo de 1981, concretamente en sus apartados 3º y 11º; y, finalmente, d) en la vulneración del artículo 94 de la Constitución española, según el cual, es al Estado español al que corresponde obligarse por medio de Tratados o Convenios. Y, en su virtud, solicita que, por este Tribunal se dicte una sentencia por la que se declare la nulidad de pleno Derecho de los impugnados preceptos, artículos 17.2 y 18.1 de la Norma Foral 4/1992, de 26 de junio.

Las partes demandada y codemandada, se oponen a cuantos fundamentos y pretensiones deduce el Abogado del Estado y solicitan el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso interpuesto y se declare la validez de los preceptos objeto de impugnación; interesando, asimismo, la imposición de las costas procesales a la parte actora.

SEGUNDO.—Se plantea una primera cuestión de orden competencial, relativa a si las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya pueden ejercitar una acción normativa para transponer al ordenamiento jurídico interno la Directiva 90 /435/CEE,

del Consejo, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros, diferente a la adoptada por el Estado español para el territorio común.

Esta cuestión encuentra respuesta adecuada en la sentencia dictada por el Pleno del Tribunal Constitucional, nº 79/1992, de 28 de mayo, resolviendo conflictos positivos de competencia promovidos por el Gobierno Vasco, el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña y el Gobierno de la Nación, en relación con diversas Ordenes del Ministerio de agricultura, Ganadería y Pesca, Ordenes del Departamento de Agricultura y Pesca del Gobierno Vasco y Resolución del S.E.N.P.A., de 9 de junio de 1986, todas ellas sobre regulación y concesión de subvenciones del F.E.O.G.A. (CEE), en materia de agricultura y ganadería; conflictos en los que se discutía la competencia del Estado o de las Comunidades Autónomas litigantes bien para adoptar las disposiciones de instrumentación de las ayudas en desarrollo o aplicación del derecho comunitario europeo, bien, sobre todo, para realizar las operaciones de gestión y pago de las mismas.

El Tribunal Constitucional, tras adelantar que las normas que han de servir de pauta para la resolución de estos conflictos son exclusivamente las de Derecho interno que establecen el orden de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, haciendo cita de anteriores resoluciones (SSTC 252/1988, 64/1991, 76/1991, 115/1991, y 236/1991), sostiene que “la traslación de la normativa comunitaria derivada al Derecho interno ha de seguir necesariamente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, criterios que (...) no resultan alterados ni por el ingreso de España en la C.E.E. ni por la promulgación de normas comunitarias”, pues “la cesión del ejercicio de competencias en favor de organismos comunitarios no implica que las autoridades nacionales dejen de estar sometidas, en cuanto poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, como establece el artículo 9.1 de la Norma fundamental”. “La ejecución de los Convenios y Tratados internacionales en lo que afecten a las materias atribuidas a la competencia de las Comunidades Autónomas no supone atribución de una competencia nueva, distinta de las que en virtud de otros preceptos ya ostenta la respectiva Comunidad Autónoma” (STC 252/1988, F.J.2º). “El Estado no puede ampararse por principio en su competencia exclusiva sobre las relaciones internacionales (artículo 149.1.3º CE) para extender su ámbito competencial a toda actividad que constituya desarrollo, ejecución o aplicación de los Convenios y Tratados internacionales y, en particular, del Derecho derivado europeo” (STC 79/1992, F.J.1º) “La ejecución del Derecho Comunitario corresponde a quien materialmente ostente la competencia, según las reglas de Derecho interno, puesto que no existe una competencia específica para la ejecución del Derecho Comunitario” (STC 236/1991, F.J.9º). Y, aún, añade el Tribunal Constitucional que “... las Comunidades Autónomas pueden adoptar las disposiciones necesarias para complementar esa normativa europea y regular las operaciones de gestión que les correspondan, en el marco del Derecho europeo y de las normas estatales de carácter básico de coordinación”, y que “... las disposiciones del Estado que establezcan reglas destinadas a permitir la ejecución de los Reglamentos Comunitarios en España y que no puedan considerarse normas básicas o de coordinación, tienen un carácter supletorio de las que pueden dictar las Comunidades Autónomas para los mismos fines en el ámbito de sus competencias” (STC 79/1992, F.J. 3º). “Sin olvidar que la cláusula de supletoriedad del artículo 149.3 C.E. no constituye una cláusula universal atributiva de competencias” (SSTC 15/1989, 103/1989, y 147/1991).

TERCERO.—Admitido que las Comunidades Autónomas pueden ejercitar una acción normativa para transponer al ordenamiento jurídico interno normas de Derecho Comunitario, en materias de su competencia, y, por consecuencia de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, las Juntas Generales, en el ámbito de las competencias que tienen atribuidas, convendrá, seguidamente, delimitar el ámbito competencial de los Territorios Históricos que, en la materia que se examina, viene determinado por la Ley 121/1981, de 13 de mayo, cuyas reglas de armonización y coordinación constituyen el marco dentro del cual han de actuarse tales competencias.

El Abogado del Estado, al invocar las reglas que se contienen en los números 3º y 11º del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, nos lleva a reiterar el criterio sostenido por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo en repetidas ocasiones —por todas, sentencias de 15 de septiembre de 1993, recaída en el recurso, nº 1.010/1990, y de 4 de mayo de 1994, recaída en los autos, nº 218/1991—, según el cual el respeto a los principios de política económica general está basado en la unidad del orden económico, cuya competencia incumbe exclusivamente al Estado, a través de las “bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica (artículo 149.1.13 C.E.), determinando las orientaciones de la política económica general a través de directrices o planificaciones (para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución (artículo 131.1 C.E.), conduciendo a las actividades económicas a esas finalidades; y, de acuerdo con ellas, pero con la autonomía que confiere ejercitar una competencia exclusiva en cuanto a la “promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco” (artículo 10. 25 EAPV), la Comunidad Autónoma debe atender al interés general cuyo amparo le compete y, a su vez, en otro orden de competencias, también propias, el Territorio Histórico, en lo que aquí interesa, debe proceder a adecuar el sistema tributario a las peculiaridades de la situación económica en su ámbito territorial, dentro de las coordenadas generales económicas de la Comunidad Autónoma. Por tanto, los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen que ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o con los del Estado, ni aún en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado, que es consecuencia del de unidad del orden económico; y, por ello, las incidencias en el mercado no son un obstáculo, salvo que “intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero no sólo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen”, según la sentencia del Tribunal Constitucional, de 20 de noviembre de 1981; y ambos elementos, subjetivo y objetivo, se encuentran nuevamente en la sentencia del mismo tribunal, de 1 de julio de 1986, según la cual la unidad del mercado “no supone uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos” y “la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los Poderes Públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: La regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esta regulación, en cuanto introductora de un

régimen diverso de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin; y, por último, que quede, en todo caso, a salvo la igualdad básica de todos los españoles”.

La competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico, bajo el marco orientativo antes expuesto, está indirectamente confirmada por el principio de coordinación (artículos 3.3 y 4.1 LCE), que presupone la diversidad y el contraste de todas aquellas reglas armonizadoras que exijan estricta igualdad (artículo 4, apartados 3, 4, 5 y 6 LCE) con los restantes; y es de interés precisar que el ejercicio de esa competencia, supuesta la igualdad básica de todos los españoles y la prohibición de medidas obstaculizadoras de la libre circulación de personas o bienes o del libre establecimiento, puede, en ocasiones, incidir extramuros de la Comunidad legítimamente, pues la privación“ de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldría necesariamente a privarlas, pura y simplemente, de toda capacidad de actuación —STC de 6 de noviembre de 1981—, y “nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisibile constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado” —STC de 2 de junio de 1987—; y ello para el supuesto de que la comentada incidencia hubiere sido acreditada, circunstancia que no concurre en el presente caso.

De otro lado, si bien la norma tercera del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico dispone la exigencia de iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común, ello no puede llevar a la errónea interpretación de que, por virtud de tal norma armonizadora, que tan sólo pretende equiparar los porcentajes de retención, cuando ésta proceda, en el territorio foral respecto de los previstos para el territorio común, quede vacía de contenido la competencia de los Territorios Históricos para vehicular a través de sus propias normas las del ordenamiento jurídico comunitario que sean de obligado cumplimiento en el ámbito territorial de aquéllos, como ocurre en este caso con la Directiva del Consejo 90/435/CEE, de 23 de julio, cuyo cumplimiento permite el ejercicio de la opción entre los denominados métodos de imputación y de exención.

CUARTO.—De cuanto ha quedado expuesto y ha sido razonado debe seguirse la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo y la confirmación de la Norma Foral 4/1992, de 26 de junio, que resulta ajustada al ordenamiento jurídico; sin que, una vez examinado el artículo 131.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, se esté en el caso de hacer un especial pronunciamiento sobre las costas porcesales devengadas en esta instancia.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente:

FALLO

Que, desestimando, como así desestimamos, el presente recurso contencioso-administrativo, número 2.508 de 1992, interpuesto por el Abogado del Estado, en la

representación que legalmente ostenta de la Administración Central, contra el artículo 17, apartado dos, y el artículo 18, apartado uno, de la Norma Foral del Territorio Histórico de Bizkaia, 4/1992, de 26 de junio, por la que se establecen reglas de “adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas”, debemos declarar y declaramos la conformidad a derecho de tal disposición general, que por tanto, confirmamos.

Sin condena en las costas procesales devengadas en esta instancia.

Ref. TSJPV-17

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 13 de mayo de 1994

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1270/1991

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Interés de demora
- Recaudación
- Terminología y conceptos de la LGT

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, son objeto de impugnación los arts. 48.3, segundo párrafo, 99.1, segundo párrafo, y 138.3 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Guipúzcoa, aprobado por Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril.

La Administración del Estado entiende que los preceptos impugnados vulneran la regla primera del art. 4 de la Ley del Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, toda vez que no existen preceptos correlativos en el Procedimiento General Recaudatorio que rige en el territorio sometido al Derecho común. Y solicita que por este Tribunal se dicte una sentencia por la que, estimándose el recurso interpuesto, se anulen los preceptos impugnados por resultar disconformes con el ordenamiento jurídico.

La Diputación Foral de Guipúzcoa, parte demandada, se opone a los motivos de impugnación y pretensiones de la Administración demandante, e interesa que por este Tribunal se dicte una sentencia desestimatoria del recurso por la que se declare que los preceptos impugnados son conformes a Derecho.

SEGUNDO.—En primer lugar, cabe, respecto del art. 48.3.2.º del Reglamento impugnado, señalar que la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCE), en la redacción dada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, establece en su art. 4 normas de armonización que habrán de ser respetadas por los Territorios Históricos al establecer su Sistema Tributario; disponiendo la primera de dichas normas armonizadoras la aplicación de la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida

de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en dicha Ley.

Si, de un lado, es claro que el interés de demora que se aplica a las relaciones jurídico-tributarias constituye un concepto de esta naturaleza y, por tanto, sometido a las medidas de coordinación a que hace referencia la señalada norma primera del art. 4 LCE, esto es, a la Ley General Tributaria y demás disposiciones que se dicten en su desarrollo, sin que los Territorios Históricos puedan introducir en su Sistema Tributario uno diferente al del Estado, el Tribunal Constitucional (S. 14/1986, de 31 de enero) ha despejado toda duda al respecto, al declarar que «La determinación cuantitativa del interés de demora de estos créditos ha de merecer un tratamiento unitario en todo el territorio nacional, por lo ya expuesto y porque, en esa misma línea de ideas, al consistir en un simple incremento de la deuda tributaria, motivado por el impago del crédito principal, bien se considere de cariz sancionatorio para el deudor, o de resarcimiento para el ente titular del crédito, no se advierte motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según sea la Entidad acreedora, sino que, por el contrario, debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el art. 149.1.18 de la CE, sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas». De todo lo cual resulta que la previsión contenida en el art. 48.3.2.º del Reglamento General de Recaudación guipuzcoano, aprobado por Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril, es contraria a Derecho y, por tanto, ha de ser anulado.

TERCERO.—El párrafo 2.º del ap. 1 del art. 99 del Decreto Foral que se examina, al posibilitar que los Jefes de las Oficinas Tributarias, previa autorización de la Dirección General de Hacienda, dicten providencias ordenando el embargo, con anterioridad al vencimiento del plazo de ingreso previsto en el art. 97, cuando por el transcurso del mismo se pudieran derivar perjuicios para la Hacienda Foral, se aparta igualmente del ordenamiento jurídico, no sólo porque dicha posibilidad no está prevista en el Reglamento General de Recaudación del Estado, y en sí misma se constituye en elemento distorsionador del principio de seguridad jurídica constitucionalmente garantizado (art. 9.3 CE), sino porque se opone expresamente a lo dispuesto con carácter general en el art. 128 de la LGT, ubicado en el Capítulo V del Título III, intitulado «La gestión tributaria», que contiene, según la Exposición de Motivos, los principios generales de la recaudación, como fase específica y autónoma en el procedimiento de gestión, que se incardinan en el propósito de la Ley General Tributaria de informar, con criterios de unidad, las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario. Es por ello que la recaudación, en cuanto parte integrante de la sistemática general del orden jurídico tributario, debe quedar sometida a las normas de armonización que, respecto del sistema tributario de los Territorios Históricos, se contienen en la Ley aprobatoria del Concierto Económico, de 13 de mayo de 1981; y, por tanto, toda previsión normativa foral que se oponga o aparte de lo establecido en la Ley General Tributaria y en las normas que la desarrollan, de obligada aplicación como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la LCE, ha de entenderse contrario al ordenamiento jurídico y, consecuentemente debe ser anulado, como sucede en el presente caso con el art. 99.1.2.º del Decreto Foral enjuiciado.

CUARTO.—Solución distinta merece, sin embargo, la cuestión que se suscita en torno al art. 138.3 del reiterado Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril, toda vez que de dicho precepto no sólo no puede predicarse el mismo carácter vulnerador que el de los anteriormente examinados, ni colisiona directamente con norma básica alguna, sino

porque de los términos en que queda expresado el art. 147 del Reglamento General de Recaudación del Estado no puede inferirse la imposibilidad de que concurra a la subasta como licitador el propio acreedor, en este caso la Administración Tributaria.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que, con estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra los arts. 48.3, segundo párrafo, 99.1, segundo párrafo, y 138.3 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Guipúzcoa, aprobado por Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril, debemos declarar y declaramos la no conformidad a derecho de los artículos 48.3.2.º y 99.1.2.º del Decreto Foral impugnado, que, por tanto, anulamos, confirmando el artículo 138.3 de la misma disposición por resultar ajustada a derecho. Sin condena en las costas procesales devengadas en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-18

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 18 de mayo de 1994

Recurso: Contencioso-administrativo nº 945/1992

Ponente: María del Mar Díaz Pérez.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 3
- Art. 25

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Unidad de mercado
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Interés de demora
- Prohibición de privilegios fiscales
- Recaudación
- Terminología y conceptos de la LGT

En la Villa de BILBAO, a dieciocho de Mayo de mil novecientos noventa y cuatro.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 945/92 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: artículos 72.Dos.2.b, 75, 82.2 y la Disposición Adicional Primera de la Norma Foral 1/92, de 10 y 12 de febrero, sobre Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, publicada en el B.O.B. el 13 de febrero de 1992.

Son partes en dicho recurso: como recurrente ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada por el ABOGADO DEL ESTADO.

Como demandada JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA, representadas por el Procurador SR. BARTAU MORALES y dirigido por el Letrado SR. LARUNBE BIURRUN.

Como codemandada DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora SRA. PEREA DE LA TAJADA y dirigida por el Letrado SR. ECHEBERRIA.

Ha sido Ponente la Magistrada D^a. MARÍA DEL MAR DÍAZ PÉREZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 13 de abril de 1992 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el ABOGADO DEL ESTADO, en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra artículos 72.Dos.2.b, 75, 82.2 y la Disposición Adicional Primera de la Norma Foral 1/92, de 10 y 12 de febrero, sobre Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, publicada en el B.O.B. el 13 de febrero de 1992; quedando registrado dicho recurso con el número 945/92.

El presente recurso, por disposición legal, se reputa de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda presentado por el LETRADO DEL ESTADO, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare la no conformidad a derecho de los artículos 72, 75, 82 y Disposición Adicional Primera de la Norma Foral 1/1992 objeto de recurso.

TERCERO.—En el escrito de contestación presentado por D. JOSÉ MARÍA BARTAU MORALES, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare: 1) la desestimación del recurso por ser disconforme a derecho; 2) la plena confirmación de los artículos impugnados de la Norma Foral 1/92 por ser adecuados al Ordenamiento Jurídico; y 3) la imposición de las costas procesales a la demandante.

CUARTO.—En el escrito de contestación presentado por D^a BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, solicitó el dictado de una sentencia por la que se desestime el presente recurso, con imposición de costas a la Administración del Estado.

QUINTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no haberlo solicitado las partes ni estimarlo necesario la Sala.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.—Por resolución de fecha 27/04/94 se señaló el pasado día 03/05/94 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales salvo en cuanto al plazo para transcribir sentencia, demorado por el volumen de trabajo que pesa sobre esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta, son objeto de revisión los artículos 72.Dos.2.b, 75, 82.2 y la Disposición Adicional Primera de la Norma Foral 1/92, de 10 y 12 de febrero, sobre Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, publicada en el B.O.B., el 13 de febrero de 1992.

Y en la demanda se solicita que se declare la nulidad de los expresados artículos, alegando, en relación con el artículo 72.Dos.2.b, que modifica la N.F. 11/84 del Impuesto sobre Sociedades, desarrollando el régimen fiscal de las Sociedades y Fondos de Inversión Mobiliaria y estableciendo un derecho a la deducción en la cuota por doble imposición de dividendos, en clara contradicción con lo dispuesto en la Disposición

Adicional 22 de la Ley 18/91 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, con vulneración de las normas de armonización 5ª y 11ª del artículo 4 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco; respecto al artículo 75, que se añade una nueva exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no recogida en la normativa estatal sobre las adquisiciones hereditarias, incluidas las de beneficiarios de contratos de seguros de vida, vulnerándose las normas de armonización 8ª y 11ª del art. 4 del Concierto; en cuanto al artículo 82.2, que se deja en manos del Diputado Foral la posibilidad de modificar, mediante Orden Foral el interés de demora, elemento esencial del tributo amparado por el principio de reserva de ley que precisa el artículo 31.3 de la Constitución, además de abrir la posibilidad del establecimiento de un interés de demora diferente al vigente en territorio común, conculcando el principio básico de que el interés de demora debe ser único en todo el territorio del Estado (STC 14/86, de 31 de enero); y, por último, la Disposición Adicional Primera, que al establecer un sistema de recargos e intereses a las deudas aplazadas en los tributos de regulación autonómica, vulnera el artículo 4.1 de la Ley del Concierto.

SEGUNDO.—Como ya ha expuesto esta Sala en diversas ocasiones el régimen de Concierto supone no una autonomía limitada, sino una autonomía con límites, límites que deben interpretarse a la luz de las previsiones constitucionales y legales, límites que deben ser respetados, pero que en absoluto pueden implicar el vaciar o desvirtuar esa autonomía tributaria que tiene como marco la Ley 12/81.

Partiendo de esta base y en relación al primer artículo impugnado por el Abogado del Estado, el 72, dos, 2, b, por el que se establece en el Impuesto sobre Sociedades y en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, la posibilidad, para las sociedades de inversión mobiliaria cuyos valores representativos del capital estén admitidos a negociación en Bolsa de Valores, de una deducción en la cuota por doble imposición de dividendos, el artículo 17 de la Ley del Concierto califica al Impuesto sobre Sociedades como tributo concertado de normativa autónoma para aquellas sociedades que operen exclusivamente en territorio vasco, lo que de acuerdo con la potestad conferida a los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario, conforme a los artículos 41-2.a del Estatuto de Autonomía y 2-1 de la Ley 12/81, presume que esta normativa comprende la regulación completa de este impuesto, atemperada, sin embargo, por las normas de armonización fiscal contenidas en el artículo 4 del Concierto Económico, que la Administración Estatal entiende vulneradas en sus números 5 y 11, y que pasamos a analizar.

Comprende la norma 5ª que se aplicarán normas tributarias iguales a las del Estado, a las operaciones bancarias y de los mercados monetarios, así como a los demás medios de financiación de las empresas; evidentemente, el hecho que tratamos no es encuadrable dentro de los dos primeros supuestos expresados, sobre los que el Abogado del Estado no se detiene, comentando escuetamente sobre el tercero que “dada la intervención de las Instituciones de Inversión colectiva en los mercados financieros, esta diferente regulación es conculcatoria de la norma de armonización 5ª”. Opinión que esta Sala no comparte pues aun reconociendo que la deducción establecida es indirectamente un medio de financiación posible de la empresa, no constituye un acto de naturaleza jurídica o económica con finalidad financiera, no tiene incidencia en el mercado financiero, por lo que no les sería de aplicación la norma 5ª.

En cuanto a la norma 11ª del artículo 4 de la Ley 12/81, que establece que las normas que dicten los Territorios Históricos no pueden implicar un menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, el Tribunal Constitucional manifestó en

su sentencia de 2 de junio de 1987 "nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio el efecto que se sigue de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria más bien a una inadmisibile constrictión de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado, que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado", lo que añadido a lo manifestado en la sentencia de 1 de julio de 1986 "la unidad de mercado no supone uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos", y a la consideración de ser lo regulado en el artículo impugnado competencia del Territorio Histórico de Bizkaia, nos lleva a rechazar la vulneración de la norma armonizadora comentada y, en definitiva a la desestimación de la pretensión anulatoria instada.

TERCERO.—El artículo 75 de la Ley 1/92, modifica, al añadir un nuevo apartado 7 al artículo 5, la Norma Foral 2/85, de 15 de febrero, sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, oponiendo el Abogado del Estado que se añade una nueva exención en sucesiones no recogida en la normativa estatal, con vulneración de la Ley del Concierto; sin embargo, el artículo 26 de la Ley anteriormente citada, reconoce no solamente su carácter de tributo concertado de normativa autónoma cuando el causante tenga su residencia en el País Vasco, sino que en su apartado 2º ya prevé la dualidad de regulación, la común y la autonómica, reconociendo la legalidad de la diversidad al establecer "Las Diputaciones Forales aplicarán las normas del territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de diez años de antelación a la fecha del devengo del impuesto".

No pueden considerarse, además, vulneradas las normas 8ª y 11ª del artículo 4, como se pretende, pues siendo este Impuesto de indiscutible competencia autonómica y siguiendo la línea de las sentencias del Tribunal Constitucional anteriormente recordadas, los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen porque ser uniformes a los del Estado, porque la unidad de mercado no supone uniformidad siendo perfectamente compatible con la unidad económica de la Nación la diversidad jurídica derivada de la autonomía. No puede hablarse entonces de privilegios de carácter fiscal, porque en este caso no se trata de una norma individualizada vulneradora de la igualdad, que, por otro lado, también estarían prohibidas o vedadas al Estado por inconstitucionales, sino simplemente de una regulación autonómica que se lleva a cabo dentro del ámbito de la competencia del Territorio Histórico de Bizkaia.

CUARTO.—Los argumentos expuestos, en cambio, no son válidos a la hora de tratar el interés de demora, pues acertadamente el Abogado del Estado menciona la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 31 de enero de 1986, que expresamente señala "La determinación cuantitativa del interés de demora de estos créditos ha de merecer un tratamiento unitario en todo el territorio nacional, por lo ya expuesto y porque, en esa misma línea de ideas, al consistir en un simple incremento de la deuda tributaria, motivado por el impago del crédito principal, bien se considere de cariz sancionatorio para el deudor, o de resarcimiento para el ente titular del crédito, no se advierte motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según cuál sea la Entidad acreedora, sin que, por el contrario, debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1.18 de la C.E. sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases de régimen jurídico de las Administraciones públicas. Es sumamente significativo lo que se afirma en el escrito del Gobierno Vasco, y de algún modo en el del Parlamento del propio País, en el sentido de

que no se altera la normativa básica estatal (cuya existencia se reconoce) al variar el interés de demora implantando un "plus" respetando el mínimo general, y, por supuesto, sin suprimirlo. Pero, hemos de insistir en que... lo esencial consiste en este caso no en el respeto de un concepto tributario o en el respeto de un mínimo cuantitativo, sino, precisamente, en acomodarse a lo que matemáticamente se halla fijado con carácter general"; debiendo, por tanto, estimarse la impugnación del artículo 82.2 que permitía al Diputado Foral modificar, mediante Orden Foral el interés de demora para el supuesto de alteraciones sustanciales del precio del dinero.

QUINTO.—Por último y referente a la Disposición Adicional 1ª, se alega en la demanda que regulación idéntica —“El Diputado Foral de Hacienda y Finanzas podrá conceder un tratamiento especial en cuanto a recargos e intereses de las deudas tributarias aplazadas cuando las circunstancias así lo aconsejen, esté debidamente justificado y se ponga de manifiesto a través de una memoria motivada que acredite tales circunstancias y su carácter excepcional”— ya fue impugnada en la Disposición Adicional 2ª de la Norma Foral 11/90 de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1991; por lo que esta Sala se reitera en el contenido que al respecto dio la sentencia de fecha de 21 de octubre de 1993, que en su fundamento sexto decía: “Deben desestimarse las alegaciones que impugnan la Disposición Adicional II de la Norma Foral.11/90 por cuanto hemos dicho en el Fundamento Jurídico 4º de esta resolución las Haciendas Forales, son plenamente competentes para regular los aplazamientos de las deudas tributarias, con lo que la regulación de la Disposición recurrida entra de lleno en las competencias forales, y sin contradicción alguna con la previsión del artículo 4.1 de la Ley 12/81 del Concierto Económico, que no supone una obligación para las Haciendas Forales de regular la gestión y recaudación de los tributos de forma idéntica a las previsiones de la L.G.T., al contrario, tiene perfecta autonomía en esta materia, si bien la L.G.T. será el hilo conductor para su sistemática y conceptualización, es decir, puede ser el sistema foral un sistema propio y peculiar, pero siempre con una estructura similar a la diseñada por la L.G.T., que no implica identidad en su regulación”.

SEXTO.—No procede hacer expresa imposición de costas, por no apreciarse temeridad o mala fe, que son su presupuesto, según el artículo 131.1 L.J.

Vistos los artículos citados, demás de general aplicación; y por las razones expuestas

FALLAMOS

Que estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra los artículos 72.dos.2.b; 75; 82.2 y disposición adicional 1ª de la Norma Foral 1/92, de 10 y 12 de febrero, sobre Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, publicada en el B.O.B. el 13 de febrero de 1992; y anulamos, por contrario a derecho, el artículo 82.2, manteniendo los restantes impugnados, sin hacer expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-19

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de mayo de 1994

Recurso: Contencioso-administrativo nº 609/1992

Artículos del Concierto:

- Art. 24

Voces:

- Impuesto sobre el Patrimonio
- Entidades de Previsión Social Voluntaria

En la Villa de BILBAO, a diecinueve de mayo de mil novecientos noventa y cuatro.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 609/92 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: el artículo 4, en su apartado 7º, de la Norma Foral de Guipúzcoa 14/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Son partes en dicho recurso: como recurrente ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y dirigida por el ABOGADO DEL ESTADO.

Como demandada JUNTAS GENERALES DE GIPUZKOA, representadas por la Procuradora SRA. BAJO AUZ y dirigidas por la Letrada SRA. IBARBURU.

Como codemandada EXCMA. DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZCOA, representada por la Procuradora SRA. URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el Ldo. SR. IBARGUCHI OTERMIN.

Ha sido ponente el Magistrado DON ROBERTO SAIZ FERNÁNDEZ.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 9 de marzo de 1992, tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el ABOGADO DEL ESTADO actuando en nombre y representación de ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, interpuso recurso contencioso administrativo contra el artículo 4, en su apartado 7º, de la Norma Foral de Guipúzcoa 14/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio; quedando registrado dicho recurso con el número 609/92.

El presente recurso, por disposición legal, se reputa de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare la nulidad del artículo 4, apartado 7º de la Norma Foral 14/1991.

TERCERO.—En el escrito de contestación presentado por D^a M^a TERESA BAJO AUZ, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare la Norma Foral 14/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, ajustada a derecho.

CUARTO.—En el escrito de contestación presentado por D^a BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso interpuesto con expresa condena en costas a la recurrente.

QUINTO.—El procedimiento no se recibió a prueba, por no haber lo solicitado las partes, ni estimarlo necesario la Sala.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEPTIMO.—Por resolución de fecha 11/05/94 se señaló el pasado día 17/05/94 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra el artículo 4, en su apartado 7º, de la Norma Foral de Gipuzkoa 14/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

La parte demandante funda su impugnación en la discrepancia que se produce entre lo establecido en la Norma Foral impugnada y lo que se dispone para la misma materia en la Ley 19/1991, de 6 de junio, lo cual supone vulneración de lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Y solicita de este Tribunal que, mediante sentencia, declare la nulidad del precepto impugnado.

Las Juntas Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa, parte demandada, y su Diputación Foral, parte codemandada, se opone a los fundamentos y pretensiones de la parte actora, y solicitan el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso, por la que se confirme la disposición impugnada, en razón a su conformidad a derecho.

SEGUNDO.—Resultando coincidente la cuestión que se suscita en este recurso con la planteada en los autos nº 621 de 1992, han de ser, también, coincidentes las respuestas en uno y otro proceso, debiendo, así, mantenerse el criterio sostenido en la sentencia de 22 de abril del año en curso, por aplicación del principio de unidad de doctrina en aras del de seguridad jurídica; criterio según el cual, de acuerdo con la doctrina expuesta en la Sentencia de esta Sala, de fecha 25 de enero del presente año, las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco están reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico (art.4.1.E.A.), redactándose el primero vigente posterior al Estatuto con inspiración en el contenido material del entonces existente Concierto con Álava (Disposición Transitoria 8º E.A.); y es a la Ley de 13 de mayo de

1981 (12/1981) a la que se remite la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia de 26 de marzo de 1986, al establecer que los tributos concertados, cualesquiera que sea su naturaleza y carácter, se regirán en primer lugar, por la Ley del Concierto Económico (art. 9.1.a). Y en un orden expositivo similar al del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 7), para el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio, el artículo 16 C.E., regula dos materias que se mencionan en su epígrafe; la determinación de la competencia por referencia al Impuesto sobre la Renta, a la que dedica la mitad última del párrafo primero; y la determinación del ámbito de la potestad normativa de los Territorios Históricos, en el apartado segundo y mitad primera del inicial, en relación con el artículo 2-1 C.E. Esta normativa potencialmente comprende la regulación completa de un Impuesto que, como el del Patrimonio, es "concertado de normativa autónoma", de acuerdo con la potestad conferida a los Territorios Históricos para "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario" (arts. 41.2.a. E.A.; y 42-1.C.E.); pero "durante la vigencia" del Concierto actual, que durará hasta el día 31 de diciembre del año 2001 (art. 1 C.E.), el régimen tributario que pueden establecer los Territorios Históricos en el Impuesto sobre el Patrimonio se limita "a los modelos y plazo de presentación de las declaraciones, autoliquidaciones, y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio" (art.16, párrafo segundo). Se deduce que los impuestos, que como el de la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio, son de normativa autónoma, están abiertos, vía concertación, a que la totalidad de su régimen jurídico sea atribuido efectivamente a los Territorios Históricos, sin perjuicio de que, durante un tiempo prefijado, esa regulación foral quede concretada a determinadas materias. Por contra, al referirse al Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley del concierto Económico elude expresar a que es de "normativa autónoma"; y dice que "se seguirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado" (art. 27-2 C.E.), salvo la libre regulación de algunas materias; y por esta diversa naturaleza no es posible hacer comparaciones de índole gramatical respecto a algunas expresiones ("las mismas" normas) que, adecuadas al contexto, cambian el sentido en un propio impuesto de normativa autónoma.

TERCERO.—Es preciso distinguir con fundamento en lo expuesto, por tener consecuencias importantes para la cuestión debatida, entre aquellas instituciones, organismos o regulaciones existente con anterioridad a la normativa estatal, en este caso del Impuesto sobre el Patrimonio, y que el legislador pudo, en consecuencia, valorar, a efectos de su tratamiento fiscal; y aquellas que por no haber surgido en el ámbito de ese derecho sino en el de la comunidad Autónoma, no fueron apreciados o tenidos en cuenta al establecer la normativa; pues así como las primeras si son marginadas muestran la voluntad legislativa de prescindir de ellas, las últimas permiten entender que su régimen fiscal sería igual al de las similares legalmente consideradas; y no porque sean materias que al no nombrarlas la Ley del territorio común se puedan regular o porque haya posibilidad de que la normativa autónoma aplique criterios no exactamente coincidentes, como se expresa de la demanda, sino porque existe una razón de esencial identidad que no produce alteración en el tratamiento legal, al incluirse sin dificultades en los criterios y finalidades de la Ley común, a través de una figura legal de tratamiento homogéneo a las expresamente mencionadas.

Las Entidades de Previsión Social Voluntaria fueron creadas por la Ley del Parlamento Vasco de 27 de octubre de 1983 (25/1983), y reglamentadas el 20 de febrero de 1984 (87/1984), en base a la competencia atribuida en el Estatuto a la Autonomía (art. 10-23), exclusiva en materia de mutualidades no integradas en la Seguridad Social y, por ello, quedan excluidas del ámbito de aplicación las Entidades colaboradoras en la gestión de la Seguridad Social y las que actúan en sustitución de las Entidades Gestoras (art. 1-2 de la Ley 25/1983). Con personalidad jurídica (art. 6 de la Ley 25/1983), y sin ánimo de lucro, su finalidad es la protección de los asociados, dotándose con sus cuotas y las

cantidades entregadas por las personas protectoras físicas o jurídicas (art. 2 de la Ley 25/1983); pudiendo dar prestaciones al asociado (art. 5 del Reg. 87/1984) por causa de vejez o invalidez permanente para el trabajo (art. 5-1), a los beneficiarios por la defunción del asociado o pensionista anterior (art. 5-2), y también a estos últimos, en su caso, aportaciones o ayudas en supuestos de nacimiento o matrimonio, desempleo, vejez, incapacidad permanente o temporal, fallecimiento, intervenciones quirúrgicas y estancias en clínicas (art. 5-3), asistencia sanitaria (art. 5-4), y aportaciones económicas para reparar daños en bienes de los asociados (art. 5-5). Transcurridos varios años, se publicó la Ley de Planes y Fondos de Previsiones, de 8 de junio de 1987 (8/1987), y su Reglamento de 30 de septiembre de 1988 (1307/1988); pero con anterioridad a este, las Juntas Generales de Bizkaia, con fundamento en la normativa vasca, aprobaron la Norma Foral de 30 de junio de 1988 (6/1988) de Régimen Fiscal de las E.P.S.V.

A diferencia de las E.P.S.V., los Planes y Fondos de pensiones no tienen personalidad jurídica (art. 25-2 Reg.), Sin perjuicio de que puedan ser las sociedades anónimas, Entidades Gestoras de los Fondos (art. 20-1 de la Ley 8/1987). Caben menos contingencias, al coincidir sólo con las expresadas en los números 1 y 2 del artículo 5 del Reg. 87/1984; pero el tratamiento fiscal es sustancialmente idéntico, iniciándose las coincidencias en el ámbito objetivo de aplicación, porque el régimen tributario que establece la Norma Foral sólo es aplicable a las prestaciones comprendidas en el art. 5, números 1 y 2 del Reglamento Vasco de las E.P.S.V. (art. 3, N.F. 24/1988), en adecuación con las Contingencias previstas en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones (art. 8-6). Las distinciones motivadas por el sistema de gestión y su estructura jurídicas y en especial, que tengan personalidad las E.P.S.V., no trascienden en materia impositiva, que se limita a adaptaciones, estableciendo el tipo "0" por 100 en el Impuesto de Sociedades (art. 4, NF 1988; y art. 30-1 de la Ley 8/1987), la exención en el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados para las operaciones societarias en las E.P.S.V., y en la constitución, disolución y modificaciones consistentes en aumentos o disminuciones de los Fondos de pensiones (art. 30-2 de la Ley 8/1987), y la exención de los servicios de gestión, respecto el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 57 del Reg. 1.307/1988). Y es idéntico el régimen fiscal en las aportaciones de los socios protectores de las E.P.S.V., y los promotores en los Fondos, al ser deducibles del impuesto personal del pagador, cuando se efectúen mediante pactos que determinan la cuantía y la imputación personal (art. 5, NF 1988; art. 27-a de la Ley 8/1987; y art. 61 del Reg. 1.307/1988), integrándose en la base imponible del sujeto a que se vinculan, sin sujeción a retención (Reg. 1.307/1988), y respecto a las aportaciones de los socios de número y ordinarios en las E.P.S.V., y de los partícipes en los Fondos, son deducibles de sus bases imponibles, con límites del 15 por 100 sobre los rendimiento netos o deducción de las cuotas en el 15 por 100, hasta la cantidad única de 500.000 pesetas o en el exceso hasta 750.000 pesetas, respectivamente (arts. 5, NF 1988; 27 de la Ley 8/87; y 64-1 y 65 del Reg. 1.307/1988). Y respecto a las prestaciones, se integran en la base imponible de los perceptores de prestaciones periódicas, con retención (art. 6, NF 1988; y art. 28-1 y 2 de la Ley 28/1987); estimándose renta irregular las percepciones únicas (art. 6, NF 1988; y art. 26-2 de la Ley 8/1987).

Aplicando la doctrina expuesta en el fundamento segundo de esta resolución al darse identidad esencial en la finalidad y tratamiento fiscal previo de los Fondos de pensiones con las Entidades de Previsión Social Voluntaria, propias del derecho de la Comunidad Autónoma y, por ello, no contempladas por el legislador, debe aplicarse el mismo régimen fiscal.

CUARTO.—No procede hacer expresa imposición de costas, por no apreciarse temeridad o mala fe, que son su presupuesto, según el art. 131.1 L.J.

FALLAMOS

Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, contra el artículo 4-7 de la Norma Foral 14/1991, de 27 de diciembre, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, 11/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, el cual confirmamos, por ser conforme a derecho. Sin condena en las costas procesales devengadas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-20

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de julio de 1994

Recurso: nº 1041/1991

Ponente: Miguel Ángel García Herrera.

Artículos del Concierto:

- Art. 48
- DA 3ª

Voces:

- Presupuestos de los Entes Locales
- Tutela financiera de los Entes Locales

En la villa de Bilbao, a quince de julio de mil novecientos noventa y cuatro.

La Sección tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1041/91 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: Norma Foral 2/1991, de 26 de marzo, del Territorio Histórico de Bizkaia, Presupuestaria de las Entidades Locales, aprobada por las Juntas Generales de Bizkaia en sesión plenaria de fecha 21 de marzo de 1991.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado —Ministerio de Economía y Hacienda—, representado por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales de Bizkaia, representadas por el Procurador Sr. Bartau Morales y dirigidas por el Letrado Sr. Larunbe Biurrun.

Como codemanda Diputación Foral de Bizkaia, representada por la Procuradora Sra. Perea de la Tajada y dirigida por el Letrado Sr. Echebarria.

Ha sido ponente el Magistrado D. Miguel Ángel García Herrera.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 6 de junio de 1991 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra Norma Foral 2/1991, de 26 de marzo, del Territorio Histórico de Bizkaia, Presupuestaria de las Entidades Locales, aprobada por las Juntas Generales de Bizkaia en sesión plenaria de fecha de 21 de marzo de 1991; quedando registrado dicho recurso con el número 1041/91.

El presente recurso, por disposición legal, se reputa de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda presentado por el Abogado del Estado, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que declare la nulidad de pleno derecho de la Norma Foral 2/1991, de la Diputación Foral de Bizkaia y, especialmente, la nulidad de los artículos 15.4, 23, 24.4 y 34.3 de la Norma Foral citada.

TERCERO.—En el escrito de contestación presentado por D. José María Bartau Morales, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare la desestimación del recurso por ser disconforme a derecho, la plena confirmación de la Norma Foral recurrida por ser adecuada al Ordenamiento Jurídico, y la imposición de las costas procesales a la Administración demandada (sic).

CUARTO.—En el escrito de contestación presentado por D.^a Begoña Perea de la Tajada, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, solicitó el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso, con imposición de costas a la actora.

CUARTO (sic).—El procedimiento no se recibió a prueba por no haberlo solicitado las partes ni estimarlo necesario la Sala.

QUINTO.—En los escritos de Conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 07/07/94 se señaló el pasado día 13/07/94 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—Es objeto de enjuiciamiento en el presente recurso contencioso-administrativo la impugnación de la Norma Foral 2/1991, de 26 de marzo, del Territorio Histórico de Bizkaia, Presupuestaria de las Entidades Locales, aprobada por las Juntas Generales de Bizkaia en sesión plenaria de fecha 21 de marzo de 1991, realizada por la Administración del Estado por considerar que se vulnera el orden competencial establecido en la Constitución y Estatuto de Autonomía del País Vasco, y son afectados varios preceptos de la normativa básica reguladora de las Haciendas Locales.

En el escrito de formalización de la demanda la parte actora fundamenta su impugnación en las siguientes alegaciones que se reseñan sucintamente. En primer lugar, la parte demandante procede a determinar el marco normativo en el que debe ejercerse la actividad normativa de las Instituciones Vascas en lo que concierne a la actividad presupuestaria. Con este fin se recuerdan los arts. 149.1.18 y 10.4, de la Constitución y del Estatuto de Autonomía, respectivamente, los arts. 6, 7 apartados nº 2, 3, 6 y 7, art. 15, art. 18, nº 1 y 2, y Disposición Adicional Segunda nº 3.1 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, art. 39 de la Ley 31/1983, de 20 de diciembre, de Régimen Presupuestario de Euskadi, arts. 27.2 c) y 23 de la Ley 7/1985, reguladora de las Bases del Régimen Local, y arts. 150.4 y 158.1 y

2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Por medio de este abultado aparato normativo el Abogado del Estado desea subrayar la competencia del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, las competencias de la Comunidad Autónoma, el ámbito concreto de las competencias de los Órganos Forales de los Territorios Históricos, las atribuciones del Consejo Vasco de Finanzas, la imposición legal de criterios homogéneos de estructura presupuestaria del Sector Público Vasco, las competencias del Pleno de los Ayuntamientos sobre la aprobación y modificación presupuestaria, así como la obligación de remitir a la Administración del Estado el Presupuesto aprobado.

Este acotamiento normativo le permite a continuación enunciar dos conclusiones: a) se vulnera el régimen competencial porque el marco presupuestario de los Entes Locales debe ser regulado por la Comunidad Autónoma, dentro del marco establecido por el art. 149.1.18 de la Constitución; b) la norma foral desborda su ámbito competencial al contravenir lo dispuesto en la normativa básica ya que: 1.—omite la referencia a la preceptiva remisión de los presupuestos locales a la Administración del Estado (art. 15.4. de la Norma Foral 2/1991); 2.—establece la regulación del denominado crédito global (art. 23); 3.—regula los créditos ampliables no previstos en la Ley 39/1988; 4. dispone la aprobación por el Presidente de la Corporación de Créditos Adicionales (art. 34.3).

La representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia se opone al recurso presentado argumentando los siguientes motivos de oposición:

a) el fundamento de la competencia foral reside en el art. 37.2 del EAPV que no se agota en el art. 37.3 y que reclama otros contenidos, expresamente, en lo que aquí interesa, los dispuestos en la Ley 12/1981 del Concierto Económico que salvaguarda el régimen económico-financiero en materia municipal.

b) el art. 45 de la Ley 12/1981 del Concierto Económico contempla las facultades de tutela financiera que, en paralelo al Estado, corresponden a las respectivas Diputaciones Forales.

c) la equiparación con las competencias del Estado se produce, asimismo, en el ámbito presupuestario y contable en virtud de la Disposición Adicional Tercera de la Ley del Concierto Económico de 1981 que declara subsistentes, sin perjuicio del art. 149.1.18 de la Constitución, las facultades reconocidas en el orden económico y administrativo por el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906.

d) dentro de esas atribuciones reconocidas están las que corresponden al ámbito contable-presupuestario. Después de repasar la sucesiva regulación de los Concierdos Económicos considera que alguna de las atribuciones económico-administrativas de los Territorios Históricos Vascos se concretaron por medio del Real Decreto 21-X-1924, que adapta el Estatuto Municipal de las Provincias Vascas, por el Real Decreto Ley de 20-3-1925 que en su art. 11 aprueba su Estatuto Provincial.

e) La referencia a las atribuciones mencionadas se continua en los sucesivos Concierdos Económicos de Álava (1942, 1952 y 1976), así como en el Decreto Ley de 10 de agosto de 1954, en el que se precisa el régimen específico de la Diputación Foral de Álava (art. 11) y la capacidad de ésta para exigir la responsabilidad administrativa en materia presupuestaria (art. 14).

f) la equiparación entre Estado y Diputación permite atribuir a ésta las atribuciones de aquél. Si el Estado, en virtud de los arts. 112 y 114 de la Ley 7/1985, determina la estructura de los presupuestos locales, de la misma forma que lo hicieron en el pasado,

también en la actualidad los Territorios Históricos pueden entender de dichos contenidos pues estas atribuciones estaban contenidas en el Decreto Ley de 1954 y son garantizados por el art. 37.2 del Estatuto de Autonomía, sin que afecte el art. 149.1.18 de la CE que se materializa en la LRJPAC, de 26 de noviembre de 1992 que no coincide, por tanto, con el contenido material de la Norma Foral impugnada.

g) desde estas premisas normativas se puede contestar a las alegaciones del Abogado del Estado: 1. está excluida la legislación de la Comunidad Autónoma porque el art. 37.2 EAPV atribuye la materia a los Territorios Históricos; 2. las atribuciones normativas a las Diputaciones Forales se debieron a la supresión de las Juntas Generales. Pero una vez éstas restauradas, a ellas corresponde el ejercicio de la potestad normativa; 3. la sustitución del Estado por los Territorios Históricos en materia contable y presupuestaria justifica que no se envíen los presupuestos locales a la Administración del Estado y que, en el ejercicio de sus competencias, se establezcan técnicas contables y presupuestarias propias.

En una línea argumental diferente, la representación procesal de las Juntas Generales de Bizkaia estima que, en términos generales, la Norma Foral impugnada no sólo no se opone a la legislación básica del Estado sino que la desarrolla, modula y concretiza. Esta adecuación a derecho se complementa con las observaciones vertidas sobre la naturaleza de las Instituciones Forales, que gozan de competencias exclusivas [art. 37.3.a) EAPV], conservan su régimen peculiar (Ley 7/1985, DA 2.^a, 6^o), disponen de un marco competencial sustantivo (Disposición Adicional Primera de la Constitución), son titulares de una competencia exclusiva sobre su organización derivada de una Ley Orgánica que se traduce en una reserva reglamentaria. En consecuencia, el régimen económico-fiscal de esta Comunidad Autónoma y los derechos históricos de los Territorios Históricos avalan la adecuación al Ordenamiento Jurídico de la Norma Foral 2/1991.

De las líneas argumentales expuestas se pueden en consecuencia deducir las dos cuestiones centrales: 1.—la competencia del Territorio Foral para dictar normas en materia presupuestaria; 2.—en el supuesto de que tenga competencia normativa si su concreto ejercicio por medio de la Norma Foral 2/1991, se opone o no a la regulación básica estatal.

SEGUNDO.—En líneas generales, se puede afirmar que nos encontramos ante dos líneas discursivas sin puntos coincidentes que reposan en bases que se excluyen mutuamente: por una parte, la legislación básica del Estado se impone a la especificidad foral y, por otra parte, la subsistencia de la foralidad desplaza la legislación básica del Estado porque, en base a la misma, la sustitución del Estado por los Territorios Históricos permite a éstos dictar su propia normativa.

Este antagonismo, debe ser, sin embargo, matizado por la obligada referencia al bloque constitucional que ha intentado establecer líneas de compatibilidad y armonización entre el Estado y los Territorios Históricos, entre la Constitución y la foralidad, evitando las primacías ilimitadas y estableciendo espacios y garantías que permiten la convivencia entre principios diferenciados.

En este sentido resulta imprescindible comenzar refiriéndonos a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que a través de numerosas sentencias (SSTC 11/1984, 16/1984, 123/1984, 94/1985, 76/1988, 86/1988, 140/1990, 241/1989, 159/1993) ha tenido la oportunidad de articular una interpretación que persigue conciliar los Derechos Históricos de los Territorios Forales con la decisión del constituyente consagrada en el art. 1.1 de la que se deriva el carácter normativo de la Constitución. En coherencia con

lo expuesto anteriormente, los pilares que consienten la integración del régimen foral en el modelo territorial constitucional son, precisamente, el concepto de Constitución y la interpretación de la foralidad. Respecto al primer contenido el Tribunal Constitucional recuerda su carácter de norma suprema que comporta la sumisión de todos los poderes públicos y ciudadanos sin que quepa, en aras de supuestos fundamentos históricos, admitir la existencia de contenidos que, por ser previos y anteriores, se impongan al dictado constitucional. La posición jerárquica de la Constitución resulta, en consecuencia, inconciliable con todo aquello que contradiga sus normas y principios. Al ser expresión del poder constituyente, la Constitución reabsorbe toda legitimación y proporciona el fundamento para el ejercicio del poder constituido de forma que la vigencia de los derechos históricos se produce como consecuencia del proceso de actualización que la propia Constitución asume (STC 76/1988).

El segundo fundamento viene dado por la construcción que el Tribunal Constitucional ha realizado de la foralidad y de su imagen como concreción de la garantía institucional (STC 32/1981) que el ordenamiento jurídico contiene para salvaguardar la particular estructura político-territorial de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Un elemento capital de la interpretación constitucional fue establecido en la STC 123/1984 cuando desestimó la Alta Corte la identificación de los derechos históricos con un conjunto de potestades, facultades o privilegios que hubieran sido ejercidos históricamente, y se inclinó por el concepto de régimen foral que expresa la idea de un régimen propio de cada Territorio Histórico de autogobierno territorial y se concreta en la defensa de una imagen de foralidad referida tanto a su organización como a su ámbito de poder. Al desplazar el centro de gravedad desde el bloque de competencias históricas, el Tribunal Constitucional exige la protección de un núcleo mínimo en el que quepa reconocer el régimen foral tradicional que no puede quedar reducido a simple nominalismo carente de contenido. Esta tensión entre el listado histórico y la tutela del contenido indisponible es resuelta por medio del proceso de actualización que la Disposición Adicional Primera encomienda realizar en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, de forma que se proceda simultáneamente a su reconocimiento y concreción por medio de la adecuación al orden político-territorial sancionado en la Constitución y a la determinación de su contenido.

Pero como afirma la STC 76/1988, la actualización se produce por medio del reconocimiento genérico del régimen foral y la determinación del contenido mínimo. Si el primer aspecto había sido abordado en la STC 123/1984, la interpretación en la que se había desenvuelto el Tribunal Constitucional fue superada con la precisión del significado material actualizado de la foralidad. El contenido de la garantía foral, tutelado en la Disposición Adicional Primera de la Constitución y en diversos artículos del propio Estatuto de Autonomía (arts. 3.10.1, 24.2.37) está recogido en los apartados 3 y 4 que recogen competencias exclusivas previstas en el Estatuto y competencias que serán concretadas por los poderes de la Comunidad.

Como afirma la Alta Corte, «aparecen así definidos un núcleo intangible, del contenido del régimen foral —y que resulta por tanto ser el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad— y, además un ámbito de expansión de ese régimen, que se hace depender de la actuación de otros órganos» (STC 76/1988, f.j. 6º). En consecuencia, no hay que acudir a la historia para determinar el contenido de la foralidad sino a los mandatos constitucionales y estatutarios a través de los cuales se procede a la actualización del régimen foral, sin perjuicio de que la investigación

histórica facilite la solución de conflictos competenciales y contribuye a la interpretación del proceso de actualización (SSTC 11/1984 y 76/1988).

Una concreción ulterior referida a la actualización de los derechos históricos es realizada por el Tribunal Constitucional en la STC 140/1990 por medio de la cual se procede a concretar el régimen de una competencia actualizada que, a su vez, fue ejercida históricamente, coincidiendo, por tanto, la atribución y el reconocimiento del derecho histórico. De esta forma, el derecho histórico se nos presenta como «un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral y reconocido por el Estado», contenido cuya determinación puede exigir una investigación histórica (STC 140/1990, f.j. 4º), sin perjuicio, claro está, de encauzar el resultado dentro de los parámetros constitucionales antes subrayados.

En consecuencia, sintéticamente podemos reseñar los datos jurídicos significativos que se derivan de la anterior exposición: la fundamentación constitucional y estatutaria del derecho histórico, actualización en el marco del ordenamiento jurídico y su obligada compatibilidad con los principios y mandatos constitucionales, la identificación de la foralidad y el soporte histórico para los derechos actualizados. Desde estas premisas debemos, a continuación, revisar las alegaciones por las partes en defensa de sus pretensiones.

TERCERO.—Antes de proceder a la revisión de los fundamentos de las pretensiones de las partes en el marco jurídico diseñado anteriormente, hay que revisar el núcleo esencial de la argumentación de la defensa procesal de la Diputación Foral. Como indicábamos brevemente, la aceptación de su interpretación de la foralidad imposibilita alcanzar la síntesis propugnada de Constitución y Derechos Históricos.

Sustancialmente, la defensa jurídica de la Diputación Foral considera que el soporte jurídico de la normativa impugnada está residenciado en el art. 37.2 del Estatuto de Autonomía. Cuando el citado precepto afirma que «lo dispuesto en el presente Estatuto no supondrá alteración de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico», a juicio de la Administración Foral, se consagra una acumulación de contenidos y desarrollos de la norma institucional estatutaria que no empecen a la supervivencia de una naturaleza foral que continua irradiando consecuencias jurídicas que es preciso tomar en consideración y valorar junto a las concreciones que el Estatuto contiene en diversos preceptos. Por ello, considera insuficientes los esfuerzos indagatorios realizados por el Abogado del Estado. A pesar de la larga letanía de artículos, la Administración entiende de que no se alcanza a comprender la sustancia del problema porque no se percibe que la clave de bóveda de esa cuestión resida en el mencionado art. 37.2 que reenvía al fondo histórico de la foralidad.

Este planteamiento, que impediría analizar el esquema argumental antes perfilado, no es admisible porque el Tribunal Constitucional se ha posicionado en contra de este doble nivel que diferencia entre un contenido explicitado de la foralidad, reflejado en los textos jurídicos, y un contenido sumergido en la práctica histórica que se puede desvelar y utilizar para fundamentar el ejercicio de algunas competencias.

La alteración del régimen foral clásico por parte del Estatuto que incorpora una redistribución de algunas competencias entre los órganos políticos estatutarios y forales permite al Tribunal Constitucional pronunciarse sobre el alcance del aludido art. 37.2 del Estatuto de Autonomía. Apostar por la rigidez del modelo y por la pervivencia esencialista significaría privar de sentido a las previsiones jurídicas que aluden a la necesidad de actualización en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía.

Este proceso de redefinición toparía inexorablemente con el pretendido contenido sustancial que forzaría su superposición jerárquica sobre los mandatos constitucionales situando la compatibilidad de los Derechos Históricos con el ordenamiento jurídico en unos términos no deseados por el constituyente. Este riesgo empuja al Tribunal Constitucional a anclar sin vacilación el apartado 2º del art. 37 en el texto que lo cobija y a desechar que el Estatuto contenga una vía que lo desnaturaliza. Como afirma la Alta Corte, no pueden entenderse la citada disposición en el sentido de que el Estatuto no comporte limitaciones al régimen foral histórico. Lo que viene a establecer el art. 37.2 «es que tanto los poderes y atribuciones que se confieren a los nuevos órganos que se crean —las Instituciones Comunes— como el reparto competencial que se efectúa en relación con las Instituciones centrales del Estado habrán de entenderse siempre sin menoscabo de la garantía del régimen foral y las inherentes competencias que el mismo Estatuto determina» (STC 76/1988, f.j. 6º). El Tribunal Constitucional perfila la naturaleza de la norma a la que no dota de contenido sustantivo indeterminado sino que le reconoce una función de garantía y de interpretación que nos reconduce, en última instancia, hacia la protección del núcleo foral en clave de garantía institucional en los términos ya subrayados (STC 159/1993).

Es palmaria la conclusión que se deriva de la doctrina del Tribunal Constitucional. No es suficiente apelar en abstracto a un art. 37.2 dotado de una potencialidad histórica ilimitada, puesto que se requiere aplicar tal disposición de acuerdo con su especificidad garantista, lo que impone una vez más, demostrar la competencia debatida insertada en el proceso de actualización que demandan, tutelan y canalizan la Constitución y el Estatuto de Autonomía.

CUARTO.—Admitida la necesidad de ajustarse al proceso de actualización de los Derechos Históricos en los términos fijados por el ordenamiento jurídico y obviando la apelación genérica a la historia, debemos adentrarnos en la tarea de concretar la competencia recuperada por las vías constitucionales y estatutarias.

El paulatino reenvío normativo es bastante claro. La Disposición Adicional Primera de la Constitución nos remite al Estatuto de Autonomía que básicamente en sus arts. 3 y 37 sancionan el régimen foral. En lo concerniente al régimen local, la actualización queda consagrada en la Disposición Adicional Segunda, apartado 6º, de la Ley 7/1985, por la que se confirma el régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico.

A su vez, la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco contiene varias previsiones que la parte demandada subraya por su interés para el presente litigio. Por una parte, el art. 45 atribuye a las Diputaciones Forales las facultades de tutela financiera que corresponden al Estado en materia de imposición y ordenación de los tributos y precios públicos de las Entidades Locales correspondientes; por otra parte, la Disposición Adicional Tercera reconoce que las Diputaciones Forales tendrán las facultades que en orden económico y administrativo les atribuía el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 y cuya actualización se produce en virtud de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, sin perjuicio de las bases del art. 149.1.18 de la Constitución. En el proceso de reenvío paulatino se retrocede hasta 1906, se asume el contenido y se actualiza en un marco constitucional que incorpora como condicionante las referencias a las bases del art. 149.1.1 CE. De esta forma se alcanza una mayor precisión del problema: un contenido normativo actualizado y un referente constitucional de compatibilidad.

La defensa jurídica de la Administración Foral intenta obviar la alusión que la Ley del Concierto realiza a las bases del art. 149.1.18. Este precepto es reconducido a las bases del procedimiento administrativo común regulado en la Ley 30/1992 que no afecta a los contenidos amparados por el art. 37.2 del Estatuto de Autonomía.

Sin embargo, no puede soslayarse la incidencia del art. 149.1.18 con tal argumentación debido a la complejidad de contenido incorporados en tal apartado, no susceptibles de agotarse, por tanto, en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo. En primer lugar, porque como afirma la Exposición de Motivos de la Ley, se fijan las garantías mínimas de los ciudadanos respecto de la actividad administrativa, pero sin agotar las competencias estatales o autonómicas de establecer procedimientos específicos.

El criterio del legislador se puede aclarar con la doctrina del Tribunal Constitucional, porque aquél asume los criterios jurisprudenciales previamente establecidos. En la STC 227/1988, al Alta Corte explicitó el contenido de la expresión «procedimiento administrativo común» por la que se reservaba al Estado la estructura general del iter procedimental y la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, así como las garantías procedimentales de los ciudadanos. Pero ello no impide la existencia de otros procedimientos aplicables a las distintas actividades administrativas en cuya regulación, que no es reservada en exclusiva al Estado, pueden intervenir las Comunidades Autónomas que deberán respetar «en todo caso las reglas del procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias» (f.j. 32). De ahí que considerando «común» como equivalente a los elementos estructurales generales de la actividad administrativa sea admisible la reiteración del esquema bases-desarrollo en otros sectores del ordenamiento jurídico.

Por otra parte, el art. 149.1.18 CE no puede limitarse exclusivamente a la referencia al procedimiento administrativo común. Ya la Ley 7/1985 explicitaba en su Exposición de Motivos que el fundamento constitucional de la regulación estatal residía en el art. 149.1.18 CE en virtud de la doble naturaleza político y administrativa de las Entidades Locales que comportaba el despliegue de su actividad en ambas esferas, de forma que junto a la salvaguarda de su autonomía se tomara en consideración de opción constitucional «en favor de una ordenación común, configurando las inevitables peculiaridades de la Administración Local desde ese fondo homogéneo, para su integración coherente en el mismo». Este mismo reconocimiento del carácter fundamental del art. 149.1.18 CE se encuentra en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales que en su Exposición de Motivos afirma la naturaleza de sus preceptos compartida con los de la Ley 7/1985, de forma que su articulado sea aplicable al territorio nacional por tratarse de normas básicas dictadas al amparo del art. 149.1.18. Ciertamente es que ambos textos normativos recogen la especialidad de la Comunidad Autónoma del País Vasco (Disposición Adicional Segunda, apartado Sexto, art. 1.2 de las Leyes 7/1985 y 39/1988, respectivamente), pero ello no obsta para que haya una vez más que proceder a la tarea jurídica de integrar y actualizar los Derechos Históricos en el marco constitucional que, en este caso, nos viene dado por el mandato múltiple recogido en el art. 149.1.18 CE.

QUINTO.—Establecida la virtualidad de la referencia al art. 149.1.18 CE, hay que precisar el otro elemento mencionado en el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, que literalmente dispone que «las Diputaciones de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava continuarán investidas, así en el orden administrativo como en el económico, de

todas las atribuciones que vienen ejerciendo. No obstante, no podrán adoptar disposición alguna tributaria que se halle en contradicción con los pactos internacionales ajustados por España con las naciones extranjeras», contenido que es reproducción sustancial del art. 14 del Real Decreto de 1 de febrero de 1894 que en su Exposición de Motivos, a su vez, señala que «también ha debido el Gobierno reconocer una vez más la independencia económica y administrativa de que las Diputaciones de las tres provincias gozaron casi constantemente, y que las Leyes de 29 de agosto de 1882 y 29 de junio de 1887 han reconocido y consagrado».

La alusión del Real Decreto de 1906 al ejercicio de ciertas atribuciones va a ser utilizada profusamente por la parte demandada para recalcar el fundamento histórico de su posición y la base incuestionable de su defensa de la competencia normativa de las Juntas Generales. Por ello no es superfluo recordar algunos datos pretéritos aportados doctrinalmente que precisan el origen histórico y el carácter de las competencias forales: la Real Orden de 12 de septiembre de 1853 realizó una transferencia de carácter provisional de competencias a las Diputaciones en materia presupuestaria, admitió la intervención del Gobierno en precisas circunstancias y le atribuyó la aprobación de la Instrucción sobre métodos y modelo de contabilidad, aspecto relevante para el caso de autos.

Como es habitual en la cuestión debatida, los datos jurídicos de partida no aportan excesivas concreciones. Esta técnica normativa es frecuente en estas regulaciones caracterizadas por el enunciado de criterios generales imprecisos como el que se recoge con anterioridad en el art. 14 de la Ley de 29 de junio de 1887 cuando dispone que «las Diputaciones de las tres provincias se consideran investidas, no sólo de las atribuciones establecidas en la Ley Provincial, sino de las que con posterioridad al Real Decreto de 28 de febrero de 1878 han venido disfrutando». No en vano ante la dificultad y la ambigüedad, el Tribunal Constitucional ha reclamado argumentaciones y pruebas que permitan verificar el alcance de las atribuciones reclamadas (STC 11/1984). Sólo así se podría admitir la pretensión de la titularidad de la competencia. Puesto que se recurre a una práctica histórica, resulta insuficiente apelar a un ejercicio de atribuciones realizado de forma genérica por medio de un encadenamiento de preceptos que se reclaman recíprocamente pero sin que se desvele el contenido concreto de su enunciado. Esta tarea de clarificación viene reforzada por dos consideraciones ulteriores: por una parte, el reconocimiento histórico de la indeterminación de las atribuciones ejercidas que desalentó todo intento sistematizador ante la inseguridad de la práctica y el temor a las omisiones en que se pudiera incurrir; por otra parte, la desigualdad competencial de los Territorios Históricos y la dificultad de su regulación debido a su misma heterogeneidad. Esta diversidad ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional al admitir el contenido variable de los regímenes forales y las características no homogéneas «del régimen foral de cada provincia durante la vigencia de las diversas Constituciones de 1812 a nuestros días» (STC 76/1988, f.j. 2º), diferencias que no son tomadas en consideración en la Norma Foral impugnada.

En todo caso, ante el reenvío al citado Real Decreto de 1906 y la apelación inconcreta a un ejercicio práctico de atribuciones en el que se residencia la potestad de dictar normas presupuestarias, resulta imperioso revisar la normativa histórica estatal sobre las competencias forales para comprobar el entorno normativo de la regulación económica y administrativa de la foralidad, ya que es utilizada por la defensa jurídica de la Diputación Foral de Bizkaia como confirmación de la supervivencia de la competencia cuestionada.

SEXTO.— En el presente Fundamento Jurídico se persigue aportar elementos de juicio que ayuden a comprender el significado de las atribuciones reconocidas para verificar si entre ellas se incluyen los contenidos presupuestarios que, según la parte demandada, permiten enlazar el fundamento histórico remoto y la Norma Foral impugnada.

En el breve repaso que emprendemos, hay que recordar, en primer lugar, el Real Decreto de octubre de 1924 que adoptó el Estatuto Municipal a las Provincias Vascongadas. Ya en la Exposición de Motivos contiene una precisión que permite calibrar el sistema de distribución de competencias. Dado que el Estatuto Municipal reserva al Estado un cierto control económico, éste debe ser ejercido en las provincias vascas por el órgano que sustituye al Estado. Pero como el control debe ser técnico-jurídico no puede ser desempeñado por un órgano político como la Diputación, órgano de representación popular, pues «no es tarea propia de una asamblea electiva y deliberante resolver reclamaciones económico-administrativas, promovidas sobre ordenanzas o cuotas. De ahí que el art. 1.i) confíe la intervención del Delegado de Hacienda a un organismo económico-administrativo que entenderá, según el art. 9º del examen y aprobación de los presupuestos municipales y ordenanzas de árbitros e impuestos, así como para resolver las reclamaciones que se formulen contra dichos presupuestos y ordenanzas», correspondiendo a la Diputación crear el o los órganos técnicos de acuerdo con las bases expresamente previstas.

A la previsión normativa anterior hay que añadir otra precisión recogida en el Estatuto Provincial regulado por el Decreto de 20 de marzo de 1925 cuya Disposición Transitoria Décimo Primera dispone que las Diputaciones Vascongadas conservarán las facultades que les concede su régimen especial de concierto económico con el Estado, en lo que difieran de esta Ley, no siéndoles aplicables los preceptos de la misma, que entrañen alteración del vigente régimen tributario.

En consecuencia, los dos textos mencionados indeterminadamente por la parte demandada aportan matices que permiten calibrar la posición de las Diputaciones que conservan sus competencias derivadas del Concierto Económico en el ámbito tributario y que en el ámbito presupuestario son sustituidas en función de control por órganos técnicos políticos (sic), en paralelismo con la modalidad supervisora estatal.

SÉPTIMO.—El siguiente bloque normativo utilizable a efectos argumentales está constituido por varios textos de la década de los años 50. En estos años volvemos a encontrar los enunciados clásicos de las competencias forales y, simultáneamente, se aprueban normas que permiten delimitar el ámbito de aquellas.

De esta forma, por una parte, en el Decreto de 29 de febrero de 1952, que aprueba el nuevo Concierto Económico, el art. 18 declara que quedan subsistentes las facultades que en el orden económico y administrativo reconoció a la Diputación alavesa el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906. Pero junto a la regulación fiscal y definición de base del nuevo Concierto Económico coexiste una compleja regulación de las Haciendas Locales que se traduce en la Ley de 16 de diciembre de 1950, Decreto de 4 de agosto de 1952, que aprueba el Reglamento de Haciendas Locales y que motiva la publicación del Decreto Ley de 10 de agosto de 1954 que adapta la normativa hacendística local al régimen especial alavés y proporciona datos útiles para la comprensión del sistema foral. De este último merece la pena rescatar los arts. 11 y 12. En virtud del primero, se establece que todas las disposiciones de la Ley de Régimen Local y del Reglamento de Haciendas Locales «referentes a la aprobación de Presupuestos y Cuentas, imposición y ordenación de exacciones y procedimiento económico-administrativo serán de aplicación de los Municipios de la provincia de

Álava» pero se contemplan algunas excepciones consistentes en la sustitución del Ministerio de Hacienda por la Diputación excepto en lo que concierne a los presupuestos municipales extraordinarios, dotados total o parcialmente con operaciones de crédito, y en lo que respecta al Organismo Técnico, creado por el Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 para asumir las competencias de examen y aprobación de Presupuestos Municipales y Ordenanzas de exacciones en sustitución de los Delegados de Hacienda y de los Tribunales Económico-administrativos.

El capítulo de los Presupuestos de la Ley de Régimen Local de 1950 contenía una amplia regulación de esta materia, que sólo en los términos apuntados resultaba adaptada al régimen especial alavés y reclamaba el dictado de las normas oportunas. En este sentido quedaban sin retocar la exigencia de presupuesto anual, la forma y contenido del estado de gastos e ingresos, las bases de ejecución, elaboración, aprobación interna y prórroga, modificación del Presupuesto, la habilitación o suplemento de créditos y los Presupuestos de Crédito. Por contra la adaptación a las peculiaridades alavesas afectaba a los arts. 656, 658, 664, 671, 673 y 674 de la Ley de Régimen Local y arts. 190 y ss. del Reglamento de Haciendas Locales que regulaban el régimen de reclamaciones, aprobación, modificaciones y presupuestos extraordinarios en lo referente a la intervención del Ministro o Delegado de Hacienda, según los casos, regulación que sería incorporada en los arts. 675 y ss. de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955. Si bien en el art. 208 se salvaguardan una vez más las especialidades de carácter económico y administrativo, es significativo el tenor literal de la Disposición Final del Decreto Ley 10 de agosto de 1954 que dispone que en todo lo que no esté expresamente previsto por las presentes normas, serán de aplicación a las Corporaciones. El Decreto Ley de 10 de agosto de 1954 nos permite disponer, en base a la Disposición Final, de la normativa aplicable en un esfuerzo sistematizador que combina el reconocimiento de la especialidad y la homogeneidad de derechos. Este texto normativo es importante porque prosigue «el propósito del Estado de mantener en lo posible el régimen especial en la provincia de Álava» (Exposición de Motivos) proclamado en la Ley de 17 de julio de 1945, y porque matiza los términos de compatibilidad entre el régimen común y especial por medio del reconocimiento y exposición de las particularidades de la Diputación Foral de Álava agrupadas en los apartados de Ordenación y coordinación, Presupuestos, ordenanzas, cuentas y recursos, e Inspección y responsabilidad, de forma que la singularidad se circunscribe, como reza la Disposición Final, al contenido del Decreto Ley de 10 de agosto de 1954 que configura las competencias tributarias y presupuestarias en el orden local.

OCTAVO.— Si la precedente exposición permite seguir las vicisitudes del régimen foral y las paulatinas formulaciones combinando el referente histórico y el pasado mediato, y exponiendo las coordenadas del modelo alavés, declarado fuente de inspiración en la Disposición Transitoria Octava del Estatuto de Autonomía, ahora hay que abordar las circunstancias que han repercutido en el régimen foral ya en el contexto constitucional. La recogida del dato histórico ha sido la primera fase que debe tener su lógica continuación en la inserción del mismo en el marco jurídico que arranca de la Constitución de 1978. Si el breve repaso emprendido ha posibilitado la diferenciación de materias y la atribución de competencias, si se han matizado las apelaciones indeterminadas basadas en peticiones de principio que enuncian un contenido supuestamente confirmado en fórmulas genéricas, corresponde, a continuación, recuperar la coexistencia de la Constitución y la foralidad en los términos establecidos por la refundación del Ordenamiento jurídico y su legislación de desarrollo. Para ello

hay que recuperar la concatenación normativa antes mencionada y completarla con los textos de desarrollo normativo que inciden en esta materia.

De esta forma, el encadenamiento entre Constitución, Estatuto de Autonomía y Ley del Concierto Económico, se añade la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y la Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Económico a las Leyes reguladoras de las Haciendas Locales y de Tasas y Precios Públicos. En virtud de la primera Ley, se declaran, con diverso fundamento constitucional, básicas las normas en ella contenida, «sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra» (art. 1.2); en virtud de la segunda Ley, además de las modificaciones incorporadas referidas a algunos impuestos, tasas, precios públicos y tributos locales, se da una nueva redacción al art. 45 de la Ley del Concierto y se reiteran «las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeña el Estado en materia de imposición y ordenación de los tributos y precios públicos de las Entidades Locales corresponderán a las respectivas Diputaciones Forales».

Si en los anteriores Fundamentos tuvimos la oportunidad de comprobar las matizaciones incorporadas en el régimen foral, y sobre todo, subrayar las vicisitudes de la configuración de la imagen de la foralidad del régimen admitido como modelo, ahora disponemos de los datos normativos que definen el marco, operativo en el que cabe la actualización y, por tanto, determinación del régimen foral en el contexto de los mandatos constitucionales y estatutarios.

NOVENO.—La acumulación de material normativo posibilita afrontar la tesis de la parte demandada. Sustancialmente, la Administración Foral defiende que la posición privilegiada que ocupan los Territorios Históricos en el ámbito tributario se reconozca también en el terreno presupuestario y contable. El fundamento de esta tesis reposa en la lectura que se realiza de la cláusula «orden económico y administrativo» aparecida en tiempos lejanos y consolidada repetidas veces en la regulación del modelo alavés. Al deducir de las referencias al orden económico y administrativo los contenidos presupuestarios, cabe concluir la equiparación entre el Estado y la Diputación de forma que ésta supla a aquél en las funciones atribuidas en el territorio nacional. Si en el territorio foral es admisible el desplazamiento de la competencia estatal en beneficio de los órganos forales, nada impide que las previsiones en el campo presupuestario asignadas a la Administración del Estado sean ejercidas por los Territorios Históricos, y que a éstos les corresponda dar cumplimiento al mandato de los arts. 112.2 y 114 de la Ley 7/1985, porque es acorde con el sentido histórico de la foralidad. Admitida esta premisa nada habrá que objetar a las alteraciones introducidas en materia presupuestaria referidas a la remisión de información presupuestaria o al régimen de los créditos que se rigen por otras técnicas contables y presupuestarias establecidas por los Territorios Históricos en el ejercicio de aquellas atribuciones que les corresponden por su capacidad de ponerse en lugar del Estado.

Cabe, en consecuencia, plantearse si este esquema competencial concuerda con el diseño constitucional y si es generalizable la sustitución del Estado en el campo presupuestario y contable.

La referencia al marco competencial desde el art. 37.2 del Estatuto de Autonomía sin integrar la mediación constitucional constituye un ejemplo de comprensión de la foralidad desde la exclusiva perspectiva histórica minusvalorando el significado del proceso de actualización que prevé el mandato de la Disposición Adicional Primera. En el fondo es una reclamación de la práctica histórica que resulta transplantada con los

mismos caracteres que revistió en el pasado. No hay ningún rasgo de cumplimiento de los requisitos establecidos en la Constitución ni el respeto a los límites que conlleva la naturaleza jurídica de la garantía de la foralidad.

Conviene recordar de entrada que consustancial a la garantía institucional, como ya hemos subrayado anteriormente, es la consagración de un contenido reconocible y no de la integridad competencial de épocas pretéritas y que, acorde con este criterio, es la adaptación y la modificación sin menoscabo de un núcleo esencial que proporciona la identidad. Resulta insuficiente, por ello, enunciar la supuesta historicidad de la atribución y es imprescindible establecer las mediaciones pertinentes que evidencien el proceso de actualización exigido en la Constitución. Como ya se especificó, en la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley de 10 de agosto de 1954, se afirmaba la supervivencia en «lo posible», criterio equilibrado que aúna simultáneamente el respeto y la integración. Aplicar este esquema acarrea la toma en consideración del modelo de reparto competencial establecido en la Constitución y Estatuto de Autonomía y la aceptación de la función de las normas básicas que no se puede soslayar con el fundamento histórico del ejercicio de unas atribuciones. Al insertarse en la Constitución se modula la imagen de la foralidad por medio de las capacidades de definición reservadas al Estado y a las limitaciones que éste admite en relación con la salvaguarda de la foralidad. No cabe, en consecuencia, obviar los mecanismos de regulación unitaria que la Constitución prevé para asegurar una disciplina uniforme que garantice la materialización de objetivos constitucionales.

DÉCIMO.—Afirmada la obligada valoración del contexto constitucional como marco general en el que se actualizan los derechos históricos, se procede a diferenciar los ámbitos materiales en los que actúan las competencias reclamadas. Precisamente la parte demandada se esfuerza en conectar el ámbito tributario y el presupuestario y contable. Como hemos tenido la oportunidad de revisar, la argumentación de la defensa jurídica de la Diputación Foral reposa en un doble contenido que se extrae de un enunciado general que permite una deducción lógica: a) por una parte, si de las competencias en materia tributaria se infiere la coincidencia entre la imagen de la foralidad y la posición del Estado, cabe derivar lógicamente la prolongación de este esquema al ámbito presupuestario y contable; b) por otra parte, el dato jurídico que fundamenta la tesis anterior viene proporcionada por la Disposición Adicional Tercera del Concierto Económico de 1981 que incorpora el tantas veces aludido art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 que no es limitado por el art. 149.1.18 CE por la identificación del contenido de este precepto con el procedimiento administrativo común regulado en la Ley 30/1992.

Si antes nos pronunciamos sobre la riqueza de contenidos integrados en el art. 149.1.18 CE, ahora hay que profundizar en la diferencia de ámbitos competenciales para así precisar el alcance de las atribuciones reconocidas.

Ha sido objeto de especial interés por parte del legislador diferenciar en el apartado de las Haciendas Locales ámbitos materiales regulados por su normativa específica. Ya en la Ley 7/1985 estableció en su Título VIII las bases generales de las Haciendas Locales con referencias precisas al ámbito tributario, presupuestario y contable, reservándose el Estado el marco, la exigencia y establecimiento de tributos locales (art. 106), la determinación de la estructura de los presupuestos (art. 112.2) y del plan de cuentas (art. 114) de las Entidades Locales, sin perjuicio, por supuesto, de la conservación del régimen especial de los Territorios Históricos del País Vasco en materia municipal en lo que afecta al «régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto

Económico». Pero la diferencia que el Título VIII realiza entre el régimen financiero-tributario y el presupuestario y contable no está exento de consecuencias al circunscribir y precisar el alcance material de la Disposición Adicional Segunda, apartado 6º.

Este esquema se mantiene en la Ley 39/1988 que somete a regulación los recursos, enunciados en el art. 2 de las Haciendas Locales en el Título I, el régimen presupuestario y el régimen contable en los capítulos I y III del Título VI, respectivamente. Asimismo, el carácter básico de esta Ley y su aplicación al territorio nacional se enuncia «sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra» (art. 1.2), delimitación coherente con la distinción sectorial establecida en la Ley 7/1985.

Este diseño normativo queda consagrado y reforzado por el Decreto 500/1990, de 20 de abril, de desarrollo del Capítulo I del Título VI de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que reitera la diferencia entre el sistema financiero inspirado en los principios de autonomía y suficiencia financiera, y el conjunto de normas que configuran el régimen presupuestario y contable. La existencia de tres normativas diferenciadas pero interrelacionadas conlleva, según la Exposición de Motivos del citado Decreto, que los preceptos presupuestarios derivados de las Leyes 7/1985 y 39/1988 queden «materialmente desligados» de la normativa tributaria y contable de los Entes Locales. Los mandatos jurídicos sobre aprobación y elaboración del Presupuesto y sobre los créditos y aprobaciones regulados en los arts. 148 y ss. y 153 y ss. de la Ley 39/1988, y 18 y ss. y 34 y ss. del Real Decreto 500/1990, se aplican a las Entidades Locales referidas en el art. 3 de la Ley 7/1985, en cuanto contenido normativo básico diferenciado del orden financiero-tributario que conforma la foralidad que queda salvaguardado expresamente respecto al contenido básico que se fundamenta en el art. 149.1.18 CE.

En todo caso no es ocioso recordar que esta diferencia no es novedosa, como tampoco lo es el contenido normativo referido a la regulación presupuestaria. Basta repasar el Estatuto Municipal de 1924 para toparse con el Título Primero del Libro segundo (art. 292 y ss.) con la disciplina de la estructura y procedimiento presupuestario, y con el Título II y IV dedicados a regular los Ingresos Municipales (arts. 308 y 309), y exacciones Municipales (arts. 316 y ss.), así como para encontrar recogidos los trámites de aprobación del Pleno, publicidad e impugnaciones que han sobrevivido a los cambios y han sido acogidos en la legislación postconstitucional, descargados de aquellos aspectos contradictorios con la autonomía municipal.

UNDÉCIMO.—Después de exponer la nítida diferencia introducida por el legislador entre los ámbitos antes referidos y la dificultad de admitir deducciones lógicas de efectos competenciales en materias reguladas por normas básicas, conviene detenerse en el significado de la atribución reclamada para comprobar cuál es su significación y su adecuación a la normativa reguladora alegada para fundamentar la pretensión. Aclarar este tema exige precisiones sobre la norma impugnada y los artículos cuestionados.

En la Exposición de Motivos de la Norma Foral 2/1991, de 21 de marzo, se pueden leer pronunciamientos inequívocos sobre su contenido. En este sentido se afirma que «la presente Norma Foral establece para las Administraciones Locales del Territorio Histórico un marco presupuestario contable y de control... facilitándoles la aplicación de criterios homogéneos en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública, aprobados en el seno del Consejo Vasco de Finanzas Públicas. La regulación anterior, excesivamente legalista, queda así superada...». Con el fin de dotar a los Municipios de mayor agilidad no se define un modelo presupuestario único para que

cada Municipio pueda adaptarlo a sus necesidades por medio de la Norma Municipal de Ejecución Presupuestaria. Asimismo, se prevé el Informe Económico-Financiero, se flexibiliza el Presupuesto para que, sin pérdida de su carácter de control, sea susceptible de incorporar modificaciones hasta ahora dificultadas por trabas legalistas, se introduce el sistema ADOP en gastos, se transciende el control interventor a priori de legalidad con la inclusión del criterio de razonabilidad económica de los actos administrativos y la extensión de controles a posteriori de tipo legal, económico, financiero y organizativo, y se prevé el desarrollo reglamentario de la estructura presupuestaria y plan de cuentas.

Este breve resumen de los aspectos más significativos de la Norma Foral 2/1991, extraídos de su Exposición de Motivos, muestra con claridad la vocación y pretensión reguladora, evidenciando en la búsqueda equilibrada de la definición de un marco regulador y de la incorporación de unos márgenes de flexibilidad y de adaptación a las circunstancias de las Administraciones Locales claramente consentidos y especificados.

Esta alusión al inevitable carácter normativo de la Norma impugnada sirve para salir al paso de los intentos de la parte demandada de rebajar el significado de los preceptos impugnados de forma que estaríamos ante instrucciones contables y presupuestarias. Pero si recordamos que gran parte de dichos contenidos han sido contemplados en las Leyes 7/1985 y 39/1988, Real Decreto 500/1990 y Orden de 20 de septiembre de 1989, del Ministerio de Economía y Hacienda, que establece la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales, resulta difícil admitir que estos textos normativos incorporen solamente instrucciones presupuestarias y contables.

Después de establecer el carácter normativo de la Norma Foral impugnada se puede proceder a ver su adecuación al fundamento jurídico alegado e identificado en el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906. El obligado recorrido histórico ha permitido comprobar, por medio de la sucesiva normativa que ha salvaguardado las competencias históricas en materia de Concierto Económico, el carácter de las atribuciones reconocidas. Sin adentrarnos, porque no es necesario en este momento para nuestra argumentación, en la sustitución de las Diputaciones Forales por las Juntas Generales, se puede concluir el carácter ejecutivo que en el marco presupuestario revisten las atribuciones reconocidas a los Territorios Históricos, a diferencia de la naturaleza específica de las competencias en el régimen tributario-financiero de los Territorios Históricos. La intervención en el procedimiento presupuestario, la sustitución del Ministerio de Hacienda, etc., en los términos antes expuestos, tiene un carácter que dista de la naturaleza normativa de la Norma impugnada.

Esta conclusión es similar a la alcanzada por otra vía en la Sentencia de 4 de noviembre de 1992 de esta Sala (Recurso contencioso-administrativo 2462/90) en cuyo Fundamento Jurídico Segundo se precisa el contenido actualizado del art. 15 del Real Decreto de 1906 que se concreta en la potestad normativa autónoma de los tributos locales y en una norma de subrogación ejecutiva respecto de las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeña el Estado, competencias que al ser propias de las Diputaciones Forales y no de las Juntas Generales, no habilitan para normar el régimen jurídico de tutela sobre los municipios.

De esta forma se sale al paso, asimismo, a las reiteradas referencias a la sustitución del Estado por los Territorios Históricos para lo que, incluso, se citaba la anterior sentencia. Al afirmarse la equiparación bastaba con trasladar automáticamente las competencias del Estado a los Territorios Históricos para que éstos pudieran atraer para sí los ámbitos materiales del territorio nacional en el campo de las Entidades Locales. Sin embargo,

esta tesis no es asumible por dos razones: a) en primer lugar, porque el recurso al dato histórico tiene las limitaciones de contenido que antes hemos señalado de forma que los desplazamientos del Ministerio de Hacienda en favor de las Diputaciones Forales tenían un alcance concreto incompatible con las pretensiones de la sustitución por éstos en las competencias de aquél; b) en segundo lugar, porque no se puede desconocer que el proceso de actualización significa su inserción en el marco constitucional que dota de perfiles específicos a la autonomía municipal que no puede quedar afectada por la supervivencia histórica de la foralidad y que reserva en virtud del art. 149.1.18 CE unos contenidos que corresponde al Estado en exclusividad determinar y que, como ya hemos afirmado, no son interpretables de forma reductiva. Los órganos forales sustituyen al Estado en los términos específicos de la práctica histórica y en los contenidos compatibles con el marco constitucional que hace viable la actualización de los Derechos Históricos.

DUODÉCIMO.—Por último, se afirma en la Exposición de Motivos que el origen de la Norma Foral reside en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas que aprobó los criterios homogéneos en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública. Efectivamente la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, reguladora de las relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, dispone en el artículo 15.2 que corresponde al Consejo Vasco de Finanzas Públicas determinar la forma en que las Diputaciones Forales, sus Organismos y entidades aplicarán criterios homogéneos a los utilizados por las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública. Este objetivo homogeneizador está justificado por el reconocimiento de la autonomía financiera y presupuestaria de los Territorios Históricos (art. 14.1) y la necesidad de armonizar procedimientos y conseguir la consolidación de todo el sector público vasco (art. 15.2).

Pero tanto del contexto de la Ley, relaciones órganos comunes-forales, como del contenido del precepto, utilización de criterios homogéneos, se deduce que el Consejo Vasco de Finanzas Públicas se limita a conseguir la armonización procedimental en materia presupuestaria y de contabilidad pública entre los órganos referidos sin que se pueda trascender el tenor literal del art. 15.2. De acuerdo con esta afirmación, no cabe apelar al ejercicio de las atribuciones del Consejo Vasco de Finanzas Públicas en los términos del art. 15.2 porque están dirigidas a alcanzar una articulación coherente entre Instituciones Comunes y Órganos Forales.

Por otra parte, en lo que concierne a los Entes Locales, los criterios homogéneos son fijados, asimismo, por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas. La combinación de la Disposición Adicional Segunda, apartado 3º, de la Ley 27/1983 y el art. 39 de la Ley 31/1983, de Régimen Presupuestario de Euskadi coinciden en generalizar a los distintos niveles institucionales los criterios que utilicen las Instituciones Comunes en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública, que son precisamente, según el art. 39 de la Ley 31/1983, los recogidos en esta Ley, correspondiendo al Consejo Vasco de Finanzas Públicas la forma de aplicación.

Al considerar que los Territorios Históricos carecen de la competencia para dictar la Norma Foral impugnada, no procede analizar los contenidos de los artículos específicamente subrayados por la parte demandante.

DUODÉCIMO (sic).—Por todo ello, el presente recurso debe ser estimado con declaración de nulidad de pleno derecho de la Norma Foral impugnada. De conformidad

con el art. 131.1 de la Ley de la Jurisdicción no procede imponer a las partes las costas causadas en esta instancia.

Vistos los artículos citados y demás en general y pertinente aplicación al caso del pleito, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que estimando el presente recurso contencioso-administrativo nº 1041/1991, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta, contra la Norma Foral 2/1991, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia, debemos declarar y declaramos que la Norma Foral impugnada es nula de pleno derecho por falta de competencia, por lo que la debemos anular y anulamos, sin hacer imposición expresa de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará testimonio en los Autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-21

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de diciembre de 1994

Recurso: nº 514/1992

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 25
- Art. 43
- Art. 67

Voces:

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Residencia habitual
- Junta Arbitral

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo se formulan pretensiones en razón del Acuerdo dictado por el TEAF de Vizcaya de 12 de noviembre de 1991, desestimatorio de Reclamación de la misma clase núm. 1946/1987, seguida frente a liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sucesiones confirmadas por Acuerdo de la Administración de Tributos Directos de la Hacienda Foral Vizcaína de 12 de mayo de 1987, y argumenta en primer lugar la parte demandante en fundamento de sus pretensiones que la sucesión consecuenta al fallecimiento de don Francisco Javier M., acaecida el día 6 de noviembre de 1983, fue objeto previo de liquidación por parte de la Delegación de Hacienda de Gijón donde el causante tenía su residencia y a la que los herederos estimaron competente, cuestionando así que se dé el presupuesto previsto por el artículo 26.1.a) del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, para determinar la competencia exactora de la Diputación Foral de Vizcaya. Sostiene también en sustento de sus peticiones que el cauce idóneo para resolver el conflicto de competencia entre ambas Administraciones financieras de un mismo Estado, y del que se prescindió total y absolutamente comportando la nulidad de los actos, era el de sometimiento a la Junta Arbitral prevista por el artículo 39 de dicho Concierto, no procediendo en cambio que la Hacienda Foral haya procedido a indagar por sí sola sobre la competencia territorial y objetiva autoarrogándose en suma.

Oponiéndose al recurso, la Diputación Foral demandada, defiende tanto la residencia en la villa de Bilbao del causante, como la inviabilidad del sometimiento de la cuestión a la Junta Arbitral, y esto último, tanto por no existir dicho organismo dirimente de discordias interadministrativas, como por no darse cuestión o duda alguna sobre la competencia.

SEGUNDO.—Alterando el orden de examen de las dos principales cuestiones suscitadas por razón de ser prioritaria la que afecta eventualmente a la validez del procedimiento administrativo frente a la que se atiene a la mera concurrencia del punto de conexión que determina la exacción tributaria de que se trata, se debe partir de la premisa efectiva de que la Junta Arbitral a que se refiere el citado artículo 39 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, carece de conocida constitución y funcionamiento por causas que no se plantean ni deben de ser examinadas en este lugar.

Y presupuesto lo anterior, de poco sirve señalar que, como con gran coherencia jurídico-institucional defiende la parte demandante en estos autos, fuese a tal órgano al que le correspondiese indudablemente evitar con sus pronunciamientos, entre otras materias, sobre «residencia habitual de las personas físicas», y en general, sobre aplicación del Concierto a relaciones tributarias individuales, que se originasen situaciones de doble gravamen de un mismo hecho imponible, tal y como en el presente supuesto se justifica. En tal sentido, no es mínimamente acogible el argumento de la parte demandada de que tal conflicto no existe, pues sólo cabe hacer tal afirmación, en su caso, desde la unilateral interpretación y aplicación del Concierto y de las normas propias que lo desarrollan, pero decae en cuanto se tiene presente que otra Administración financiera, estatal o autonómica, ha ejercido efectiva competencia gestora sobre el mismo hecho causante de tributación, pues a partir de tal constatación, cualquiera que sea el fundamento de fondo con que la afirmación cuente, objetivamente el conflicto de competencias no sólo existe sino que se ha realizado y formalizado en grado de consumación irreversible.

Y en ausencia de tal ámbito de decisión de las controversias interadministrativas, que de suyo habían de determinar un régimen jurídico específico de impugnación de los actos que emanasen —artículo 39.Cinco del Concierto Económico—, en el presupuesto de revisión del proceso deja de ser tal conflicto y los actos dirimentes en que se plasmase para situarse en el terreno de la revisión unilateral de los actos de gestión producidos en el ámbito de competencia de esta Sala, sin operatividad directa alguna sobre las actuaciones llevadas a efecto por la otra Administración exactora, ni sobre la adecuación a derecho de las mismas en función de factores afectantes a los actos de los interesados o de la propia Administración actuante.

TERCERO.—Procediendo de tal modo verificar si las liquidaciones practicadas por la Administración de Tributos Directos de Vizcaya en fecha 11 de marzo de 1987, desde el exclusivo enfoque posible en este proceso —artículo 43.1 LJCA—, de si concurría el punto de conexión del artículo 26.1.a) de dicho instrumento concertado de financiación autonómica, en el sentido de corresponder a las Diputaciones Forales vascas la exacción del Impuesto de Sucesiones, «cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco», añade el mismo precepto en su apartado Tres que, «para determinar la residencia habitual de los sujetos pasivos se estará a lo dispuesto en el artículo séptimo.dos, anterior», y dice éste que, «se entenderá que las personas físicas tienen su residencia habitual en el País Vasco cuando permanezcan en su territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural».

Dicho precepto no remite a la noción civil del domicilio y la residencia, sino a su concepto fiscal plasmado por el artículo 45.1 de la Ley General Tributaria, y atendiendo a los preceptos que auxilian al intérprete en este punto —así la propia referencia que hace el artículo 7.Dos del Concierto a que no se pierde por ausencias no superiores a tres años en su esperable duración, en sentido coincidente con el artículo 6 de la Ley

44/1978, de 8 de septiembre—, se revela como un asentamiento dotado de cierta continuidad y permanencia y no de perspectiva estrictamente anual, de tal suerte que la sola circunstancia de que el causante haya podido permanecer durante más de ciento ochenta y tres días en el País Vasco en el mismo año en que la sucesión se causó, no sería determinante por sí sola de tal residencia habitual en territorio foral.

En el caso examinado en los presentes autos, la justificación brindada por la parte demandada de que en función del tributo directo y personal que se rige por la misma regla de conexión —el IRPF—, la residencia habitual venía acreditada durante un período de cuatro ejercicios impositivos —de 1979 a 1983—, en que el causante formalizó sus declaraciones en territorio foral de Vizcaya, no viene válidamente refutada por las observaciones meramente alegatorias que hace la parte recurrente en el sentido de no coincidir a nivel de hecho tal situación con la del real domicilio en Gijón de los interesados, pues la acreditación de este hecho se confía a muy débiles, por no decir inexistentes indicios, tales como la mención del domicilio incorporada a la certificación en extracto de defunción del Registro Civil, que al margen de toda acreditación desde el punto de vista administrativo —artículo 16 de la Ley de Régimen Local 7/1985, de 2 de abril—, no es hecho que sea materia de prueba por virtud de las inscripciones registrales, limitadas a constatar declaraciones en materia de vecindad civil.

CUARTO.—Como consecuencia de lo que antecede no puede apreciarse infracción del ordenamiento jurídico que recaiga sobre los actos de liquidación recurridos, que de esta forma son necesario objeto de confirmación, con desestimación del presente recurso, sin perjuicio de quedar constancia de que tal confirmación determina la validación del soporte jurídico y causal de uno de entre dos pagos o ingresos tributarios exigidos en el mismo concepto. La solución que para dicha situación ofrece el ordenamiento jurídico, lejos de toda aplicación de eventuales reglas sobre el carácter liberatorio o no del pago hecho a Administración o Hacienda no competente, que no es del caso por haberse satisfecho al parecer íntegramente ambas deudas tributarias liquidadas, no es otra que la del expediente de devolución de ingresos indebidos que en la parte correspondiente haya sido realizado a ambas Administraciones en función del mismo hecho imponible, a cuyo efecto, y para facilitar en lo posible la actuación futura de la parte, se comunicará la presente sentencia a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, Consejería de Hacienda, Economía y Planificación, en base a lo dispuesto por el artículo 270 LOPJ.

QUINTO.—No procede una especial imposición de costas —artículo 131.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales..., en representación de doña Dolores B. M. frente a Acuerdo del TEAF de Vizcaya de 12 de noviembre de 1991, desestimatorio de Reclamación de la misma clase núm. 1946/1987 seguida contra liquidaciones giradas en concepto de sucesiones, y confirmamos dichos autos, sin hacer imposición de costas.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación. Transcurridos diez días desde su notificación a las partes y de conformidad al art. 104 de la Ley de la Jurisdicción, remítase testimonio en forma de la misma, en unión del expediente

administrativo a fin de que en su caso, la lleve a puro y debido efecto, adopte las resoluciones que procedan y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, de todo lo cual deberá acusar recibo a esta Sala en el plazo de diez días.

Así, por ésta nuestra sentencia, de la que se dejará certificación literal en los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-22

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de diciembre de 1994

Recurso: nº 435/1991 y 1563/1991

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 29
- DT 2ª

Voces:

- Impuesto sobre el Valor Añadido

En Bilbao, a 21 de diciembre de 1994.

La Sección 1.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ País Vasco, ha pronunciado la siguiente sentencia en los Recursos núm. 453/1991 y acumulado 1563/1991, seguido por el procedimiento ordinario, en los que se impugna el Acuerdo del TEAF de Guipúzcoa de 23-11-1990, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 594/ 1989, seguida contra acuerdo del servicio de gestión de Impuestos Indirectos-IVA de la Diputación Foral guipuzcoana de 28-9-1989, como frente a la desestimación presunta del recurso de reposición (luego expresa de fecha 2-9-1991), formulado contra Acuerdo de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda de Guipúzcoa del Ministerio de Economía y Hacienda de 16-5-1991, en ambos casos denegatorias de solicitudes de devolución de ingresos indebidos referentes a los ejercicios de 1986 y 1987, por cuantías de 3.873.833 y 4.895.022 ptas. Son partes en dicho recurso: como recurrente «Sociedad Mercantil Ingenmar, SA», representada por Procurador y dirigida por Letrado. Como demandada la Diputación Foral de Guipúzcoa y como codemandada el Ministerio de Economía y Hacienda (...).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se promueven los presentes recursos contencioso-administrativos acumulados frente al Acuerdo del TEAF de Guipúzcoa de 23 de noviembre de 1990, que desestimó la Reclamación de la misma clase núm. 594/1989 seguida contra Acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos-IVA de la Diputación Foral guipuzcoana de 28 de septiembre de 1989, como frente a la desestimación presunta del recurso de reposición (luego expresa de fecha 2 de septiembre de 1991), formulado contra Acuerdo de la dependencia de gestión tributaria de la Delegación de Hacienda de

Guipúzcoa del Ministerio de Economía y Hacienda de 16 de mayo de 1991, en ambos casos, y con los matices que luego se verán, denegatorias de solicitudes de devolución de ingresos indebidos referentes a los ejercicios de 1986 y 1987 por cuantía de 3.873.833 y 4.895.022 pesetas.

Dado que como consecuencia de acumulación procesal se sigue el presente recurso frente a decisiones de Administraciones distintas —lo cual es en sí mismo anómalo si no se cuenta con una justificación especial como podría serlo la identidad de la cuestión justificada ante ambas, pero en todo caso altamente problemático como se verá—, una de tales Administraciones demandadas, la Estatal, opone motivo de inadmisibilidad fundado en el artículo 82.c), en relación con el artículo 37, de la LJCA, por falta de agotamiento de la vía administrativa, al no haberse seguido el cauce económico-administrativo frente a las resoluciones impugnadas que, por demás, así lo señalaban.

Tal extremo, que no merece atención alegatoria alguna a la parte demandante quizá por estar exclusivamente atenta a hacer coincidir en un mismo proceso las acciones emprendidas contra las actuaciones de las dos distintas Administraciones, no puede ser obviado por la Sala, pues ciertamente se viene a deducir que dicha parte ha prescindido sin justificación válida alguna del régimen de recursos y reclamaciones que frente al acto originario, definitivo, pero no causante de estado en vía administrativa, disponen cuantas normas de procedimiento sean de señalar, partiendo del artículo 165 LGT, e indicaban los actos y acuerdos recaídos sobre la materia, por lo que no existe el presupuesto fundamental e indispensable de uno de los procesos que se acumulan, cual es el de acto previo.

A tal efecto, la jurisprudencia, que ha ampliado el ámbito de la posible subsanación de la omisión del preceptivo recurso previo de reposición a que alude el artículo 129.3 LJCA, hasta sus máximas posibilidades —así STS, Sala Especial de Revisión de 19 de mayo de 1988—, no responde de modo idéntico cuando se trata de otros recursos que no sólo suponen un requisito de la interposición del proceso que puede razonablemente ser subsanada evitando así la denegación de la prestación de justicia en cuanto al fondo de lo pretendido, puesto que el no agotamiento de la vía administrativa representa en cambio hurtar el acto a la consolidación en el fuero administrativo mediante la intervención del órgano que está en condiciones jerárquicas de dictar una decisión cuestionable ante los Tribunales, tal y como el artículo 37.1 de la Ley Jurisdiccional lo establece, y en tal sentido se pronuncian innumerables Sentencias del Tribunal Supremo como las de 9 de octubre de 1990 y 29 de abril de 1991.

En el presente supuesto se comprueba que instada devolución de determinados ingresos tenidos por indebidos que fue aparentemente rechazada en fecha de 12 de junio de 1989, instándose nuevamente el expediente en fecha 20 de marzo de 1991 a la vista del acuerdo dictado por el TEAF de Guipúzcoa que es aquí también materia de revisión, siguiéndose la Resolución de 13 de mayo de 1991 que se impugna, y no después la vía de reclamación prescrita legalmente.

SEGUNDO.—Ahora bien, si inexaminables resultan cuantas pretensiones deduce la firma social actora en relación con el acuerdo dictado por la Delegación de Hacienda dependiente de la Administración del Estado, se quiebra el peculiar planteamiento litisconsorcial creado por la misma parte recurrente y tan sólo podrá examinar esta Sala la adecuación a derecho del acuerdo del Tribunal Foral de Guipúzcoa y las pretensiones de devolución que frente a dicha Administración financiera y tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa se deducen, lo que en sí mismo resulta ya dificultoso una vez que, desde el prisma subsidiario con que tales pretensiones se suscitan, la parte

recurrente apenas argumenta en la práctica acerca de la inadecuación a derecho o ilegalidad de tal resolución —en cuyo acierto al parecer, cree—, dejando a lo sumo en manos de la Sala la búsqueda de argumentos en favor o en contra de la responsabilidad de una u otra Administración en función de lo que éstas pueden señalar en su descargo, lo que es de todo punto ajeno al carácter revisor de este orden jurisdiccional, plasmado en la necesidad de que sus órganos se ajusten al juzgar a los límites de las pretensiones y de las alegaciones deducidas por los litigantes para fundamentarlas —artículo 43.1 LJCA—.

Aun así, y lejos de cerrar el estrecho cauce de examen de la cuestión de fondo que de todo lo anterior se deriva, deben apurarse las posibilidades que el principio de conocimiento oficial del derecho por el órgano judicial depara —«iura novit curia»—, y examinar si realmente le correspondía a la Hacienda Foral de Guipúzcoa devolver las sumas a que la parte recurrente se refiere, con fundamento en las propias cuestiones que plantea.

A nivel de hecho lo que el expediente pone de relieve es que como consecuencia de autoliquidaciones en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de 1986, la firma actora había ingresado las sumas respectivas de 3.032.256 ptas., y que como consecuencia de la corrección del porcentaje atribuible a Territorio Común y foral llevada a cabo por la Inspección Foral de Tributos, fijándolo en las proporciones de 89,64% y 10,36% para dicho ejercicio se le practicó liquidación definitiva con resultado a ingresar de 3.873.833 ptas. para dicho ejercicio por Resolución de 12 de abril de 1989. Respecto de 1987, el saldo autoliquidado había sido negativo en 13.921.503 ptas., y aplicándose por la Inspección de Tributos nuevas proporcionales del 89,59% y 10,41%, resultaba tan sólo un derecho a la devolución de 9.026.481 ptas., por lo que se practicó liquidación de igual fecha «a ingresar» 4.895.022 pesetas.

A partir de ese momento la parte actora, sin que conste impugnación de tales liquidaciones, instó, después de no obtenerla en la Delegación de Hacienda estatal, de la Hacienda Foral de devolución de tales sumas, que según se deduce, en ambos casos responderían no ya a una mayor cuota determinada sino a que como consecuencia de la reformulación de la cifra relativa, resultaba un exceso en la devolución técnica que el tributo supone y que la Hacienda Foral había ya realizado, lo que se traducía igualmente, no ya en que la Hacienda estatal hubiese de devolver cantidades ciertamente ingresadas, sino, del propio modo, realizar una devolución técnica superior. Este operar con liquidaciones de saldo negativo es lo que explica que, como consecuencia de un reajuste que atribuye mayor porcentaje a la Hacienda estatal que el originalmente tenido en cuenta, paradójicamente resulten liquidaciones con ingreso a favor de la Hacienda que se autoatribuye ahora menor porcentaje de participación.

Lo primero que debe esclarecerse es si existe una norma concertada que, en general, o en relación con el IVA, tenga alguna incidencia sobre el problema de la devolución al contribuyente de ingresos indebidos. Desde luego no lo hace, a nuestro juicio el Acuerdo de la Comisión Mixta del Cupo de 14 de noviembre de 1988, plasmado para el caso en la Orden Foral 39/1989, de 1 de febrero, del Departamento de Hacienda y Finanzas de Guipúzcoa, a que se alude reiteradamente en autos, cuya única función es de ajuste o compensación interna entre ambas Haciendas, sin trascendencia alguna para los contribuyentes, al no establecer ni una «caja común» en la que ingresar y demandar devoluciones, y limitarse a regular la existencia o inexistencia de un régimen de compensación entre Haciendas, en razón de la devolución interadministrativa de ingresos realizados en Administración incompetente, pero intrascendente a la hora de

regular el régimen de devolución de ingresos indebidos a los sujetos pasivos de la deuda, que en modo alguno dependen de la divisoria puramente interna entre situaciones anteriores y posteriores a 1 de enero de 1987, pues, se insiste, lo que regula dicho acuerdo son devoluciones, compensaciones y regularizaciones «entre las Administraciones» y no es lo mismo que una devolución pueda ser instada «por» un determinado sujeto público, que «ante» el mismo, con la particularidad agravatoria de que en dicho acuerdo se recogen reglas para que cada Administración recupere o reembolse el ingreso para el que era competente, pero no así para lo que haya devuelto a los contribuyentes en el ámbito de la competencia ajena.

El Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, en la Disposición Transitoria Primera, en su punto cuarto, sienta el principio aún no superado de la devolución a cargo de la Administración que hubiera percibido «la deuda tributaria objeto de devolución». Y en este capítulo debe constatarse la imprevisión al respecto de los Decretos de devoluciones de ingresos indebidos, comunes o forales —artículos 15 de ambos, en relación con Disposición Adicional primera RD 1163/1990—, desprovistos del rango y de la perspectiva suficiente para establecer una muy necesaria norma de relación entre ambas Haciendas, sin perjuicio de que los principios que allí se recogen sean coincidentes —artículo 15.3, por analogía—. Pero por lo que al caso de autos interesa y como ya se ha señalado que se trata no de ingresos realizados por la parte actora lo que se reivindica, sino mayores devoluciones técnicas de una Administración, una vez que la otra ha procedido a corregir a la baja las que había realizado, el propio artículo 29.6 del Concierto, aprobado en su redacción por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, establece inequívocamente que «corresponderá a cada una de las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Delegación de Hacienda, realizar las devoluciones procedentes en la parte proporcional respectiva», entendiéndose aquí por tales, en el contexto del precepto y apartado de que se trata, las que resulten de una cuota negativa o a favor del sujeto pasivo, y que es criterio que no merece ser alterado en relación con lo que en autos se plantea, pues no se discute, ni puede serlo, la adecuación a derecho de las liquidaciones que han establecido o consagrado con carácter firme la proporción correspondiente a tales devoluciones.

En suma, no se aprecia base alguna para llegar a la conclusión de que la Hacienda Foral de Guipúzcoa deba practicar devolución de ingresos indebidos en sentido técnico emanado del artículo 155 LGT y su concordante foral, por no proceder en este proceso el examen de legalidad ni la anulación de acto de gestión liquidatoria firme de que tal ingreso deriva, ni ponerse de manifiesto duplicación de pago u otro de lo supuestos taxativamente dispuestos por la norma —artículo 7.º del citado Real Decreto 1163/1990—, reiterando la jurisprudencia del Tribunal Supremo en Sentencias como las de 18 y 28 de septiembre de 1992, que no es factible aquietarse a la liquidación y más tarde petitionar la devolución de lo liquidado en concepto de ingreso indebido. Todo ello, sin perjuicio de lo que proceda en el ámbito de la rectificación de las autoliquidaciones atinentes a la proporción que corresponda al Estado, o a la eventual devolución de ingresos indebidos por duplicidad de pago, que aquí, como más arriba se fundamentaba, no se prejuzga.

TERCERO.—Procede como consecuencia, la inadmisibilidad del Recurso promovido bajo número 1563/1991, y la desestimación del que se promueve contra el Acuerdo del TEAF Foral de Guipúzcoa de 23 de noviembre de 1990, sin que haya mérito para una especial imposición de costas —artículo 131.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que declaramos la inadmisibilidad del Recurso contencioso-administrativo promovido bajo número 1563/1991 por el Procurador de los Tribunales señor A. O. en representación de «Sociedad Mercantil Ingemar, SA» frente a Resolución de la dependencia de gestión tributaria de la Delegación de Hacienda de Guipúzcoa de 16 de mayo de 1991, y contra la desestimación presunta de la reposición, por causa de no haberse agotado la vía administrativa, y, de otra parte, desestimamos el Recurso contencioso-administrativo interpuesto bajo número 453/1991 contra Acuerdo del TEAF de Guipúzcoa de 23 de noviembre de 1990, desestimatorio de reclamación de la misma clase núm. 594/1989, relativa a devolución de ingresos indebidos en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios de 1986 y 1987, sin hacer imposición de costas.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se dejará testimonio literal en los autos, lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

Ref. TSJPV-23

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 26 de enero de 1995

Recurso: nº 1527/1993

Ponente: Jesús María Chamorro González.

Artículos del Concierto:

- Art. 6

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Entidades de Previsión Social Voluntaria

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Que el Abogado del Estado interpuso recurso en la vía contencioso-administrativa, contra el art. 4 del Decreto Foral 4/1993, de 2 de febrero, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, recurso de cuya demanda se dio traslado a la Administración demandada, que contestó en tiempo y forma oponiéndose. La representación del Estado oponía como principales argumentos impugnatorios que el precepto recurrido infringía el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, toda vez que recogía deducciones a practicar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que no están recogidos en la legislación aplicable en territorio común, además de infringir el margen de posibilidades de autonormación, que al respecto recoge la Ley del Concierto Económico.

SEGUNDO.—Esta Sala de lo Contencioso-Administrativo ya ha tenido ocasión de posicionarse sobre cuestiones similares a las ahora planteadas, en anteriores sentencias, por lo que en base al principio de unidad de doctrina que debe presidir la actuación de los Tribunales, así como del principio de igualdad que consagra en el art. 14 de la Constitución, debemos de manifestar que la deducción recogida en el art. 4 del Decreto Foral 4/1993 del Territorio Histórico de Guipúzcoa, se refiere al 10% de las aportaciones imputadas o realizadas por el socio de número u ordinario de una Entidad de Previsión Social Voluntaria a que se refiere la Norma Foral 7/1988, de 14 de julio, sobre el Régimen Fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, que excedan de las cantidades deducidas en la base imponible.

Está claro que, tal y como recoge la dicción literal de la norma, estamos hablando de Entidades de Previsión Social Voluntaria, entidades éstas reguladas en la Norma Foral 7/1988, y que constituyen una institución propia de la Comunidad Autónoma, que tiene carácter autóctono, y que además se regula en el ámbito autonómico, en la Ley del Parlamento Vasco 25/1983, de 27 de octubre, desarrollada reglamentariamente por el

Decreto 87/1984, de 20 de febrero, y que tiene su origen en la competencia autonómica para regular con exclusividad las mutualidades no integradas en la Seguridad Social.

La cuestión se centra pues, en determinar, si estas Entidades de Previsión Social Voluntaria, propias del País Vasco, son asimilables a los Planes y Fondos de Pensiones y en consecuencia si es posible o no asimilar su régimen de deducción del IRPF, en las aportaciones realizadas. Como hemos dicho anteriormente, la cuestión ya ha sido resuelta por esta Sala en sentido afirmativo, basta para ello reflejar algunos contenidos de la Sentencia de 9 de mayo de 1994: «A diferencia de las EPSV, los planes y fondos de pensiones no tienen personalidad jurídica (art. 25.2 Regl.), sin perjuicio de que puedan ser las sociedades anónimas entidades gestoras de los Fondos (art. 20.1 de la Ley 8/1987). Caben menos contingencias, al coincidir sólo con las expresadas en los núms. 1 y 2 del art. 5 del Regl. 87/1984; pero el tratamiento fiscal es sustancialmente idéntico, iniciándose las coincidencias en el ámbito objetivo de aplicación, porque el régimen tributario que establece la Norma Foral sólo es aplicable a las prestaciones comprendidas en el art. 5, núms. 1 y 2 del Reglamento Vasco de la EPSV (art. 3 de la NF 7/1988), en adecuación con las contingencias previstas en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones (art. 8.6). Las distinciones motivadas por el sistema de gestión y su estructura jurídica, y en especial, que tengan personalidad las EPSV, no trascienden en materia impositiva, que se limita a adaptaciones, estableciendo el tipo "0" por 100 en el Impuesto de Sociedades (art. 4 de la NF de 1988 y art. 30.1 de la Ley 8/1987), la exención en el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados para las operaciones societarias en las EPSV (art. 1 de la NF de 1990), y en la constitución, disolución y modificaciones consistentes en aumentos o disminuciones de los Fondos de Pensiones (art. 30.2 de la Ley 8/1987), y la exención de los servicios de gestión respecto el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 57 del Regl. 1307/1988). Y es idéntico el régimen fiscal en las aportaciones de los socios protectores de las EPSV, y los promotores en los Fondos, al ser deducibles del impuesto personal del pagador, cuando se efectúen mediante pactos que determinan la cuantía y la imputación personal [art. 5 de la NF de 1988, art. 27.a) de la Ley 8/1987 y art. 61 del Regl. 1307/1988], integrándose en la base imponible del sujeto a que se vinculan, sin sujeción a retención (art. 1 de la NF de 1990, y Regl. 1307/1988), y respecto a las aportaciones de los socios de número y ordinarios en las EPSV, y de los partícipes en los Fondos, son deducibles de sus bases imponibles, con límites del 15 por 100 sobre los rendimientos netos o deducción de las cuotas en el 15 por 100, hasta la cantidad única de 500.000 pesetas o en el exceso hasta 750.000 pesetas, respectivamente (arts. 5 de la NF de 1988, 27 de la Ley 8/1987, y 64.1 y 65 del Regl. 1307/1988), y con la sola diferencia de poderse superar las 750.000 pesetas en las EPSV (art. 1 de la NF de 1990). Y respecto a las prestaciones, se integran en la base imponible de los perceptores de prestaciones periódicas, con retención (art. 6 de la NF de 1988, y art. 28.1 y 2 de la Ley 28/1987), estimándose renta irregular las percepciones únicas (art. 6 de la NF de 1988, art. 1 de la NF de 1990 y art. 28.2 de la Ley 8/1987). ... al darse identidad esencial en la finalidad y tratamiento fiscal previo de los Fondos de Pensiones con las Entidades de Previsión Social Voluntaria, propias del derecho de la Comunidad Autónoma y, por ello, no contempladas por el legislador, debe aplicarse el mismo régimen fiscal».

Así las cosas, parece procedente que se entienda perfectamente conforme a derecho el Decreto Foral impugnado, debiendo dictarse en consecuencia una sentencia desestimatoria de las pretensiones de la Administración aquí recurrente, toda vez que asimiladas ambas instituciones, parece obvio el permitir que la deducción ya referida se

practique también, respecto de las aportaciones a una Entidad de Previsión Social Voluntaria, en las condiciones que recoge la disposición impugnada.

TERCERO.—Que al no apreciarse mala fe ni temeridad, en la conducta procesal, de ninguna de las partes litigantes, no debe realizarse especial pronunciamiento con respecto a las costas, de acuerdo con lo prevenido en el art. 131 LJCA.

Es por los anteriores fundamentos por lo que este Tribunal pronuncia el siguiente

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el señor Abogado del Estado, contra el Decreto Foral 4/1993, de 2 de febrero, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, por ser el mismo conforme a derecho, no haciendo especial pronunciamiento respecto de las costas devengadas en este proceso.

Así por esta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-24

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de febrero de 1995

Recurso: nº 1156/1993

Ponente: Jesús María Chamorro González.

Artículos del Concierto:

- Art. 36

Voces:

- Tasa sobre el Juego

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Que por el Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de la «Asociación de Empresarios del Recreativo de Vizcaya» («Aservi»), se interpuso recurso en la vía contencioso-administrativa contra la Norma Foral 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya para 1993, y concretamente, contra su art. 90.2.2 y contra la Disposición Final, recurso de cuya demanda se dio traslado a los demandados, que contestaron en tiempo y forma oponiéndose.

SEGUNDO.—Que como principales argumentos impugnatorios, sostenía la parte recurrente que los preceptos impugnados eran contrarios al Ordenamiento Jurídico, por cuanto que la regulación de la Tasa del Juego que contiene la Norma impugnada, va más allá de los contenidos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1993. Además, entiende que la Norma Foral, se elabora con inobservancia del procedimiento legalmente establecido para ello, además de que se intente adaptar una normativa que a su juicio debería ser inexistente en el Territorio Histórico de Vizcaya. Por su parte las Administraciones personadas como demandadas, se opusieron a la estimación del recurso, solicitando que se dictara una sentencia desestimatoria, para lo que alegaron argumentos de fondo.

TERCERO.—Que entrando ya a estudiar el fondo del asunto, y tras una ponderada valoración de las alegaciones formuladas por las partes intervinientes en este proceso contencioso-administrativo, esta Sala, debe de manifestar que de una lectura atenta, de lo contenido en el art. 33.2 de la Ley 12/1981, que aprueba el Concierto Económico con la CA del País Vasco, se deduce que en este Territorio Histórico de Vizcaya, en materia de Tasa sobre el Juego, será de aplicación la misma normativa tributaria que en territorio común. Así las cosas, parece evidente que la norma aplicable no era otra, para el territorio común, que la contenida en el art. 79 de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, donde se hacía una referencia genérica

a la subida de las Tasas, sin especificar nada sobre la Tasa del Juego. Este Tribunal, para nada puede cuestionar el contenido de una norma con rango de Ley, cual es la Ley 39/1992, ni tampoco el sentido, contenido o alcance que pueden tener los conceptos de carácter técnico allí recogidos. Si parece evidente que además, en el caso que aquí se enjuicia, el objeto de la litis, es una norma, la Norma Foral 9/1992, del Territorio de Guipúzcoa, y no un acto de liquidación concreto, de lo cual parece deducirse claramente, que el parámetro de legalidad debe referenciarse con respecto a esa Norma Foral, y en efecto, la misma va más allá de la previsión normativa de la Ley 12/1991, por cuanto que regula un aumento de la Tasa del Juego que no está específicamente recogido en la normativa del territorio común, de la que en esta materia, el legislador foral debe ser un mero copista o amanuense. No quiere esto decir que a la Tasa del Juego, no le sea aplicable la normativa de la Ley 39/1992. Por contra será ésta, la directamente aplicable por la Hacienda Foral pues en los casos de ausencia de idéntica Norma Foral, será aplicable la común, cuando el Concierto prevea, como es este caso, que la normativa será la común. La Hacienda Foral, podrá en estos supuestos de aplicación en territorio foral, de la legislación común, optar entre dictar una norma con un contenido idéntico a la común, o aplicar esta última directamente.

A esta Sala no le corresponde emitir un juicio sobre el contenido de una norma con rango de ley, cuyo enjuiciamiento le está vedado, no siendo tampoco menester que se interprete la misma, pues no se está impugnando, como hemos dicho anteriormente, un acto de liquidación dictado a su amparo. La cuestión es si se quiere más simple, se impugna una Norma Foral, porque se dice que infringe el Concierto, y como ya hemos adelantado, la Norma Foral 9/1992, en los preceptos recurridos, ciertamente, no respeta el margen de autonormación que se recoge en la Ley 12/1981 del Concierto Económico, y más concretamente en su art. 33. Al contrario, cuando de acuerdo con este precepto, el legislador foral debió limitarse a copiar el contenido de la legislación común, lo que realmente hizo fue dictar una norma que distinguía donde la común no lo hacía, y que suponía una extralimitación en el régimen de autonomía normativa que la Ley le otorga a esa Hacienda Foral. Si entendió que la norma común no era la más correcta, debió adoptar las medidas que en su caso entendiera más convenientes, pero en ningún caso puede dictar una norma diferente a la común, en materia de tasas estableciendo en consecuencia un régimen diferente. La norma a aplicar no es otra que la Ley 39/1992, y esto debe asumirse con todas las consecuencias inherentes, en sentido positivo y negativo, y sin perjuicio de que puedan surgir problemas de inconstitucionalidad o contradicción con el conjunto normativo, y que puedan ser estudiadas en las instancias correspondientes o cuando se enjuicien actos dictados a su amparo. Es necesario pues, que se dicte una sentencia que estimando el recurso contencioso-administrativo, interpuesto, declare la norma recurrida, contraria a derecho, y en consecuencia la anule.

CUARTO.—No entiende esta Sala, de acuerdo con el art. 131 LJCA, que se den méritos suficientes para realizar condena en costas.

Es por los anteriores fundamentos por lo que este Tribunal pronuncia el siguiente

FALLO

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de la Asociación de Empresarios del Recreativo de Vizcaya, contra el art. 90.2.2 y Disposición Final de la Norma Foral 9/1992 (en cuanto afecta al art. 90.2.2), de 23 de diciembre, de

Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, declarando su anulación, por no ser ajustado a derecho, sin hacer imposición de las costas devengadas en este proceso.

Así por esta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-25

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 16 de marzo de 1995

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1160/1993

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 6

Voces:

- Interés de demora
- Recaudación
- Terminología y conceptos de la LGT
- Entidades de Previsión Social Voluntaria
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Unidad de mercado
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos

En la Villa de BILBAO, a dieciséis de Marzo de mil novecientos noventa y cinco.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1160/93 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna la Norma Foral 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya para 1993, en particular, sus artículos 40, 46, 77, 83, y las Disposiciones Adicionales 4ª y 7ª.

Son partes en dicho recurso: como recurrente ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y dirigida por el ABOGADO DEL ESTADO.

Como demandada JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA, representada por el Procurador D. JOSÉ MARÍA BARTAU MORALES y dirigido por el Letrado D. CARMELO DE RENOBLES SCHEIFLER.

Corno codemandada EXCMA. DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA representada por la Procuradora Dª. Mª BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA y dirigida por el Letrado D. JOSÉ LUIS ECHEBERRIA MONASTERIO.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. ROBERTO SAIZ FERNÁNDEZ, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 6 de Abril de 1993 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el ABOGADO DEL ESTADO actuando en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya para 1993, en particular, sus artículos 40, 46, 77, 83, y las Disposiciones Adicionales 4ª y 7ª; quedando registrado dicho recurso con el número 1160/93.

El presente recurso, por disposición legal, se reputa de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda presentado por el Abogado del Estado, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se estime el recurso, se declare la no conformidad a derecho de los preceptos impugnados de la Norma Foral 9/92.

TERCERO.—En el escrito de contestación presentado por el Procurador D. JOSÉ MARÍA BARTAU MORALES, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime íntegramente la demanda por ser conforme a derecho la Norma Foral 9/92.

En el escrito de contestación presentado por la Procuradora Dª. Mª. BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo nº 1160/93, con imposición de costas a la actora.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 17/02/95 se señaló el pasado día 07/03/95 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

Vistos: La Ley de 27 de diciembre de 1956; la Ley de 17 de julio de 1958; y las demás disposiciones de general y concordante aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se interpone el presente recurso contencioso administrativo por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta contra la Norma Foral 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya para 1993, en particular, sus artículos 40, 46, 77, 83, y las Disposiciones Adicionales 4ª y 7ª. Y solicita de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que, con estimación del recurso interpuesto, se declare la nulidad de los preceptos impugnados.

Las Juntas Generales de Vizcaya, parte demandada, y la Diputación Foral de Vizcaya, codemandada, se oponen a cuantas pretensiones deduce la parte actora y, sosteniendo la conformidad a Derecho de la Norma Foral impugnada, interesan el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso interpuesto y se confirmen los preceptos cuestionados.

SEGUNDO.—Se suscita en primer lugar la revisión del art. 40 de la impugnada Norma Foral, referente a la oferta de empleo. La Administración demandante estima que dicho precepto es contrario a Derecho, al no recoger lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1993, que fija el límite máximo de incremento retributivo (1,8 por 100) del personal al servicio del sector público; y limita, asimismo, las convocatorias de plazas para ingreso de nuevo personal a las que excepcionalmente se consideren inaplazables, aplicando, así, un criterio de contención del déficit que ignora la Norma Foral.

Ha de señalarse, en primer lugar, que entre las competencias que el artículo 7 de la Ley del Parlamento Vasco, de 25 de noviembre de 1983, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos (L.T.H.), atribuye a éstos se encuentra la de elaborar y aprobar sus propios Presupuestos y Cuentas (apartado 4), sin más límite que el derivado de la aplicación de criterios homogéneos a los aplicados por las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública, en la forma que determine el Consejo Vasco de Finanzas (artículo 15.2 L.T.H.); y, de otro lado, que no existe norma en el ordenamiento jurídico que imponga a las Comunidades Autónomas, a los Territorios Históricos, ni aún a las demás Entidades Locales el mimetismo en materia presupuestaria.

Y si el artículo 20.4 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1993 dispone que "durante 1993 las convocatorias de plazas para el ingreso de nuevo personal, cualquiera que sea su naturaleza se limitarán a las que, excepcionalmente, se consideren inaplazables", fijando así un criterio de contención del gasto y del déficit público, la Norma Foral impugnada, en su artículo 40 no atenta contra el expresado criterio, por cuanto que disponer la inclusión en la oferta de empleo de todas las plazas dotadas presupuestariamente no ha de suponer necesariamente un incremento de la retribución global del personal al servicio de la Administración y aunque lo supusiera, éste pudiera muy bien resultar inferior al producido como consecuencia de la aplicación del criterio del apartado 4 del artículo 20 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1993, teniendo en cuenta la limitación que se contiene en el artículo 38 de la Norma Foral impugnada, previsiblemente, de mayor eficacia en la contención del gasto que la norma de Derecho común.

TERCERO.—Señala, asimismo, la representación de la Administración del Estado, que el artículo 46 de la Norma Foral que se examina no recoge lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1993, en tanto que los incrementos retributivos del personal no encuentran como límite la norma presupuestaria, sino que ésta se pliega al resultado de la negociación con las Organizaciones sindicales.

Con ser acertado y justo el criterio que sostiene la Administración demandada en relación con la negociación colectiva y el régimen de participación de las Organizaciones Sindicales en la determinación de las condiciones de trabajo de los empleados públicos, ello no le exime de la necesidad de fijar, como lo hace la Ley estatal, el límite de los incrementos retributivos del personal a su servicio, para el ejercicio a que se refiere la norma presupuestaria, no sólo por la propia naturaleza del

presupuesto, que constituye la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, puedan reconocer, y de los derechos con vencimiento o que se prevean realizar durante el correspondiente ejercicio económico —art. 112, de la Ley de 2 de abril de 1985 (L.R.B.R.L.) y art. 143 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (L.H.L.)—, sino, además, en garantía del cumplimiento de lo establecido en el artículo 24 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública, que tiene carácter de norma básica, de acuerdo con su artículo 1.3º, párrafo segundo, y que, por tanto, necesariamente ha de ser acatado por todas las Administraciones, incluidos los Entes Locales, sean municipios, provincias o Territorios Históricos.

CUARTO.—Respecto de la impugnación del artículo 77, referente a deducciones en concepto de primas de seguro, este Tribunal ha adoptado el criterio, en sentencias de 22 de abril y 19 de mayo de 1994, recaídas en el contencioso administrativo, nº 388/92 y 609/92, que literalmente dice: "Es preciso distinguir con fundamento en lo expuesto, por tener consecuencias importantes para la cuestión debatida, entre aquellas instituciones, organismos o regulaciones existentes con anterioridad a la normativa estatal, en este caso del Impuesto sobre el patrimonio, y que el legislador pudo, en consecuencia, valorar, a efectos de su tratamiento fiscal; y aquellas que por no haber surgido en el ámbito de ese derecho sino en el de la Comunidad Autónoma, no fueron apreciados o tenidos en cuenta al establecer la normativa; pues así como las primeras si son marginadas muestran la voluntad legislativa de prescindir de ellas, las últimas permiten entender que su régimen fiscal sería igual al de las similares legalmente consideradas; y no porque sean materias que al no nombrarlas, la Ley del territorio común se puedan regular o porque haya posibilidad de que la normativa autónoma aplique criterios no exactamente coincidentes, como se expresa de la demanda, sino porque existe una razón de esencial identidad que no produce alteración en el tratamiento legal, al incluirse sin dificultades en los criterios y finalidades de la Ley común, a través de una figura legal de tratamiento homogéneo a las expresamente mencionadas".

"Las Entidades de previsión Social Voluntaria fueron creadas por la Ley del Parlamento Vasco de 27 de octubre de 1983 (25/1983), y reglamentadas el 20 de febrero de 1984 (87/1984), en base a la competencia atribuida en el Estatuto a la Autonomía (art. 10-23), exclusiva en materia de mutualidades no integradas en la Seguridad Social y, por ello, quedan excluidas del ámbito de aplicación las Entidades colaboradoras en la gestión de la Seguridad Social y las que actúan en sustitución de las Entidades Gestoras (art. 1-2 de la Ley 25/1983). Con personalidad jurídica (art. 6 de la Ley 25/1983), y sin ánimo de lucro, su finalidad es la protección de los asociados, dotándose con sus cuotas y las cantidades entregadas por las personas protectoras físicas o jurídicas (art. 2 de la Ley 25/1983); pudiendo dar prestaciones al asociado (art. 5 del Reg. 87/1984) por causa de vejez o invalidez permanente para el trabajo (art. 5-1), a los beneficiarios por la defunción del asociado o pensionista anterior (art. 5-2), y también a estos últimos, en su caso, aportaciones o ayudas en supuestos de nacimiento o matrimonio, desempleo, vejez, incapacidad permanente o temporal, fallecimiento, intervenciones quirúrgicas y estancias en clínicas (art. 5-3), asistencia sanitaria (art. 5-4), y aportaciones económicas para reparar daños en bienes de los asociados (art. 5-5). Transcurridos varios años, se publicó la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, de 8 de junio de 1987 (8/1987), y su Reglamento de 30 de septiembre de 1988 (1307/1988); pero con anterioridad a éste, las Juntas Generales de Bizkaia, con fundamento en la normativa vasca, aprobaron la Norma Foral de 30 de junio de 1988 (6/1988) de Régimen Fiscal de las E.P.S.V."

"A diferencia de las E.P.S.V., los Planes y Fondos de pensiones no tienen personalidad jurídica (art. 25-2 Reg.), sin perjuicio de que puedan ser las sociedades anónimas, Entidades Gestoras de los Fondos (art. 20-1 de la Ley 8/1987). Caben menos contingencias, al coincidir sólo con las expresadas en los números 1 y 2 del artículo 5 del Reg. 87/1984; pero el tratamiento fiscal es sustancialmente idéntico, iniciándose las coincidencias en el ámbito objetivo de aplicación, porque el régimen tributario que establece la Norma Foral sólo es aplicable a las prestaciones comprendidas en el art. 5, números 1 y 2 del Reglamento Vasco de las E.P.S.V. (art. NF 24/1988), en adecuación con las contingencias previstas en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones (art. 8-6). Las distinciones motivadas por el sistema de gestión y su estructura jurídica, y en especial, que tengan personalidad las E.P.S.V., no trascienden en materia impositiva, que se limita a adaptaciones, estableciendo el tipo "0" por 100 en el Impuesto de Sociedades (art. 4, NF 1988; y art. 30-1 de la Ley 8/1987), la exención en el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados para las operaciones societarias en las E.P.S.V. y en la constitución, disolución y modificaciones consistentes en aumentos o disminuciones de los Fondos de pensiones (art. 30-2 de la Ley 8/1987), y la exención de los servicios de gestión, respecto el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 57 Reg. 1307/1988). Y es idéntico el régimen fiscal en las aportaciones de los socios protectores de las E.P.S.V., y los promotores en los Fondos, al ser deducibles del impuesto personal del pagador, cuando se efectúen mediante pactos que determinan la cuantía y la imputación personal (art. 5, NF 1988; art. 27-a de la Ley 8/1987; y art. 61 Reg. 1307/1988), integrándose en la base imponible del sujeto a que se vinculan, sin sujeción a retención (Reg. 1307/1988), y respecto a las aportaciones de los socios de número y ordinarios en las E.P.S.V., y de los partícipes en los Fondos, son deducibles de sus bases imponibles, con límites del 15 por 100 sobre los rendimientos netos o deducción de las cuotas en el 15 por 100, hasta la cantidad única de 500.000 pesetas o en el exceso hasta 750.000 pesetas, respectivamente (arts. 5, NF 1988; 27 de la Ley 8/87; y 64-1 y 65 del Reg. 1307/1988). Y respecto a las prestaciones, se integran en la base imponible de los perceptores de prestaciones periódicas, con retención (art. 6, NF 1988; y art. 28-1 y 2 de la Ley 28/87); estimándose renta irregular las percepciones únicas (art. 6, N.F. 1988; y Art. 28-2 de la Ley 8/1987)".

"Aplicando la doctrina expuesta en el fundamento segundo de esta resolución al darse identidad esencial en la finalidad y tratamiento fiscal previo de los Fondos de pensiones con las Entidades de Previsión Social Voluntaria, propias del derecho de la Comunidad Autónoma y, por ello, no contempladas por el legislador, debe aplicarse el mismo régimen fiscal".

Y, siendo el caso que el artículo 77 de la Norma Foral de Vizcaya objeto de impugnación en lo referente a la deducción a que hace referencia el Abogado del Estado transcribe literalmente el texto del artículo 78.4.a) de la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, que fue confirmado en la señalada sentencia de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 22 de abril de 1994, procede ahora mantener dicho criterio y rechazar el motivo de impugnación deducido por la Administración demandante.

QUINTO.—Respecto del motivo de impugnación planteado por la Administración del Estado en relación con el artículo 83 de la Norma Foral cuestionada, debe, con carácter previo recordarse el criterio de esta Sala de lo Contencioso Administrativo, sostenido ya en diversas sentencias —entre otras las de 30 de noviembre de 1991 y 7 de febrero de 1994—, que mantiene que la competencia de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, en la materia que nos ocupa, tiene su fundamento último en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, por la que se amparan y respetan los derechos

históricos de los Territorios Forales y la actualización general de dicho régimen foral, que se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía; el Estatuto de Guernica, de 18 de diciembre de 1979, en su Título III, bajo el epígrafe "Hacienda y Patrimonio", establece que "El País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma" (artículo 40), y "las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios" (artículo 41.1), pudiendo los Territorios Históricos "mantener, establecer y regular dentro de su territorio, el régimen tributario" (artículo 41.2.a), y "la exacción, gestión, liquidación e inspección de todos los Impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas, y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará dentro de cada Territorio Histórico por las respectivas Diputaciones Forales" (artículo 41.2.b) y, por tanto, con autonomía financiera de ingreso y no sólo de gasto; recordando este régimen especial, la Disposición Adicional Segunda, en su párrafo 5, de la Ley de Bases del Régimen Local, de 2 de abril de 1985; su materialización y desarrollo se efectuó en la Ley del Concierto Económico, de 13 de mayo de 1981, que reitera las competencias positivamente, en su artículo segundo, y las excluidas, por corresponder al Estado, en el artículo sexto. Ahora bien, las reglas armonizadoras del artículo 4, aunque directamente tienen esa finalidad (artículos 3.3 LCE y 41.2 EAPV), indirectamente contribuyen a señalar o a hacer explícitas algunas de las facultades de los Territorios Históricos, a través de la técnica legislativa de indicar cuándo su ejercicio se entiende no armonizado con el sistema tributario común.

Las reglas armonizadoras lo son en función del ejercicio de competencias claramente delimitadas, no simplemente administrativas, sino también las de entidad superior propias de los Territorios Históricos y de sus Instituciones Forales.

El respeto a los principios de política económica general está basado en la unidad del orden económico, cuya competencia incumbe exclusivamente al Estado, a través de las "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica (artículo 149.1.13 C.E.), determinando las orientaciones de la política económica general a través de directrices o planificaciones (para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución (artículo 131.1 C.E.), conduciendo a las actividades económicas a esas finalidades; y, de acuerdo con ellas, pero con la autonomía que confiere ejercitar una competencia exclusiva en cuanto a la "promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco" (artículo 10.25 EAPV), la Comunidad Autónoma debe atender al interés general cuyo amparo le compete y, a su vez, en otro orden de competencias, también propias, el Territorio Histórico, en lo que aquí interesa, debe proceder a adecuar el sistema tributario a las peculiaridades de la situación económica en su ámbito territorial, dentro de las coordenadas generales económicas de la Comunidad Autónoma. Por tanto, los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen que ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o con los del Estado, ni aún en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado, que es consecuencia del de unidad del orden económico; y, por ello, las incidencias en el mercado no son un obstáculo, salvo que "intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero no sólo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen", según la sentencia del Tribunal Constitucional, de 20 de noviembre de

1981; y ambos elementos, subjetivo y objetivo, se encuentran nuevamente en la sentencia del mismo tribunal, de 1 de julio de 1986, según la cual la unidad del mercado "no supone uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos" y "la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los Poderes Públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: La regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esta regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin; y, por último, que quede, en todo caso, a salvo la igualdad básica de todos los españoles".

La competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico, bajo el marco orientativo antes expuesto, está indirectamente confirmada por el principio de coordinación (artículos 3.3 y 4.1 LCE), que presupone la diversidad y el contraste de todas aquellas reglas armonizadoras que exijan estricta igualdad (artículo 4, apartados 3, 4, 5 y 6 LCE) con los restantes; y es de interés precisar que el ejercicio de esa competencia, supuesta la igualdad básica de todos los españoles y la prohibición de medidas obstaculizadoras de la libre circulación de personas o bienes o del libre establecimiento, puede, en ocasiones, incidir extramuros de la Comunidad legítimamente, pues la privación "de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldría necesariamente a privarlas, pura y simplemente, de toda capacidad de actuación" —STC de 6 de noviembre de 1981—, y "nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisibles constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado" —STC de 2 de junio de 1987—; y ello para el supuesto de que la comentada incidencia hubiere sido acreditada, circunstancia que no concurre en el presente caso.

SEXTO.—Debe seguidamente examinarse la objeción que la parte demandante plantea respecto de la D.A. 4ª NF, que regula los aplazamientos excepcionales de deudas tributarias.

La sentencia de esta Sala, de 7 de febrero de 1994, recaída en el recurso nº 218/91, expresó que, si las instituciones de los Territorios Históricos tienen competencia para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos que integran la Renta de Aduanas, los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 de la LCE, en concordancia con el artículo 42.2 del EAPV, las normas sobre fraccionamiento y aplazamiento del pago de las deudas tributarias, necesariamente, han de entenderse incluidas dentro del ámbito competencial más amplio reconocido, con la debida sujeción, claro está, a las normas de coordinación y armonización a que se refieren los artículos 3 y 4 de la LCE, según resulta del artículo 7.5.e) LCE que incluye, en lo referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas, entre las materias sobre las que las instituciones de los Territorios Históricos tienen competencia para mantener, establecer y regular su régimen tributario, además de los modelos y plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones, las modalidades de ingreso dentro del ejercicio.

SÉPTIMO.—Finalmente queda por examinar la legalidad de que fija el interés de demora en el 12% anual; y contempla su posible modificación por el Director General de Hacienda y Finanzas.

La Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco (L.C.E.), en la redacción dada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, establece en su artículo 4 normas de armonización que habrán de ser respetadas por los Territorios Históricos al establecer su Sistema Tributario; disponiendo la primera de dichas normas armonizadoras la aplicación de la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en dicha Ley.

Si, de un lado, es claro que el interés de demora que se aplica a las relaciones jurídico-tributarias constituye un concepto de esta naturaleza y, por tanto, sometido a las medidas de coordinación a que hace referencia la señalada norma primera del artículo 4 L.C.E., esto es, a la Ley General Tributaria y demás disposiciones que se dicten en su desarrollo, sin que los Territorios Históricos puedan introducir en su Sistema Tributario uno diferente al del Estado, el Tribunal Constitucional (Sent. 14/1986, de 31 de enero) ha despejado toda posible duda al respecto, al declarar que “La determinación cuantitativa del interés de demora de estos créditos ha de merecer un tratamiento unitario en todo el territorio nacional, por lo ya expuesto y porque, en esa misma línea de ideas, al consistir en un simple incremento de la deuda tributaria, motivado por el impago del crédito principal, bien se considere de cariz sancionatorio para el deudor, o de resarcimiento para el ente titular del crédito, no se advierte motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según sea la Entidad acreedora, sino que, por el contrario, debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1.18 de la C.E., sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas”. De todo lo cual resulta que la previsión contenida en la D.A. 7ª es contraria a Derecho y, por tanto, ha de ser anulada.

OCTAVO.—De cuanto ha quedado expuesto y ha sido razonado ha de seguirse la estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo, en tanto que, al resultar disconformes con el ordenamiento jurídico, procede únicamente anular de la Norma Foral, nº 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, los siguientes preceptos: artículo 46 y Disposición Adicional 7ª.

De conformidad con lo establecido en el artículo 131.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, no se está en el caso de hacer un especial pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en esta instancia.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que estimamos en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta contra la Norma Foral 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya para 1993, en particular, sus artículos 40, 46, 77, 83, y las disposiciones adicionales 4ª y 7ª, anulando, por resultar disconformes con el ordenamiento jurídico, el artículo 46 y la disposición adicional 7ª, y confirmando los demás preceptos examinados de la Norma Foral, nº 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya. Sin especial pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en esta instancia.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-26

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de abril de 1995

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 9

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Pagos a cuenta

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Que por la representación del Estado, actuando en su nombre el Sr. Abogado del Estado, se acuerda interponer recurso en la vía contencioso administrativa, al amparo de lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley 7/85 de 2 de Abril reguladora de las Bases del Régimen Local, contra la resolución de 28 de Febrero de 1.992 de la Diputación Foral de Guipúzcoa que contenía una liquidación tributaria en concepto de retenciones de capital mobiliario a cuenta del I.R.P.F., a la entidad (...), recurso de cuya demanda se dio traslado a la Administración demandada que contestó en tiempo y forma oponiéndose.

SEGUNDO.—Como principal argumento impugnatorio sostenía la parte recurrente, el Abogado del Estado, que la Hacienda Foral Guipuzcoana no era la competente, territorialmente hablando, para dictar el acto de liquidación en detrimento de la competencia de la Hacienda Estatal pues es en territorio común, en Madrid, donde está el domicilio de (...) que es la entidad que emite la póliza que dará lugar a la retención.

Por su parte la Administración demandada, en este caso la Diputación Foral de Guipúzcoa, entendía conforme a Derecho el acto impugnado por lo cual solicitaba que se dictara una sentencia en la que se desestimaran íntegramente las pretensiones del recurrente.

TERCERO.—La cuestión sometida a debate en estos autos, ha sido objeto de pronunciamiento en esta Sala, en su sentencia de fecha diecinueve de Octubre de mil novecientos noventa y tres, en al que se resolvía el recurso nº 753/91, por lo que en base al principio de igualdad que contiene el artículo 14 de la Constitución y de unidad de doctrina, debe darse a este caso, idéntica solución. Manifestábamos entonces: "Sostiene en síntesis el Sr. Letrado del Estado que la Hacienda foral vizcaína es incompetente para practicar la liquidación tributaria, puesto que practicada liquidación por el Inspector-jefe de la Delegación Especial de Hacienda de Madrid en fecha de 29 de Octubre de 1990, por deuda total de 17.304.760.037 pesetas, en concepto de IRPF, retenciones por

rendimientos de capital mobiliario, consecuentes a la comprobación de operaciones formalizadas como seguros de vida "a prima única" y a la conclusión de que se trataba de verdaderas operaciones de imposición de capitales con remuneración de carácter financiero sujeta a tributación por el impuesto personal, el artículo 12.4 del Concierto Económico con el País Vasco establece el punto de conexión aplicable al caso en materia de retenciones por rendimientos de capital mobiliario, situándolo en el establecimiento de la entidad obligada a retener en la fuente, y como en el caso de (...), dicho establecimiento no está situado en territorio foral vasco sino en la Villa de Madrid, donde la sociedad aseguradora detenta su domicilio fiscal según el artículo 8 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, y desde donde emite bien la póliza individual, o bien el certificado en el seguro colectivo, la Administración competente para exigir el ingreso de las retenciones tributarias es exclusivamente la del Estado, sin que le competa, en parte, a la Hacienda foral vizcaína, como ésta pretende a través del acto que se impugna.

Por su parte, la Diputación foral demandada, sobre la base de una circunstancia indubitada como lo es que las operaciones de aseguramiento se canalizaron a través de la red comercial de oficinas de una conocida entidad bancaria, a la sazón sociedad dominante del grupo de beneficio consolidado en el que la entidad aseguradora se integra, considera en cambio que tales operaciones se realizaron parcialmente en territorio foral a través de verdaderos "establecimientos", por ser en tales oficinas bancarias donde se han contratado las adhesiones individuales a las pólizas colectivas y se han satisfecho las prestaciones del contrato, abundándose en la idea de que la noción de establecimiento que emplea el artículo 12.4 del C.Econ. ha de ser diferenciada de la de domicilio fiscal que parece abrazar la Administración estatal, así como de la de "instalación" utilizada por el artículo 18 del Concierto Económico a efectos determinativos de la Administración competente para exigir el Impuesto de Sociedades, hasta la modificación aprobada por Ley 27/90.

Y en efecto, según el criterio de esta Sala, resulta más plausible la tesis sustentada por la Administración demandada pues el concepto de establecimiento que brinda el ordenamiento tributario es de mayor amplitud que el de una sede o instalación propia de la persona o entidad sujeta a la relación jurídica tributaria, y así, como ejemplo, el artículo 13 de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, definía el establecimiento permanente como "cualquier lugar fijo de negocios donde el sujeto pasivo realice actividades empresariales o profesionales", y dentro de la enumeración siguiente, además de las sedes de dirección, sucursales, oficinas, instalaciones, almacenes, etc (...), añadía "las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo", señalando "in fine" que, "en defecto de los anteriores criterios, se considerará lugar de prestación de los servicios el del domicilio de quien los preste". Es decir, que este concepto legal amplio, de suyo no tan distante del que desplegaba el artículo 18 del Concierto Económico, cualquier sede de gestión de negocios en que se contrate por cuenta de la persona o entidad prestataria del servicio, sin exigir la titularidad sobre el local o instalación inmueble ni sobre la actividad que en el mismo se desenvuelve.

Si, a continuación, se verifica el contenido de los informes inspectores obrantes en el expediente, procedente de una o ambas Administraciones litigantes, o de la fundamentación del propio acto administrativo que eleva a definitiva la propuesta de liquidación inspectora, se registran afirmaciones significativas no puestas en cuestión a nivel de hecho, tales como que "el tomador es el BANCO (...), y el grupo asegurable los clientes de dicho Banco o de otros del grupo", o que "de modo genérico, se ha

manifestado a la Inspección que la decisión (sobre penalizaciones) corresponde al Banco", —folio 3—, que "las solicitudes de resolución se firmaron en Diciembre de 1986, previo aviso a los clientes por parte de la entidad bancaria interviniente", y "que fueron abonados intereses a los clientes por parte de la entidad bancaria al producirse la resolución de la póliza", "que, en ningún caso, la respectiva oficina bancaria les dio a conocer las peculiaridades específicas del supuesto contrato de seguro al que se iban a incorporar al firmar el boletín de adhesión, siendo informados exclusivamente, de la rentabilidad económica y de las ventajas fiscales del producto ofertado", o "que la oficina bancaria no les ha facilitado documentación al respecto", (de los intereses recibidos al anular la póliza), —folio 6—, así como la trascendente constatación de que, "la mecánica relativa a la captación del negocio correspondiente a estas operaciones y a la inversión de las primas cobradas convierte a la sociedad inspeccionada en un instrumento de la entidad bancaria a que pertenece" —folio 4—. "La facultad de penalizar o no los rescates corresponde, según la entidad aseguradora, única y exclusivamente al tomador del seguro", (la entidad bancaria), y que las pólizas colectivas "se han canalizado a través de la red de oficinas del BANCO (...)" —folio 7—.

Pues bien, de este rápido recorrido por expresiones de distinta fuente y procedencia que se incorporan a las diversas actuaciones de policía administrativa que se encuentran en el origen de las liquidaciones tributarias practicadas por ambas Administraciones, solo puede venirse a la conclusión de que en términos reales y efectivos, y como primer escalón de la absorción de la actividad formalmente aseguradora por parte de una entidad crediticia a cuyo grupo pertenece, los suscriptores de los contratos con la sociedad aseguradora obligada al pago de la liquidación impugnada, se relacionaban exclusivamente con una organización empresarial que actuaba como "delegada" o agente de la primera en todos los aspectos de la vida del negocio jurídico, y que ponía a disposición sus oficinas e instalaciones abiertas al público para tal fin, con lo cual el lugar de expedición de los documentos representativos o creditivos del negocio jurídico, pasa a ser un detalle secundario una vez que las bases de la territorialización de los negocios y de las manifestaciones de riqueza que el precepto concertado establece se encuentran suficientemente acreditadas, como así lo corrobora igualmente que en el artículo 12.1.c), que las partes dejan matizadamente al margen por razones subjetivas atinentes a la entidad interviniente, se requiera tan solo que los intereses y demás contraprestaciones financieras de operaciones pasivas de las entidades de crédito, se realicen en territorio vasco "y se satisfagan por establecimientos situados en el mismo", abstracción hecha de donde centralice cada entidad bancaria su negocio y donde se sitúe su domicilio fiscal."

CUARTO.—Es menester por tanto que se dicte una sentencia que desestime íntegramente las pretensiones formuladas por la parte recurrente en estos autos.

Ref. TSJPV-27

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 5 de mayo de 1995

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1490/1992 y 1491/1992

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 48

Voces:

- Tutela financiera de los Entes locales
- Reclamación económico-administrativa

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se interponen el presente recurso contencioso-administrativo, número 1490, y sus acumulados, números 1491, 1492 y 1493, todos ellos de 1992, por el Procurador de los Tribunales, en representación del Ayuntamiento de Llodio, contra los Acuerdos del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, de 9 de abril de 1992, estimatorios de las reclamaciones, números 86, 87, 89 y 91, todas de 1991, promovidas contra las liquidaciones giradas por dicho Ayuntamiento a la «Sociedad Anónima Vidrala», en concepto de Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

La parte actora funda su pretensión anulatoria de los actos administrativos objeto de revisión en la falta de competencia del Organismo Jurídico Administrativo de Álava para conocer de los actos en materia tributaria del Ayuntamiento demandante, y en que los acuerdos municipales desestimatorios de los recursos de reposición interpuestos no carecen de motivación, y en que ésta aun pudiendo reputarse de insuficiente no ha producido indefensión a la sociedad recurrente.

La Administración Foral de Álava, parte demandada, no se ha personado en el proceso.

La entidad «Vidrala, SA», parte codemandada, sostiene la competencia del Organismo Jurídico Administrativo de Álava para el conocimiento de las reclamaciones de que se trata, así como la falta de motivación de las resoluciones municipales, que determinan la conformidad a derecho de los actos que aquí se impugnan, por lo que solicita el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso interpuesto.

SEGUNDO.—La primera cuestión que se debate en este pleito se refiere a la competencia del Organismo Jurídico-Administrativo de Álava para conocer de los actos dictados por el Ayuntamiento de Llodio consistente en resoluciones desestimatorias de

los recursos de reposición interpuestos contra liquidaciones giradas en concepto de plusvalía, que la parte demandante niega y la codemandada defiende.

Aun siendo cierto que el OJA de Álava formalmente gozaba de la competencia que ahora se discute, al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.5, párrafo segundo, de la Norma Foral Alavesa 41/1989, de 19 de julio, reguladora de las Haciendas Locales, que contemplaba la posibilidad de interponer contra la resolución expresa o tácita del recurso de reposición sobre aplicación y efectividad de tributos municipales, con carácter previo al recurso contencioso-administrativo, reclamación económico-administrativa ante ese Organismo, de conformidad con lo establecido en el artículo 155 de la Norma Foral General Tributaria de Álava, no puede obviarse que el Tribunal Supremo, en Sentencia de 3 de abril de 1990, anuló el párrafo 2 del artículo 161 de la Norma Foral General Tributaria de Vizcaya, de 26 de marzo de 1986, que otorgaba competencia al Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya para conocer de los acuerdos de las Corporaciones Locales en materia de aplicación y efectividad de tributos y de las denegaciones expresa o tácita de las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de dichas Corporaciones en materia de presupuestos, imposición de tributos y aplicación y modificación de Ordenanzas Fiscales, señalando seguidamente el plazo de 90 días contados a partir de la interposición, para entender desestimada presuntamente una reclamación, bajo el criterio de que partiendo de lo dispuesto en el artículo 137 de la Constitución, según el cual los municipios gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses, lo que ratifica el artículo 140 de la propia Constitución al decir que ésta garantiza la autonomía de los Municipios, que gozarán de personalidad jurídica plena, para establecer a continuación que esta autonomía proclamada constitucionalmente, es incompatible con una intervención de la Administración mediante la cual se apruebe o rechace un acuerdo de una Corporación Local mediante el que se apruebe un presupuesto, imponga un tributo o se apruebe o modifique una Ordenanza Fiscal; de tal modo que es indiferente a estos efectos, que ese acto de la Administración se dicte por una Corporación o por un órgano de la Administración que se denomine Tribunal, pero que es la propia Administración la que lo establece, regula su composición, dicta normas de procedimiento y determina sus competencias, y es indiferente también que la actividad de dicho órgano fiscalizador se ponga en marcha bien de oficio, bien a instancia de parte, puesto que la esencia de la tutela es que un órgano de la Administración, no superior jerárquico de otro, pueda o bien autorizar, o bien anular, o bien sustituirlo, y esto y no otra cosa ocurre cuando los acuerdos de una Corporación Local aprobando un presupuesto, o aprobando una Ordenanza, pueden ser no ya sólo suspendidos, sino anulados en todo o en parte por otro órgano de la Administración, con lo que la autonomía constitucionalmente declarada queda no ya limitada o disminuida, sino prácticamente anulada; pues cabe dentro de lo posible que los acuerdos municipales no reúnan todos los requisitos de forma o de fondo, para ser eficaces; pero ello deberá ser puesto de manifiesto solicitando la actividad de un poder independiente de la Administración, como es el judicial, con objeto de que la autonomía municipal sea cierta, real y verdadera. Y concluye que por las mismas razones expuestas, tampoco procede admitir la intervención de los Tribunales Económico-Administrativos para conocer en lo referente a materias de aplicación y efectividad de tributos, pudiendo agregarse a lo ya dicho que supondría el establecimiento de un régimen de desigualdad al someter a los Municipios del País Vasco a un régimen ya desaparecido para el resto de los Municipios del Estado, sin que las peculiaridades existentes desde luego, en el Territorio Histórico, autoricen tal desigualdad, que va en perjuicio de un derecho constitucionalmente reconocido, como

es el de la autonomía municipal. Criterio seguido por el Tribunal Supremo en Sentencias de 11 de abril y 5 de octubre de 1990 y 4 de junio de 1991.

Es por ello que a partir de la Ley 7/1985, de 2 de abril, no es jurídicamente posible sostener la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos Forales para conocer de los acuerdos de las Corporaciones Locales en materia de aplicación y efectividad de tributos y de las denegaciones expresa o tácita de las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de dichas Corporaciones en materia de presupuestos, imposición de tributos y aplicación y modificación de Ordenanzas Fiscales.

TERCERO.—Esta dicotomía que se produce en el ordenamiento jurídico entre lo sustantivo y lo formal, que llevó al Ayuntamiento de Llodio a ofrecer recurso contencioso-administrativo, no obstante la normativa vigente —lo que podría suponer la necesidad de retrotraer las actuaciones administrativas al momento en que la Administración Local hizo el incorrecto ofrecimiento de medios impugnatorios contra las resoluciones que desestimaban los recursos de reposición dirigidos contra las liquidaciones de plusvalía—, frente a las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición interpuestos y a la «Sociedad Anónima Vidrala» a interponer contra aquéllas, sin embargo, reclamaciones económico-administrativas ante el Organismo Jurídico-Administrativo de Álava y a éste a admitirlas y resolver sobre una de las cuestiones allí planteadas, no puede llevar a situaciones de indefensión o defectuosa aplicación de la tutela judicial efectiva garantizada por el artículo 24 de la Constitución, para quien se atuvo y acató lo dispuesto en la normativa en vigor que resultaba de aplicación.

De otro lado, aun apreciándose falta de competencia en el Organismo Jurídico-Administrativo de Álava, el principio de economía procesal exige examinar el motivo impugnatorio tenido en cuenta por dicho Organismo para estimar las reclamaciones ante él interpuestas, y que también es objeto de discusión por las partes en este pleito, en orden a evitar que esa misma cuestión dé lugar a un nuevo proceso contencioso-administrativo con la generación consiguiente de acciones y gastos inútiles.

Sostuvo la mercantil «Vidrala» y admitió el Organismo Jurídico la falta de motivación de los Decretos de la Alcaldía de Llodio, de fecha 15 de febrero de 1991, que, por toda fundamentación, justificaban la desestimación del recurso de reposición en que: «Los Servicios Jurídicos Municipales informan que no son de aceptar los argumentos esgrimidos por el recurrente, pues la jurisprudencia ha resuelto casos similares en igual sentido a lo actuado por el Ayuntamiento, por lo que se proponen confirmar las liquidaciones recurridas», sin dar respuesta cumplida a los motivos de impugnación deducidos por la entidad recurrente referidos a la falta de concordancia entre el valor final tenido en cuenta en la liquidación y el valor corriente en venta del suelo en aquel lugar y tiempo, en la inclusión de terrenos de cesión obligatoria al Ayuntamiento, y en la inaplicación de bonificaciones y otros beneficios fiscales procedentes según la parte recurrente, e incumpliendo lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo, incurriendo así en insuficiente motivación con la consecuencia de indefensión para el interesado que se ve impedido de combatir los Decretos impugnados por motivos de fondo o sustantivos.

Resultando, por tanto, conforme a derecho el acuerdo del Organismo Jurídico de Álava, en cuanto que apreció tal falta de motivación de los Decretos de la Alcaldía de Llodio, de 15 de febrero de 1991, debe aquél ser confirmado y éste anulado, procediendo retrotraer las actuaciones del expediente administrativo al momento en que el

Ayuntamiento de Llodio hubo de dictar las oportunas resoluciones a los recursos de reposición debidamente fundamentadas para que, en su caso, así lo lleve a efecto.

CUARTO.—No se está en el caso de hacer un especial pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en esta instancia, de conformidad con lo establecido en el artículo 131.1 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente,

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales en representación del Ayuntamiento de Llodio, contra los Acuerdos del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, de 9 de abril de 1992, estimatorios de las Reclamaciones números 86, 87, 89 y 91, todas de 1991, promovidas contras las liquidaciones giradas por dicho Ayuntamiento a la «Sociedad Anónima Vidrala», en concepto de Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y declaramos que los acuerdos recurridos, en el aspecto examinado, se encuentran ajustados a derecho y, por tanto, los confirmamos, procediendo retrotraer las actuaciones del expediente administrativo al momento en que el Ayuntamiento de Llodio hubo de dictar las oportunas resoluciones en los recursos de reposición promovidos debidamente fundamentadas, para que, en su caso, así lo lleve a efecto. Sin condena en las costas procesales devengadas en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-28

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 4 de septiembre de 1995

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1201/1993, 1202/1993 y 1203/1993

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 40

Voces:

- Impuesto sobre Actividades Económicas
- Cooperativas
- Terminología y conceptos de la LGT

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo número 1201/1993, al que se acumularon, por Auto de 26 de febrero de 1994, los recursos números 1202 y 1293 del mismo año, la Disposición Adicional Novena de la Norma Foral 9/1992, de 23 de diciembre, sobre Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Vizcaya para el año 1993, por la que «con efectos a partir del 1 de enero de 1993 se deroga la letra a), del número 4, del artículo 33 de la Norma Foral 9/1991, de 17 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas», que les concedía en el Impuesto sobre Actividades Económicas una bonificación del 95 por 100 de la cuota y, en su caso, de los recargos. Y en la demanda se solicita la nulidad de pleno derecho de la expresada Disposición Adicional, y se reconozca el derecho a continuar disfrutando de la bonificación.

SEGUNDO.—Se alega, en relación con la legitimación pasiva, que debe considerarse parte demandada a la Administración de que proviniese el acto o disposición a que se refiere el recurso [art. 29.1.a) LJCA], entendiéndose por administradores públicas, entre otras, las Entidades que integran la Administración Local (art. 2.1.c de la Ley 30/1992), y por Entidades Locales Territoriales, a la Provincia (art. 3.1 de la Ley 7/1985), por lo que hay una personalidad jurídica única del Territorio Histórico y, sin embargo, se han personado dos órganos de la misma Administración Pública, la Diputación Foral y las Juntas Generales. También se expone que se desconoce la razón del personamiento, como coadyuvante, del Ayuntamiento de Basauri; y debería comprobarse si su defensa está encomendada a un Letrado de sus servicios jurídicos [art. 447.t) LOPJ].

Respecto a la primera cuestión la Sentencia de esta Sala de 16 de octubre de 1989, no afectada en lo que se expresa por la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de

1993 dice «conviene traer a colación las siguientes proposiciones extraídas de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 26 de abril de 1988, que, a su vez, recogen evolutivamente, los anteriores criterios sentados en la interpretación de la Disposición Adicional Primera de la Constitución —singularmente en las SSTC 11/1984, de 2 de febrero, 16/1984, de 6 de febrero, y 123/1984, de 18 de diciembre—»: «A) La Disposición Adicional Primera de la Constitución, prescribe, en su primer apartado, el amparo y respeto a los derechos históricos de los territorios forales, dando con ello acogida a una garantía institucional... que alcanza como mínimo irreductible, a proteger un régimen de autogobierno territorial con el que quepa reconocer el régimen foral tradicional de los distintos territorios históricos...» (F. 4). El segundo apartado de la Disposición Adicional Primera... «la actualización general de dicho régimen foral se llevaría a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía» supone un complemento indisoluble del anterior, ya que la actualización que en él se prevé resulta consecuencia obligada, tanto de la necesaria adaptación a los mandatos constitucionales de los "derechos históricos" que se amparan y respetan «... la Constitución no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución o superiores a ella, sino una norma de poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones "históricas" anteriores» (F. 3), como, igualmente, de la inevitable acomodación de las normas al nuevo orden territorial basado en unas entidades, las Comunidades Autónomas, anteriormente inexistentes, lo que determina que la actualización del régimen foral haya de llevarse a cabo, también, en el marco de los Estatutos de Autonomía. «B) El Estatuto Vasco de 1979 aborda el cometido de facilitar el "marco" a la expresión actualizada del régimen foral de cada uno de los Territorios Históricos que se integran en la Comunidad Autónoma del País Vasco mediante dos vías: por un lado, de forma genérica, conformando el reconocimiento de la existencia de los regímenes forales de los Territorios Históricos; por otro, concretando y especificando su contenido mínimo (F. 5). Al primero de los señalados aspectos, de reconocimiento y garantía genérica, responde el artículo 3 del Estatuto, que proyecta la garantía institucional sobre la organización e instituciones privativas de autogobierno "cada uno de los Territorios Históricos que integran el País Vasco podrán en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno" y el artículo 37.2 del Estatuto, que proyecta la garantía institucional sobre el régimen foral y las inherentes competencias de los Territorios Históricos que el mismo Estatuto determina... se trata, pues, de una regla de garantía e interpretación, que coloca en lugar preferente, en cuanto a su respecto y protección, a los regímenes forales en su definición estatutaria, tanto frente a las instituciones comunes del País Vasco como a los poderes centrales del Estado...» (F. 6). C) «La segunda vía de actualización estatutaria del régimen foral, dirigida a expresar el contenido concreto de la "garantía foral", tiene su cauce en el artículo 37, apartados 3 y 4 del Estatuto Vasco, en los que se define "... un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral" y que resulta por tanto ser el mínimo sino el que desaparecería la misma imagen de la foralidad y, además, un ámbito de expansión de ese régimen, que se hace depender de la actuación de otros órganos...» (F. 6). Al contenido nuclear del régimen foral actualizado responde la reserva competencial a favor de las "Instituciones de los Territorios Históricos" respecto de las materias nominalmente especificadas en el apartado 3, subapartados a) a e) y primer inciso del subapartado f) del artículo 37 del Estatuto Vasco, en tanto que, el apartado 3.f), «in fine» y el apartado 4 del artículo 37, contemplan «... la posibilidad de transferencia o atribución de competencias adicionales al núcleo de la foralidad,

competencias que pueden derivar, bien del Estatuto de Autonomía, bien de los procedimientos previstos en el artículo 150.1 y 2 de la Constitución» (F. 6).

Se sigue de las anteriores proposiciones que la potestad de organización genéricamente reconocida a los Territorios Históricos en los artículos 3 y 24.2 del Estatuto Vasco y de la que dimana la concreta reserva competencial en materia de «organización, régimen y funcionamiento de sus propias instituciones» dispuesta en el art. 37.3.a), forma parte del contenido nuclear del régimen foral actualizado por el Estatuto Vasco que es objeto de la garantía constitucional reforzada. La anterior conclusión requiere... ulteriores precisiones referidas al ámbito material de la potestad de autoorganización atribuidos a los Territorios Históricos y a la posición en el sistema jurídico de las normas producidas en su ejercicio, y así en el ámbito de la potestad de organización, debe distinguirse entre el reconocimiento genérico que efectúa el artículo 3 del Estatuto de la capacidad jurídica de los Territorios Históricos para actuar en materia de «organización e instituciones privativas de autogobierno», y el alcance concreto que en el artículo 37.3.a) se da a la competencia organizativa reservada a aquéllos con el carácter de «exclusiva», ya que esta última se ciñe a la organización, régimen y funcionamiento de sus «instituciones» propias, siendo así que el significado de dicha expresión es similar al de «órganos forales» que se emplea en el apartado 1) del propio artículo al prescribir que se regirán por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos. De ello ha de seguirse que la competencia organizatoria —con el carácter de «exclusiva» en el orden administrativo— atribuida a los entes forales se predica respecto del régimen orgánico y de funcionamiento de las «instituciones privativas de autogobierno», entendiéndose por tales los órganos forales de base corporativa denominadas Juntas Generales y Diputación Foral.

Son, por tanto, Órganos Forales del Territorio Histórico de Vizcaya las Juntas Generales y la Diputación Foral (art. 1.2 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de «Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos»; y art. 1 de la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre "Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las Instituciones Forales del Territorio Histórico de Vizcaya"); y ya se entienda que, al tener el Diputado General la representación de la Diputación Foral (art. 14.1 de la Norma Institucional 3/1987), que actúa con personalidad jurídica única (art. 57 de la Norma Institucional 3/1987), admite que las Juntas Generales tengan personalidad jurídica diferenciada, o se piense que es una expresión particularizada de la personalidad jurídica que corresponde únicamente al Territorio Histórico, en todo caso éste estaba representado, cumpliéndose con lo dispuesto sobre la representación común del Territorio Histórico y Diputación Foral (art. 23.1 de la Norma Institucional 3/1987); y no supone, en este caso, ninguna distorsión procesal la concurrencia de ambos órganos, al no incidir sobre costas y ser reiterativos los argumentos de la Diputación Foral; además de que afectaría gravemente a la tutela judicial y economía procesal declarar una nulidad que no ha sido solicitada expresamente en relación con esta cuestión».

En la Sección Décima de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico, bajo el epígrafe «Haciendas Locales» se dice que «el Impuesto sobre Actividades Económicas se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (art. 42.1); y en Vizcaya la Norma Foral de Haciendas Locales 5/1989, de 30 de junio, menciona el indicado Impuesto como de obligatoria exigencia (art. 19.1), y ha sido regulado, conforme a las previsiones del Concierto Económico, por la Norma Foral 6/1989, de 30 de junio; sin que, a la vista de su normativa, pueda estimarse que cualquier municipio en que se ejerzan "actividades

empresariales, profesionales o artísticas" (art. 1 de la NF 6/1989) y, especialmente, si es importante demográfica y económicamente, carezca de interés directo para apoyar la suspensión de bonificaciones a las cooperativas que notoriamente existen en su territorio municipal, pues le afecta favorablemente. Y respecto a la alegación sobre el Letrado director del Ayuntamiento carece de cualquier prueba que la fundamente.

TERCERO.—La parte recurrente alega que en la tramitación de la Ley de Presupuestos se prescindía del trámite necesario de exposición al público para que puedan ser examinados y presentar reclamaciones; por establecerlo la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local 7/1985, de 2 de abril (art. 112) y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre (art. 150); pues, aunque la elaboración y aprobación de presupuestos es una competencia exclusiva de los Territorios Autónomos (art. 37.3.b) no impide la necesidad de aplicar las Leyes Básicas del Estado, del mismo modo que se aplican a otras competencias exclusivas, ordenándose que «corresponde a los Territorios Históricos del desarrollo normativo y ejecución de la legislación básica del Estado en aquellas materias atribuidas a la competencia exclusiva de aquéllas» (art. 7.d LTH 27/1983). También se expone que debió acompañarse una memoria razonada de la incidencia de la supresión de las bonificaciones, porque siguiendo a la Ley General Tributaria, la Norma Foral General Tributaria 3/1986, de 26 de marzo, dispone que «todo proyecto de Norma por el que se proponga el establecimiento, modificación o prórroga de una exención o bonificación tributaria requeriría que, previamente, el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, haya expuesto a la Diputación Foral en Memoria Razonada: a) la finalidad del beneficio tributario; b) la previsión cifrada de sus consecuencias en los ingresos públicos» y «dicha Memoria se unirá al proyecto de Norma para su presentación a las Cortes Generales» (art. 14).

En la Sentencia de esta Sala de 24 de junio de 1991, cuya doctrina se mantiene, se decía que «el artículo 37.3 del Estatuto de Autonomía, incluye, como competencia exclusiva de los órganos forales de cada Territorio Histórico, la elaboración y aprobación de sus presupuestos, lo que... significa que tal actividad forma parte del contenido mínimo que constituye el núcleo de la foralidad»; y «reiterando lo ya afirmado por esta Sala en Sentencia de 6 de febrero de 1990, y de aplicación por el principio de unidad de doctrina: "... la ubicación en el `núcleo de la foralidad' de la competencia de elaboración y aprobación de los presupuestos del Ente Foral, significa primeramente, en su dimensión normativa, que la regulación de esa actividad forma parte del régimen foral, lo que comporta que se sujete a las peculiaridades forales del régimen público (STC 76/1988, F. 2), que dimanen de la actualización del régimen foral llevada a cabo según la Disposición Adicional Primera de la Constitución, `en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía' y `de otra parte, en el plano de la actuación jurídica, la atribución, dentro de la materia administrativa presupuestaria, de la referida competencia con carácter de exclusiva y, por tanto excluyente de la concurrencia de iguales títulos competenciales en el ámbito administrativo, significa también, que la actividad atinente a la elaboración y aprobación de los Presupuestos del Territorio Histórico queda encomendado como propia a la gestión autónoma de las Instituciones Forales". Y "el artículo 7 LTH integra entre las competencias exclusivas de los Órganos Forales de los Territorios Históricos, la `elaboración y aprobación de sus propios Presupuestos y Cuentas, así como de las operaciones de crédito y financieras, en los términos que resulten del Título Segundo de la presente Ley', `distinguiendo, a continuación, de aquéllas, las que corresponden a los Territorios Históricos de desarrollo y ejecución de las normas emanadas de las Instituciones Comunes (art. 7.b), y de la legislación básica del Estado en las materias atribuidas a la competencia

exclusiva de aquéllas (art. 7.d); así como las que corresponden a los Territorios Históricos, también dentro de su territorio, en ejecución de la legislación de las Instituciones Autónomas, en las materias que especifican (art. 7.c); y `en las materias que sean de la competencia exclusiva de los Territorios Históricos, les corresponde a éstos, según dispone el artículo 8 LTH la potestad: `a) normativa, aplicándose las normas emanadas de sus Órganos Forales con preferencia a cualesquiera otras...'; b) Reglamentarios; c) Administrativa, incluida la Inspección; y d) Revisora, en la vía administrativa". "El artículo 15 LTH, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 37.3.b) del Estatuto y 7 de la LTH, dispone que 1.º) `... sus Territorios Históricos elaborarán y aprobarán anualmente sus respectivos Presupuestos, conteniendo todos los ingresos y gastos de su actividad pública', añadiendo que los presupuestos `... de cada Territorio Histórico serán elaborados por su respectiva Diputación Foral y aprobados por sus Juntas Generales"».

De acuerdo con la LTH (art. 8.a, y 15.1), la Norma Foral Institucional de Vizcaya 3/1987, atribuyó competencias a las Juntas Generales para aprobar los Presupuestos Generales de los Territorios Históricos (art. 4.2 y 7.2.a.1.º), previa aprobación de los proyectos de Presupuestos por la Diputación Foral (art. 17.1.º.5); sin que en la tramitación ante la Diputación Foral o, después, ante las Juntas Generales, esté prevista en la norma Institucional la exposición pública, ni en el Texto Refundido de la Disposición vigentes en materia Presupuestaria de 24 de febrero de 1987 (arts. 35 a 43). La LHL 39/1988, no es aplicable al quedar excluidos «los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra» (art. 1.3). Y no es susceptible de eludirse la normativa propia del Territorio Histórico haciendo una distinción entre las materias de Hacienda, y el Presupuesto, como especialidad del procedimiento administrativo, a fin de salvar la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/1985 (Apartados 5 y 1).

El Partido Nacionalista Vasco, por una enmienda de adición durante la tramitación en las Juntas Generales introdujo la Disposición Adicional Novena que, por admitida, no llegó a discutirse en el Pleno, haciendo inaplicable el artículo 14 de la NFGT que se refiere a la fase de anteproyecto en la Diputación Foral; y, además, sustantivamente, la redacción de ese artículo denota, al referirse a las incidencias en los ingresos públicos, que las modificaciones en las bonificaciones no son las de repercusión favorable, tal como su supresión total o parcial; y, en todo caso, la enmienda fue acompañada de una motivación consistente en «evitar que las Cooperativas compitan en mejores condiciones que otros operadores económicos como consecuencia de una bonificación en un impuesto, como es el de Actividades Económicas, cuyo hecho imponible lo constituye el mero ejercicio de la actividad y, por tanto, no debe ser merecedor de un trato fiscal favorable».

CUARTO.—El mantenimiento, establecimiento y regulación del régimen tributario debe efectuarse «atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, y las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco...» (art. 41.2.a EA); y como normas de armonización del Concierto Económico está que «se aplicarán la Ley Especial Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología, conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la presente Ley» (art. 4.1); y puesto que la Ley General Tributaria y la equivalente Norma Foral, establecen que «se regularán, en todo caso, por Ley, "el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias" (art. 10.b), la parte recurrente mantiene

que se ha infringido la reserva de ley, puesto que sólo por una del Estado o de la Comunidad Autónoma se podría haber suprimido la bonificación, y no por una Norma Foral, que no tiene rango de ley (art. 6.2 LTH). Aunque se estimara que la reserva legal sobre bonificaciones de la Ley General Tributaria es un principio general que se puede tener por incluido entre los "conceptos" (art. 4.1 LCE 12/1981), en la Sección Décima de esta Ley se establece que "el Impuesto sobre Actividades Económicas se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos" (art. 42), y es al referirse a los "otros tributos locales" (art. 44), distintos del expresado, del que recae sobre Bienes Inmuebles y sobre Vehículos de Tracción Mecánica, cuando se especifica que se debe respetar la norma primera del artículo cuarto del Concierto; y la Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero, efectuó una interpretación del artículo 133.3 CE, en el sentido de limitar la norma de ley para el establecimiento de los beneficios fiscales, no así para su impresión, reducción o modificación».

QUINTO.—En el derecho común la Ley General de Cooperativas 52/1974, de 19 de diciembre, dedicaba a «normas fiscales» únicamente el artículo 62, en cuyo apartado primero se establecía que «las entidades cooperativas continuarán disfrutando de las exenciones fiscales y beneficios de cualquier clase que tuvieran reconocidos o que en el futuro se les concedan...»; constando aquéllas en el Estatuto Fiscal de Cooperativas, aprobado por Decreto 888/1969, de 9 de mayo, en el que se constituye una Junta Consultiva (art. 5.1), con informes preceptivos [art. 5.2.1.^a a) y b)], y se establecía una bonificación del 95 por 100 de las cuotas del Impuesto Industrial (art. 11.V.1). Había una disociación entre la normativa sustantiva, completada con el Reglamento 29 de junio de 1978, y la Normativa fiscal, que se ha mantenido; así la Ley General de Cooperativas 3/1987, de 2 de abril, que derogó la 53/1974, tampoco establece el régimen fiscal, y crea el Consejo Superior de Cooperativas, como órgano consultivo y asesor de la Administración Central del Estado (art. 162.1), que está integrado por representantes de la Administración Central, de las Administraciones Autonómicas y de las Asociaciones de Cooperativas (art. 162.2), con funciones de «informar, dictaminar o formular proposiciones sobre cualquier disposición legal o reglamentaria que afecte directamente a las Sociedades Cooperativas» (art. 162.3.a). En la Disposición Final Quinta se dispuso que en el plazo de seis meses desde la publicación de la Ley, el Gobierno remitirá a las Cortes el Proyecto de Ley sobre el régimen fiscal, que originó la actual Ley 20/1990, de 19 de diciembre, en la que se mantiene la Junta Consultiva del Decreto 888/1969 (art. 5.1), formada por representantes de la Administración Central y 4 miembros del Consejo Superior de Cooperativismo, sin participación de las Comunidades Autónomas (art. 5.2), con la finalidad de hacer informes preceptivos sobre los proyectos de normas de regulación del régimen fiscal especial, y proyectos de órdenes para su interpretación y aplicación (art. 5.2.1.^o a y b).

En la normativa sustantiva estaba el Consejo Superior de Cooperativas, y en la fiscal la Junta Consultiva; y por ello, la normativa autonómica tenía un precedente, que se consolidó por la peculiar estructura de los Territorios Históricos; pues, por una parte, la Comunidad Autónoma tiene competencia exclusiva en materia de cooperativas (art. 10.23) y, por otra, la fiscalidad se regula «mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico» (art. 41.1). La Ley de Cooperativas 1/1982, de 11 de febrero, del Parlamento Vasco, con criterio similar a la Ley 52/1974 común, estableció el Consejo Superior de Cooperativas (art. 70), al que corresponde «informar los proyectos de disposiciones legales y reglamentarias que se refieran directamente a las Cooperativas y a sus agrupaciones» (art. 70.2.b), regulándose el Consejo por Decreto 208/1982, de 15

de noviembre, que aprobó su Reglamento de Actuaciones por Acuerdo de 16 de junio de 1983; y el Decreto 125/1983, de 13 de junio reguló las relaciones entre el Gobierno Vasco y el Consejo Superior, especificando que el informe antes mencionado «se emitirá con carácter previo a la presentación del Consejo de Gobierno de los proyectos de disposiciones legales y reglamentarias que de forma directa se refieran a las cooperativas y sus agrupaciones». Fue derogada la Ley 1/1982 por la Ley 4/1993, de 24 de junio, de vigencia posterior a este caso, que dedica el artículo 145 al Consejo Superior, y reitera la formulación sobre los informes (art. 145.2.b), aunque añadiendo su carácter preceptivo.

La normativa fiscal se establece en Vizcaya por la Norma Foral 12/1984, de 27 de diciembre, a la que dedica el Título IV, estableciendo la bonificación del 95 por 100 en la cuota de la Licencia Fiscal (art. 41.I.B); y en la misma línea fiscal, la Norma Foral 1/1991, de 17 de diciembre, sobre «Régimen Fiscal de Cooperativas», está, como beneficio fiscal, la «bonificación del 95 por 100 de la cuota y, en su caso, de los recargos... del Impuesto sobre Actividades Económicas» (art. 33.4.a); sin perjuicio de que hasta la entrada en vigor de este impuesto, la bonificación recaiga sobre la cuota y recargos de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales (Disposición Transitoria Segunda). A diferencia del régimen fiscal común no se establece una Junta Consultiva, ni el Consejo Superior de Cooperativas asume sus funciones; y, en consecuencia, en la tramitación de la Norma Foral de Presupuestos de 1993, en relación con la supresión de la bonificación, no procedía solicitar informe al Consejo Superior de Cooperativas, cuyas funciones se refieran a la regulación sustantiva, ni, a una inexistente Junta Consultiva.

SEXTO.—El Estatuto de Autonomía (art. 41.2.a) y la Ley de Concierto Económico (art. 3.1.4) tenían previstos una norma para la coordinación, armonización fiscal y colaboración dentro de la Comunidad Autónoma, que se ha cumplido en la Ley 3/1989, de 30 de mayo; y en ella se expresa que la normativa referente «a los tributos locales que se hallen contemplados en la Ley del Concierto Económico se armonizarán, cuando proceda, en los siguientes aspectos: el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducción y demás bonificaciones tributarias» (art. 7.b); y, en principio estaría incluida la suspensión de la Disposición Adicional Novena; apreciándose que, al estar la armonización referida a los Territorios Históricos (art. 2), hay cierta descoordinación con una reserva de ley para el establecimiento y la prórroga, salvo que la ley concediera márgenes de aplicación. El órgano de Coordinación Tributaria, cuyas funciones no son uniformadoras, como insistentemente expresa el Preámbulo, es el encargado de emitir informes sobre la armonización, que son preceptivas, según el Preámbulo, y que se hacen sobre los «proyectos» de disposiciones forales, y a tales efectos «las Diputaciones Forales remitirán... el anteproyecto de disposición general de que se trate previamente a la propuesta al órgano a quien corresponda su aprobación» (art. 11). Dado que los «anteproyectos» de Normas Forales se reparten entre los distintos Departamentos Forales, incluyéndose en el orden del día cuando los Departamentos Forales interesados hayan manifestado su conformidad con el contenido, correspondiendo al Diputado General decidir la inclusión del asunto si no la hay o está condicionada (art. 54 de la Norma Institucional de Vizcaya 3/1987), y, siendo de su competencia «aprobar los Proyectos de Norma Foral para su remisión a las Juntas Generales» (art. 17.1.º.1 NF 3/1987), resulta inaplicable el informe preceptivo del Órgano de Coordinación Tributaria porque ya se habían superado las fases de anteproyecto y proyecto, produciéndose la alteración en las Juntas Generales mediante una enmienda de adición.

SEPTIMO.—Por el artículo 129.2 de la Constitución «los poderes públicos... fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas»; y reconoce la Norma Foral 9/1991, de 19 de diciembre, que es el principal objetivo de este régimen fiscal el fomento de las sociedades cooperativas por razón de su especial interés social, dedicándose el Título IV a los beneficios tributarios, y la bonificación suprimida afecta de entre los tributos locales obligatorios sólo al de Actividades Económicas, permaneciendo los beneficios tributarios de los restantes y demás Impuestos concertados y, por ello no se puede considerar vulnerada la obligación constitucional porque no supone la cristalización de un sistema de beneficios, sino la efectiva operatividad del conjunto para apoyar a las cooperativas.

OCTAVO.—No procede hacer expresa imposición de costas por no apreciarse la temeridad o mala fe que son sus presupuestos, de acuerdo con el artículo 131.1 LJCA.

Vistos los artículos citados, demás de general aplicación; y por las razones expuestas

FALLAMOS

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo número 1201/1993, y los acumulados números 1202 y 1203 del mismo año, interpuesto por el Procurador... en nombre y representación de «Alkargo, Sociedad Cooperativa Limitada», «Matrici, Sociedad Cooperativa Limitada», «Sociedad Cooperativa Industrial Cikautxo», «Transportes Gonzalo, Sociedad Cooperativa Limitada», «Carpintería Malmasín, Sociedad Cooperativa Limitada»; «Sokoal, Sociedad Cooperativa»; «Cisidel, Sociedad Cooperativa Limitada»; «Servicios Sociales Integrados, Sociedad Cooperativa Limitada», «Bide Onera Vasca, Sociedad Cooperativa Limitada», contra la Norma Foral de Vizcaya 9/1992, de 23 de diciembre, sobre Presupuestos del Territorio Histórico, respecto a su Disposición Adicional Novena Derogatoria de las Bonificaciones Fiscales en el Impuesto de Actividades Económicas del artículo 33.4.A de la Norma Foral 9/1991, de 17 de diciembre sobre Régimen Fiscal de Cooperativas; y por estimarla ajustada a Derecho, confirmamos la mencionada Disposición Adicional. Sin hacer expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-29

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 16 de octubre de 1995

Recurso: Contencioso-administrativo nº 196/1993

Ponente: Jesús María Chamorro González.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 4
- Art. 45
- Art. 46

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Obligaciones de información

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Que por el Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de la sociedad mercantil «Manuel García Mendoza, SA» se interpone recurso en la vía contencioso-administrativa contra la Resolución dictada con fecha 13 de octubre de 1992 por el TEAF Vizcaya por el que se desestimaba la reclamación de la misma naturaleza interpuesta por el ahora recurrente contra el acuerdo liquidatorio de IGTE realizado por la Hacienda Foral de Vizcaya; recurso de cuya demanda se dio traslado a la administración demandada que contestó en tiempo y forma oponiéndose.

SEGUNDO.—Que como principales argumentos impugnatorios sostenía la parte recurrente que, la actuación liquidatoria traía causa en una actividad inspectora iniciada por la Hacienda Estatal ya que la recurrente tributaba bajo el régimen de Cifra Relativa de Negocios, actividad inspectora cuyo resultado entendía que no era aplicable a los tributos gestionados por la Hacienda Foral, con lo que transcurridos cinco años desde el plazo para realizar la declaración del hecho imponible, no se podía realizar liquidación por parte de la administración, ni entendía este plazo interrumpido por la actuación inspectora de la Hacienda Estatal.

Por su parte la administración demandada, en este caso representada por la Procuradora..., solicitó que se desestimara el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la parte recurrente, dictándose una sentencia desestimatoria de las pretensiones contenidas en el suplico de la demanda.

TERCERO.—La cuestión principal que se somete a consideración de esta Sala, no es otra que la de determinar, cuál es la eficacia que tienen las actuaciones de comprobación e investigación que realiza la Hacienda Estatal en territorio foral, cuando estamos en

presencia de tributos cuya gestión corresponde a la Hacienda Foral. En el caso presente se trata exactamente de unas actuaciones inspectoras de la Hacienda Estatal y que versaron sobre varias figuras tributarias, en las que se descubrieron determinadas anomalías en el IGTE, anomalías que comunicadas a la Hacienda Foral de Vizcaya, dieron lugar a unas actuaciones inspectoras que se produjeron transcurridos cinco años después del ejercicio comprobado, planteándose en consecuencia la eficacia interruptiva de la prescripción, de la actuación de la Hacienda Estatal.

Esta Sala tras una ponderada valoración de las alegaciones formuladas por las partes a lo largo de este proceso, debe manifestar que cuestión semejante a la aquí planteada, tuvo respuesta en la Sentencia de esta Sala de fecha 13 de septiembre de 1994, dictado en el Recurso ordinario 1808/1990. En efecto, allí ya se decía que «El instituto de la prescripción tradicionalmente ha venido siendo concebido junto con otros instrumentos, como la caducidad, como garantía de la preservación del principio de seguridad jurídica que debe presidir el ámbito relacional de la Administración con los ciudadanos y de éstos entre sí, dentro del principio superior que persigue el ordenamiento jurídico, que es la paz social. En el campo de las relaciones jurídico-tributarias, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, prevista en el artículo 64 de la LGT, se orienta, así, a garantizar la seguridad jurídica del sujeto pasivo que, ante la pasividad de la Administración, no ha de soportar la pendencia indefinida de una posible comprobación por parte de aquélla del cumplimiento de sus obligaciones tributarias circunscritas al período de tiempo que la norma reguladora del tributo delimita como período impositivo».

No obstante decimos nosotros aquí, que el principio de eficacia en la actividad administrativa así como el de cooperación y coordinación (todos ellos recogidos en el artículo 103 de la Constitución), han de constituir un referente al que todas las Administraciones Públicas deben supeditar su actuación. La propia Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprueba el Concierto Económico del Estado con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el art. 5 de la misma, y dentro de la Sección Primera del Capítulo I, donde se recogen las Normas generales y los principios fundamentales del sistema que la Ley diseña, recoge el principio de colaboración, así como la obligación de facilitarse mutuamente datos y antecedentes en orden a las funciones de gestión inspección y recaudación de tributos. Para el supuesto que nos ocupa, es de destacar la dicción literal de los arts. 6 y 38.2, en la redacción vigente en 1985, período investigado, y en 1990, en que se produjo la actuación comprobadora de la Hacienda Estatal, que manifiesta la necesaria obligación del Estado de comunicar a las Haciendas Forales los datos, que con trascendencia tributaria, conociese durante sus actuaciones comprobadoras e investigadoras.

No se puede negar, a la vista de lo anterior y como consecuencia de todo ello, efectos interruptivos de la prescripción a la actuación de la Hacienda Estatal.

Los argumentos que esgrime la parte demandante sobre la estanqueidad e independencia de las actuaciones que una y otra Administración desarrollan en la gestión tributaria, no pueden, encontrar acogida en este caso, pues la propia Ley del Concierto Económico tiene prevista la actuación conjunta en materia de comprobación e investigación de las Administraciones concurrentes o, en su lugar, los actos de comunicación e información recíprocos que faciliten la participación de ambas en dichas tareas.

CUARTO.—Que como consecuencia de todo lo anterior es menester que se dicte una sentencia que desestime íntegramente las pretensiones contenidas en el suplico de la demanda de la parte recurrente, declarando la conformidad a derecho del acto

administrativo impugnado toda vez que ha de entenderse realizada en plazo la actuación de la Hacienda Foral, como consecuencia de la interrupción de la prescripción, sin que entienda esta Sala que se deban imponer las costas devengadas en este proceso, a ninguna de las partes litigantes, al no apreciarse en la conducta procesal las mismas, mala fe o temeridad, de acuerdo todo ello con el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Es por los anteriores fundamentos por lo que este Tribunal pronuncia el siguiente,

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales en nombre y representación de la sociedad anónima «Manuel García Mendoza» contra el Acuerdo de fecha 13 de octubre de 1992, dictado por el TEAF Vizcaya, declarando la conformidad a Derecho del mismo, sin que se realice especial mención a las costas devengadas en este proceso.

Así por esta nuestra sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-30

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 9 de noviembre de 1995

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1040/1991

Ponente: Luis Carlos de Rozas Curiel.

Artículos del Concierto:

- Art. 48
- DA 3ª

Voces:

- Presupuestos de los Entes locales
- Tutela financiera de los Entes locales

Bilbao, a 9 de noviembre de 1995.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 1040/91 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: Norma Foral 9/1991, de 25 de marzo, del Territorio Histórico de Álava, Presupuestaria de las Entidades Locales, aprobada por las Juntas Generales de Álava en sesión plenaria de fecha 25 de marzo de 1991.

Son partes en dicho recurso: como recurrente ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO —MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA—, representada por el ABOGADO DEL ESTADO.

Como demandada JUNTAS GENERALES DE ÁLAVA, representadas por el Procurador SR. BARTAU MORALES y dirigidas por el Letrado SR. CHÁVARRI MARTÍNEZ.

Como codemandada DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, representada por la Procuradora SR. PÉREZ GUERRA y dirigida por el Letrado SR. CIGANDA IRIARTE.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. CARLOS DE ROZAS CURIEL, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 6 de junio de 1991 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el ABOGADO DEL ESTADO en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra Norma Foral 9/1991, de 25 de marzo, del Territorio Histórico de Álava, Presupuestaria de las Entidades Locales, aprobada por las

Juntas Generales de Álava en sesión plenaria de fecha 25 de marzo de 1991; quedando registrado dicho recurso con el número 1040/91.

El presente recurso, por disposición legal, se reputa de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda presentado por el ABOGADO DEL ESTADO, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que declare la nulidad de pleno derecho de la Norma Foral 9/1991, de la Diputación Foral de Álava y, especialmente, la nulidad de los artículos 15.4, 23, 24.4 y 34.3 de la Norma Foral citada.

TERCERO.—En el escrito de contestación presentado por D. JOSE MARÍA BARTAU MORALES, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimen los pedimentos de la parte demandante declarando la conformidad a Derecho de la Norma Foral recurrida.

CUARTO.—En el escrito de contestación presentado por D. GERMÁN PERÉZ GUERRA, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, solicitó el dictado de una sentencia por la que apreciando la falta de legitimación activa de la Administración del Estado se declare la inadmisibilidad del recurso y, subsidiariamente, en caso de inadmitirse dicha excepción, se desestime la demanda en cuanto al fondo, con expresa imposición de costas a la Administración demandante.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no haberlo solicitado las partes ni estimarlo necesario la Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 02/11/95 se señaló el pasado día 08/11/95 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Es objeto de enjuiciamiento en el presente recurso contencioso-administrativo la impugnación de la Norma Foral 9/1991, de 25 de marzo, del Territorio Histórico de Álava, Presupuestaria de las Entidades Locales, aprobada por las Juntas Generales de Álava en sesión plenaria de fecha 25 de marzo de 1991, realizada por la Administración del Estado por considerar que se vulnera el orden competencial establecido en la Constitución y Estatuto de Autonomía del País Vasco, y son afectados varios preceptos de la normativa básica reguladora de las Haciendas Locales.

Las partes demandada y codemandada —Juntas Generales de Álava y Diputación Foral de Álava— oponen al triunfo del recurso la falta de legitimación activa de la Administración del Estado para impugnar la Norma Foral a que se refiere la presente litis, con lo que se hace preciso decidir con antelación al fondo del asunto la excepción opuesta que, de prosperar, conduciría al dictado de una sentencia declarativa de inadmisibilidad del recurso.

A tal efecto se constata que la Administración del Estado recurrente actúa en defensa de los títulos competenciales que la Constitución y legislación de carácter básico le

atribuyen, con lo que se estaría en el caso prevenido en el art. 28.1.a) de la actual Ley de la Jurisdicción, al reconocer que la Administración estatal tiene interés directo en que la disposición impugnada respete el integrum competencial que la C.E. y la legislación de desarrollo le garantizan; conclusión que no se desvirtúa por el hecho de que en los escritos alegatorios se haga referencia, cita o recensión de normas emanadas del Parlamento de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pues con ello no se trata de defender las competencias de la Comunidad Autónoma sino de abundar razonadamente en el respeto de las propias, y cuya infracción por la Norma Foral recurrida acarrea, a juicio de la actora, la nulidad de dicha disposición.

Procede, por lo dicho, desestimar el motivo de inadmisibilidad opuesto.

SEGUNDO.—Entrando en el conocimiento del fondo del asunto se ha de decir que el presente debate ha sido ya resuelto por esta Sala en sus sentencias de 15-7-94, recaídas en autos de los recursos nº 1041/91 y nº 937/91, en las que se analizó la conformidad a derecho de Normas Forales idénticas a la aquí controvertida que fueron aprobadas por las Juntas Generales de Bizkaia y Gipuzkoa, por lo que ahora se ha de mantener la misma tesis y resolución que dieron lugar a aquellas resoluciones, al no existir en lo actuado razones que determinen un cambio de criterio.

A tal efecto se constata que en el escrito de formalización de la demanda la parte actora fundamenta su impugnación en las siguientes alegaciones que se reseñan sucintamente. En primer lugar, la parte demandante procede a determinar el marco normativo en el que debe ejercerse la actividad normativa de las Instituciones Vascas en lo que concierne a la actividad presupuestaria. Con este fin se recuerdan los arts. 149.1.18 y 10.4 de la Constitución y del Estatuto de Autonomía, respectivamente, los arts. 6, 7 apartados núms. 2, 3, 6 y 7, art. 15, art. 18, núms. 1 y 2, y Disposición Adicional Segunda nº 3.1 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, art. 39 de la Ley 31/1983, de 20 de diciembre, de Régimen Presupuestario de Euskadi, arts. 27.2.c) y 23 de la Ley 7/1985, reguladora de las Bases de Régimen Local, y arts. 150.4 y 158.1 y 2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Por medio de este abultado aparato normativo el Abogado del Estado desea subrayar la competencia del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, las competencias de la Comunidad Autónoma, el ámbito concreto de las competencias de los Órganos Forales de los Territorios Históricos, las atribuciones del Consejo Vasco de Finanzas, la imposición legal de criterios homogéneos de estructura presupuestaria del Sector Público Vasco, las competencias del Pleno de los Ayuntamientos sobre la aprobación y modificación presupuestaria, así como la obligación de remitir a la Administración del Estado el Presupuesto aprobado.

Este acotamiento normativo le permite a continuación enunciar dos conclusiones: a) se vulnera el régimen competencial porque el marco presupuestario de los Entes Locales debe ser regulado por la Comunidad Autónoma, dentro del marco establecido por el art. 149.1.18 de la Constitución; b) la norma foral desborda su ámbito competencial al contravenir lo dispuesto en la normativa básica ya que: 1.—omite la referencia a la preceptiva remisión de los presupuestos locales a la Administración del Estado (a. 15.4 de la Norma Foral 2/1991); 2.—establece la regulación del denominado crédito global (art. 23); 3.—regula los créditos ampliables no previstos en la Ley 39/1988; 4. dispone la aprobación por el Presidente de la Corporación de Créditos Adicionales (art. 34.3).

La representación procesal de la Diputación Foral de Álava se opone al recurso presentado argumentando los siguientes motivos de oposición:

- a) El fundamento de la competencia foral reside en el art. 37.2 del E.A.P.V. que no se agota en el art. 37.3 y que reclama otros contenidos, expresamente, en lo que aquí interesa, los dispuestos en la Ley 12/1981 del Concierto Económico que salvaguarda el régimen económico-financiero en materia municipal.
- b) El art. 45 de la Ley 12/1981 del Concierto Económico contempla las facultades de tutela financiera que, en paralelo al Estado, corresponden a las respectivas Diputaciones Forales.
- c) La equiparación con las competencias del Estado se produce, asimismo, en el ámbito presupuestario y contable en virtud de la Disposición Adicional Tercera de la Ley del Concierto Económico de 1981 que declara subsistentes, sin perjuicio del art. 149.1.18 de la Constitución, las facultades reconocidas en el orden económico y administrativo por el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906.
- d) Dentro de esas atribuciones reconocidas están las que corresponden al ámbito contable-presupuestario. Después de repasar la sucesiva regulación de los Concierdos Económicos considera que alguna de las atribuciones económico-administrativas de los Territorios Históricos Vascos se concretaron por medio del Real Decreto 21-X-1924, que adapta el Estatuto Municipal de las Provincias Vascas, por el Real Decreto Ley de 20-3-1925 que en su art. 11 aprueba su Estatuto Provincial.
- e) La referencia a las atribuciones mencionadas se continúa en los sucesivos Concierdos Económicos de Álava (1942, 1952 y 1976), así como en el Decreto Ley de 10 de agosto de 1954, en el que se precisa el régimen específico de la Diputación Foral de Álava (art. 11) y la capacidad de ésta para exigir la responsabilidad administrativa en materia presupuestaria (art. 14).
- f) La equiparación entre Estado y Diputación permite atribuir a ésta las atribuciones de aquel. Si el Estado, en virtud de los arts. 112 y 114 de la Ley 7/1985, determina la estructura de los presupuestos locales, de la misma forma que lo hicieron en el pasado, también en la actualidad los Territorios Históricos pueden entender de dichos contenidos pues estas atribuciones estaban contenidas en el Decreto-Ley de 1954 y son garantizados por el art. 37.2 del Estatuto de Autonomía, sin que afecte el art. 149.1.18 de la C.E. que se materializa en la LRJ.PAC, de 26 de noviembre de 1992 que no coincide, por tanto, con el contenido material de la Norma Foral impugnada.
- g) Desde estas premisas normativas se puede contestar a las alegaciones del Abogado del Estado: 1.—está excluida la legislación de la Comunidad Autónoma porque el art. 37.2 E.A.P.V. atribuye la materia a los Territorios Históricos; 2.—las atribuciones normativas a las Diputaciones Forales se debieron a la supresión de las Juntas Generales. Pero una vez éstas restauradas, a ellas corresponde el ejercicio de la potestad normativa; 3.—la sustitución del Estado por los Territorios Históricos en materia contable y presupuestaria justifica que no se envíen los presupuestos locales a la Administración del Estado y que, en el ejercicio de sus competencias, se establezcan técnicas contables y presupuestarias propias.

En una línea argumental diferente, la representación procesal de las Juntas Generales de Álava estima que, en términos generales, la Norma Foral impugnada no sólo no se opone a la legislación básica del Estado sino que la desarrolla, modula y concretiza. Esta adecuación a derecho se complementa con las observaciones vertidas sobre la naturaleza de las Instituciones Forales, que gozan de competencias exclusivas (a. 37.3 a)

E.A.P.V.), conservan su régimen peculiar (Ley 7/1985, D.A. 2a. 6º), disponen de un marco competencial sustantivo (Disposición Adicional Primera de la Constitución), son titulares de una competencia exclusiva sobre su organización derivada de una Ley Orgánica que se traduce en una reserva reglamentaria. En consecuencia, el régimen económico-fiscal de esta Comunidad Autónoma y los derechos históricos de los Territorios Históricos avalan la adecuación de Ordenamiento Jurídico de la Norma Foral 9/1991.

De las líneas argumentales expuestas se pueden en consecuencia deducir las dos cuestiones centrales: 1.—la competencia del Territorio Foral para dictar normas en materia presupuestaria; 2.—en el supuesto de que tenga competencia normativa si su concreto ejercicio por medio de la Norma Foral 9/1991, se opone o no a la regulación básica estatal.

TERCERO.—En líneas generales, se puede afirmar que nos encontramos ante dos líneas discursivas sin puntos coincidentes que reposan en bases que se excluyen mutuamente: por una parte, la legislación básica del Estado se impone a la especificidad foral y, por otra parte, la subsistencia de la foralidad desplaza la legislación básica del Estado porque, en base a la misma, la sustitución del Estado por los Territorios Históricos permite a éstos dictar su propia normativa.

Este antagonismo debe ser, sin embargo, matizado por la obligada referencia al bloque constitucional que ha intentado establecer líneas de compatibilidad y armonización entre el Estado y los Territorios Históricos, entre la Constitución y la foralidad, evitando las primacías ilimitadas y estableciendo espacios y garantías que permiten la convivencia entre principios diferenciados.

En este sentido resulta indispensable comenzar refiriéndonos a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que a través de numerosas sentencias (SSTC 11/1984, 16/1984, 123/1984, 94/1985, 76/1988, 86/1988, 140/1990, 241/1989, 159/1993) ha tenido la oportunidad de articular una interpretación que persigue conciliar los Derechos Históricos de los Territorios Forales con la decisión constituyente consagrada en el art. 1.1 de la que se deriva el carácter normativo de la Constitución. En coherencia con lo expuesto anteriormente, los pilares que consienten la integración del régimen foral en el modelo territorial constitucional son, precisamente, el concepto de Constitución y la interpretación de la foralidad. Respecto al primer contenido el Tribunal Constitucional recuerda su carácter de norma suprema que comporta la sumisión de todos los poderes públicos y ciudadanos sin que quepa, en aras de supuestos fundamentos históricos, admitir la existencia de contenidos que, por ser previos y anteriores, se impongan al dictado constitucional. La posición jerárquica de la Constitucional resulta, en consecuencia inconciliable con todo aquello que contradiga sus normas y principios. Al ser expresión del poder constituyente, la Constitución reabsorbe toda legitimación y proporciona el fundamento para el ejercicio del poder constituido de forma que la vigencia de los derechos históricos se produce como consecuencia del proceso de actualización que la propia Constitución asume (STC 76/1988).

El segundo fundamento viene dado por la construcción que el Tribunal Constitucional ha realizado de la foralidad y de su imagen como concreción de la garantía institucional (STC 32/1981) que el ordenamiento jurídico contiene para salvaguardar la particular estructura político-territorial de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Un elemento capital de la interpretación constitucional fue establecido en la STC 123/1984 cuando desestimó la Alta Corte la identificación de los derechos históricos con un conjunto de potestades, facultades o privilegios que hubieran sido ejercidos

históricamente, y se inclinó por el concepto de régimen foral que expresa la idea de un régimen propio de cada Territorio Histórico de autogobierno territorial y se concreta en la defensa de una imagen de foralidad referida tanto a su organización como a su ámbito de poder. Al desplazar el centro de gravedad desde el bloque de competencias históricas, el Tribunal Constitucional exige la protección de un núcleo mínimo en el que quepa reconocer el régimen foral tradicional que no puede quedar reducido a simple nominalismo carente de contenido. Esta tensión entre el listado histórico y la tutela del contenido indisponible es resuelta por medio del proceso de actualización que la Disposición Adicional Primera encomienda realizar en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, de forma que se procede simultáneamente a su reconocimiento y concreción por medio de la adecuación al orden político-territorial sancionado en la Constitución y a la determinación de su contenido.

Pero como afirma la STC 76/1988, la actualización se produce por medio del reconocimiento genérico del régimen foral y la determinación del contenido mínimo. Si el primer aspecto había sido abordado en la STC 123/1984, la interpretación en la que se había desenvuelto el Tribunal Constitucional fue superada con la precisión del significado material actualizado de la foralidad. El contenido de la garantía foral, tutelado en la Disposición Adicional Primera de la Constitución y en diversos artículos del propio Estatuto de Autonomía (arts. 3.10.1, 24.2.37) está recogido en los apartados 3 y 4 que recogen competencias exclusivas previstas en el Estatuto y competencias que serán concretadas por los poderes de la Comunidad.

Como afirma la Alta Corte, "aparecen así definidos un núcleo intangible, del contenido del régimen foral —y que resulta por tanto ser el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad— y, además un ámbito de expansión de ese régimen, que se hace depender de la actuación de otros órganos". (STC 76/1988, F.J. 6º). En consecuencia, no hay que acudir a la historia para determinar el contenido de la foralidad sino a los mandatos constitucionales y estatutarios a través de los cuales se procede a la actualización del régimen foral, sin perjuicio de que la investigación histórica facilite la solución de conflictos competenciales y contribuya a la interpretación del proceso de actualización (SSTC 11/1984 y 76/1988).

Una concreción ulterior referida a la actualización de los derechos históricos es realizada por el Tribunal Constitucional en la STC 140/1990 por medio de la cual se procede a concretar el régimen de una competencia actualizada que, a su vez, fue ejercida históricamente, coincidiendo, por tanto, la atribución y el reconocimiento del derecho histórico. De esta forma, el derecho histórico se nos presenta como "un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral y reconocido por el Estado", contenido cuya determinación puede exigir una investigación histórica (STC 140/1990, F.J. 4º), sin perjuicio, claro está, de encauzar el resultado dentro de los parámetros constitucionales antes subrayados.

En consecuencia, sintéticamente podemos reseñar los datos jurídicos significativos que se derivan de la anterior exposición: la fundamentación constitucional y estatutaria del derecho histórico, actualización en el marco del ordenamiento jurídico y su obligada compatibilidad con los principios y mandatos constitucionales, la identificación de la foralidad y el soporte histórico para los derechos actualizados. Desde estas premisas debemos, a continuación, revisar las alegaciones por las partes en defensa de sus Pretensiones.

CUARTO.—Antes de proceder a la revisión de los fundamentos de las pretensiones de las partes en el marco jurídico diseñado anteriormente, hay que revisar el núcleo

esencial de la argumentación de la defensa procesal de la Diputación Foral. Como indicábamos brevemente, la aceptación de su interpretación de la foralidad imposibilita alcanzar la síntesis propugnada de Constitución y Derechos Históricos.

Sustancialmente, la defensa jurídica de la Diputación Foral considera que el soporte jurídico de la normativa impugnada está residenciado en el art. 37.2 del Estatuto de Autonomía. Cuando el citado precepto afirma que "lo dispuesto en el presente Estatuto no supondrá alteración de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico", a juicio de la Administración Foral, se consagra una acumulación de contenidos y desarrollos de la norma institucional estatutaria que no empecen a la supervivencia de una naturaleza foral que continúa irradiando consecuencias jurídicas que es preciso tomar en consideración y valorar junto a las concreciones que el Estatuto contiene en diversos preceptos. Por ello, considera insuficientes los esfuerzos indagatorios realizados por el Abogado del Estado. A pesar de la larga letanía de artículos, la Administración entiende que no se alcanza a comprender la sustancia del problema porque no se percibe que la clave de la bóveda de esa cuestión resida en el mencionado art. 37.2 que reenvía al fondo histórico de la foralidad.

Este planteamiento, que impediría utilizar el esquema argumental antes perfilado, no es admisible porque el Tribunal Constitucional se ha posicionado en contra de este doble nivel que diferencia entre un contenido explicitado de la foralidad, reflejado en los textos jurídicos, y un contenido sumergido en la práctica histórica que se puede desvelar y utilizar para fundamentar el ejercicio de algunas competencias.

La alteración del régimen foral clásico por parte del Estatuto que incorpora una redistribución de algunas competencias entre los órganos políticos estatutarios y forales permite al Tribunal Constitucional pronunciarse sobre el alcance del aludido art. 37.2 del Estatuto de Autonomía. Apostar por la rigidez del modelo y por la pervivencia esencialista significaría privar de sentido a las previsiones jurídicas que aluden a la necesidad de la actualización en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía. Este proceso de redefinición toparía inexorablemente con el pretendido contenido sustancial que forzaría su superposición jerárquica sobre los mandatos constitucionales situando la compatibilidad de los Derechos Históricos con el ordenamiento jurídico en unos términos no deseados por el constituyente. Este riesgo empuja al Tribunal Constitucional a anclar sin vacilación el apartado 2º del art. 37 en el texto que lo cobija y a desechar que el Estatuto contenga una vía que lo desnaturaliza. Como afirma la Alta Corte, no puede entenderse la citada disposición en el sentido de que el Estatuto no comporte limitaciones al régimen foral histórico. Lo que viene a establecer el art. 37.2 "es que tanto los poderes y atribuciones que se confieren a los nuevos órganos que se crean —las Instituciones Comunes— como el reparto competencial que se efectúa en relación con las instituciones centrales del Estado habrán de entenderse siempre sin menoscabo de la garantía del régimen foral y las inherentes competencias que el mismo Estatuto determina" (STC 76/1988, F.J. 6º). El Tribunal Constitucional perfila la naturaleza de la norma a la que no dota de contenido sustantivo indeterminado sino que le reconoce una función de garantía y de interpretación que nos reconduce, en última instancia, hacia la protección del núcleo foral en clave de garantía institucional en los términos ya subrayados (STC 159/1993).

Es palmaria la conclusión que se deriva de la doctrina del Tribunal Constitucional. No es suficiente apelar en abstracto a un art. 37.2 dotado de una potencialidad histórica ilimitada, puesto que se requiere aplicar tal disposición de acuerdo con su especificidad

garantista, lo que impone una vez más, demostrar la competencia debatida insertada en el proceso de actualización que demandan, tutelan y canalizan la Constitución y el Estatuto de Autonomía.

QUINTO.—Admitida la necesidad de ajustarse al proceso de actualización de los Derechos Históricos en los términos fijados por el ordenamiento jurídico y obviando la apelación genérica a la historia, debemos adentrarnos en la tarea de concretar la competencia recuperada por las vías constitucionales y estatutarias.

El paulatino reenvío normativo es bastante claro. La Disposición Adicional Primera de la Constitución nos remite al Estatuto de Autonomía que básicamente en sus arts. 3 y 37 sancionan el régimen foral. En lo concerniente al régimen local, la actualización queda consagrada en la Disposición Adicional Segunda, apartado 6º, de la Ley 7/1985, por la que se confirma el régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley de Concierto Económico.

A su vez, la Ley 12/1981, de 13 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco contiene varias previsiones que la parte demandada subraya por su interés para el presente litigio. Por una parte, el art. 45 atribuye a las Diputaciones Forales las facultades de tutela financiera que corresponden al Estado en materia de imposición y ordenación de los tributos y precios públicos de las Entidades Locales correspondientes; por otra parte, la Disposición Adicional Tercera reconoce que las Diputaciones Forales tendrán las facultades que en orden económico y administrativo les atribuía el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 y cuya actualización se produce en virtud de la Disposición Adicional Primera de la Constitución sin perjuicio de las bases del art. 149.1.18 de la Constitución. En el proceso de reenvío paulatino se retrocede hasta 1906, se asume el contenido y se actualiza en un marco constitucional que incorpora como condicionante las referencias a las bases del art. 149.1.1 C.E. De esta forma se alcanza una mayor precisión del problema: un contenido normativo actualizado y un referente constitucional de compatibilidad.

La defensa jurídica de la Administración Foral intenta obviar la alusión que la Ley del Concierto realiza a las bases del art. 149.1.18. Este precepto es reconducido a las bases del procedimiento administrativo común regulado en la Ley 30/1992 que no afecta a los contenidos amparados por el art. 37.2 del Estatuto de Autonomía.

Sin embargo, no puede soslayarse la incidencia del art. 148.1.18 con tal argumentación debido a la complejidad de contenidos incorporados en tal apartado, no susceptibles de agotarse, por tanto, en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo. En primer lugar, porque como afirma la Exposición de Motivos de la Ley, se fijan las garantías mínimas de los ciudadanos respecto de la actividad administrativa, pero sin agotar las competencias estatales o autonómicas de establecer procedimientos específicos.

El criterio del legislador se puede aclarar con la doctrina del Tribunal Constitucional, porque aquél asume los criterios jurisprudenciales previamente establecidos. En la STC 227/1988, la Alta Corte explicitó el contenido de la expresión "procedimiento administrativo común" por la que se reservaba al Estado la estructura general del iter procedimental y la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, así como las garantías procedimentales de los ciudadanos. Pero ello no impide la existencia de otros procedimientos aplicables a las distintas actividades administrativas en cuya regulación, que no es reservada en exclusiva al Estado, pueden intervenir las Comunidades

Autónomas que deberán respetar "en todo caso las reglas del procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias" (F.J. 32). De ahí que considerando "común" como equivalente a los elementos estructurales generales de la actividad administrativa sea admisible la reiteración del esquema bases-desarrollo en otros sectores del ordenamiento jurídico.

Por otra parte, el art. 149.1.18 C.E. no puede limitarse exclusivamente a la referencia al procedimiento administrativo común. Ya la Ley 7/1985 explicitaba en su Exposición de Motivos que el fundamento constitucional de la regulación estatal residía en el art. 149.1.18 C.E. en virtud de la doble naturaleza política y administrativa de las Entidades Locales que comportaba el despliegue de su actividad en ambas esferas, de forma que junto a la salvaguarda de su autonomía se tomara en consideración de opción constitucional "en favor de una ordenación común, configurando las inevitables peculiaridades de la Administración Local desde ese fondo homogéneo, para su integración coherente en el mismo". Este mismo reconocimiento del carácter fundamental del art. 149.1.18 C.E. se encuentra en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales que en su Exposición de Motivos afirma la naturaleza de sus preceptos compartida con los de la Ley 7/1985, de forma que el articulado sea aplicable al territorio nacional por tratarse de normas básicas dictadas al amparo del art. 149.1.18. Ciertamente es que ambos textos normativos recogen la especialidad de la Comunidad Autónoma del País Vasco (Disposición Adicional Segunda, apartado Sexto, art. 1.2, de las Leyes 7/1985 y 39/1988, respectivamente), pero ello no obsta para que haya una vez más que proceder a la tarea jurídica de integrar y actualizar los Derechos Históricos en el marco constitucional que, en este caso, nos viene dado por el mandato múltiple recogido en el art. 149.1.18 C.E.

SEXTO.—Establecida la virtualidad de la referencia al art. 149.1.18 C.E., hay que precisar el otro elemento mencionado en el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, que literalmente dispone que "las Diputaciones de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava continuarán investidas, así en el orden administrativo como en el económico, de todas las atribuciones que vienen ejerciendo. No obstante, no podrán adoptar disposición alguna tributaria que se halle en contradicción con los pactos internacionales ajustados por España con las naciones extranjeras", contenido que es reproducción sustancial del art. 14 del Real Decreto de 1 de febrero de 1894 que en su exposición de Motivos, a su vez, señala que "también ha debido el Gobierno reconocer una vez más la independencia económica y administrativa de que las Diputaciones de las tres provincias gozaron casi constantemente, y que las Leyes de 29 de agosto de 1882 y 29 de junio de 1887 han reconocido y consagrado".

La alusión del Real Decreto de 1906 al ejercicio de ciertas atribuciones va a ser utilizada profusamente por la parte demandada para recalcar el fundamento histórico de su oposición y la base incuestionable de su defensa de la competencia normativa de las Juntas Generales. Por ello no es superfluo recordar algunos datos pretéritos aportados doctrinalmente que precisan el origen histórico y el carácter de las competencias forales: la Real Orden de 12 de septiembre de 1853 realizó una transferencia de carácter provisional de competencias a las Diputaciones en materia presupuestaria, admitió la intervención del Gobierno en precisas circunstancias y le atribuyó la aprobación de la Instrucción sobre métodos y modelo de contabilidad, aspecto relevante para el caso de autos.

Como es habitual en la cuestión debatida, los datos jurídicos de partida no aportan excesivas concreciones. Esta técnica normativa es frecuente en estas regulaciones

caracterizadas por el enunciado de criterios generales imprecisos como el que se recoge con anterioridad en el art. 14 de la Ley de 29 de junio de 1887 cuando dispone que "las Diputaciones de las tres provincias se consideran investidas, no sólo de las atribuciones establecidas en la Ley Provincial, sino de las que con posterioridad al Real Decreto de 28 de febrero de 1878 han venido disfrutando". No en vano ante la dificultad y la ambigüedad, el Tribunal Constitucional ha reclamado argumentaciones y pruebas que permitan verificar el alcance de las atribuciones reclamadas (STC 11/1984). Sólo así se podría admitir la pretensión de la titularidad de la competencia. Puesto que se recurre a una práctica histórica, resulta insuficiente apelar a un ejercicio de atribuciones realizado de forma genérica por medio de un encadenamiento de preceptos que se reclaman recíprocamente pero sin que se desvele el contenido concreto de su enunciado. Esta tarea de clarificación viene reforzada por dos consideraciones ulteriores: por una parte, el reconocimiento histórico de la indeterminación de las atribuciones ejercidas que desalentó todo intento sistematizador ante la inseguridad de la práctica y el temor a las omisiones en que se pudiera incurrir; por otra parte, la desigualdad competencial de los Territorios Históricos y la dificultad de su regulación debido a su misma heterogeneidad. Esta diversidad ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional al admitir el contenido variable de los regímenes forales y las características no homogéneas "del régimen foral de cada provincia durante la vigencia de las diversas Constituciones de 1812 a nuestros días (STC 76/1988, F.J. 2º), diferencias que no son tomadas en consideración en la Norma Foral impugnada.

En todo caso, ante el reenvío al citado Real Decreto de 1906 y la apelación inconcreta a un ejercicio práctico de atribuciones en el que se residencia la potestad de dictar normas presupuestarias, resulta imperioso revisar la normativa histórica estatal sobre las competencias forales para comprobar el entorno normativo de la regulación económica y administrativa de la foralidad, ya que es utilizada por la defensa jurídica de la Diputación Foral de Álava como confirmación de la supervivencia de la competencia cuestionada.

SÉPTIMO.—En el presente Fundamento Jurídico se persigue aportar elementos de juicio que ayuden a comprender el significado de las atribuciones reconocidas para verificar si entre ellas se incluyen los contenidos presupuestarios que, según la parte demandada, permiten enlazar el fundamento histórico remoto y la Norma Foral impugnada.

En el breve repaso que emprendemos, hay que recordar, en primer lugar, el Real Decreto de octubre de 1924 que adaptó el Estatuto Municipal a las Provincias Vascongadas. Ya en la Exposición de Motivos contiene una precisión que permite calibrar el sistema de distribución de competencias. Dado que el Estatuto Municipal reserva al Estado un cierto control económico, éste debe ser ejercido en las provincias vascas por el órgano que sustituye al Estado. Pero como el control debe ser técnico-jurídico no puede ser desempeñado por un órgano político como la Diputación, órgano de representación popular, pues "no es tarea propia de una asamblea electiva y deliberante resolver reclamaciones económico-administrativas, promovidas sobre ordenanzas o cuotas. De ahí que el art. 1.i) confíe la intervención del Delegado de Hacienda a un organismo económico-administrativo que entenderá, según el art. 9º, del examen y aprobación de los presupuestos municipales y ordenanzas de árbitros e impuestos, así como para resolver las reclamaciones que se formulen contra dichos presupuestos y ordenanzas", correspondiendo a la Diputación crear el o los órganos técnicos de acuerdo con las bases expresamente previstas; disposición que, sin embargo, no autoriza a las Diputaciones Forales para el dictado de normativa contable y

presupuestaria a la que hayan de sujetarse los Ayuntamientos y quizás por ello no extrae consecuencia alguna la codemandada del invocado acuerdo de 3 de diciembre de 1928, aprobatorio, según se dice pues a los autos no se aporta, del Reglamento de Contabilidad Provincial y Municipal.

A la previsión normativa anterior hay que añadir otra precisión recogida en el Estatuto Provincial regulado por el Decreto de 20 de marzo de 1925 cuya Disposición Transitoria Décimo primera dispone que las Diputaciones Vascongadas conservarán las facultades que les concede su régimen especial de concierto económico con el Estado, en lo que difieran de esta Ley, no siéndoles aplicables los preceptos de la misma que entrañen alteración del vigente régimen tributario.

En consecuencia, los dos textos mencionados indeterminadamente por la parte demandada aportan matices que permiten calibrar la posición de las Diputaciones que conservan sus competencias derivadas del Concierto Económico en el ámbito tributario y que en el ámbito presupuestario son sustituidas en función de control por órganos tecnicopolíticos, en paralelismo con la modalidad supervisora estatal.

OCTAVO.—El siguiente bloque normativo utilizable a efectos argumentales está constituido por varios textos de la década de los años 50. En estos años volvemos a encontrar los enunciados clásicos de las competencias forales y, simultáneamente, se aprueban normas que permiten delimitar el ámbito de aquellas.

De esta forma, por una parte, en el Decreto de 29 de febrero de 1952, que aprueba el nuevo Concierto Económico, el art. 18 declara que quedan subsistentes las facultades que en el orden económico y administrativo reconoció a la Diputación alavesa el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906; pero junto a la regulación fiscal y definición de base del nuevo Concierto Económico coexiste una compleja regulación de las Haciendas Locales que se traduce en la Ley de 16 de diciembre de 1950, Decreto de 4 de agosto de 1952, que aprueba el Reglamento de Haciendas Locales y que motiva la publicación del Decreto-Ley de 10 de agosto de 1954 que adapta la normativa hacendística local al régimen especial alavés y proporciona datos útiles para la comprensión del sistema foral. De este último merece la pena rescatar los arts. 11 y 12. En virtud del primero, se establece que todas las disposiciones de la Ley de Régimen Local y del Reglamento de Haciendas Locales "referentes a la aprobación de Presupuestos y Cuentas, imposición y ordenación de exacciones y procedimiento económico-administrativo serán de aplicación de los Municipios de la provincia de Álava" pero se contemplan algunas excepciones consistentes en la sustitución del Ministerio de Hacienda por la Diputación excepto en lo que concierne a los presupuestos municipales extraordinarios, dotados total o parcialmente con operaciones de crédito, y en lo que respecta al Organismo Técnico, creado por el Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 para asumir las competencias de examen y aprobación de Presupuestos Municipales y Ordenanzas de exacciones en sustitución de los Delegados de Hacienda y de los Tribunales Económico-Administrativos, pero que en modo alguno atribuye a la Diputación de Álava la competencia normativa en los ámbitos contable y presupuestario que constituiría el soporte legal del citado acuerdo de 28 de julio de 1972, regulador del nuevo Reglamento de Contabilidad de los Municipios y Entidades Locales de Álava.

El capítulo de los Presupuestos de la Ley de Régimen Local de 1950 contenía una amplia regulación de esta materia, que sólo en los términos apuntados resultaba adaptada al régimen especial alavés y reclamaba el dictado de las normas oportunas. En este sentido quedaban sin retocar la exigencia de presupuesto anual, la forma y

contenido del estado de gastos e ingresos, las bases de ejecución, elaboración, aprobación interna y prórroga, modificación del Presupuesto, la habilitación o suplemento de créditos y los Presupuestos de Crédito. Por contra la adaptación a las peculiaridades alavesas afectaba a los arts. 656, 658, 664, 671, 673 y 674 de la Ley de Régimen Local y arts. 190 y ss. del Reglamento de Haciendas Locales que regulaban el régimen de reclamaciones, aprobación de modificaciones y presupuestos extraordinarios en lo referente a la intervención del Ministro o Delegado de Hacienda, según los casos, regulación que sería incorporada en los arts. 675 y ss. de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955. Si bien en el art. 208 se salvaguardan una vez más las especialidades de carácter económico y administrativo, es significativo el tenor literal de la Disposición Final del Decreto-Ley 10 de agosto de 1954 que dispone que "en todo lo que no esté expresamente previsto por las presentes normas, serán de aplicación a las Corporaciones". El Decreto Ley de 10 de agosto de 1954 nos permite disponer, en base a la Disposición Final, de la normativa aplicable en un esfuerzo sistematizador que combina el reconocimiento de la especialidad y la homogeneidad de derechos. Este texto normativo es importante porque prosigue "el propósito del Estado de mantener en lo posible el régimen especial de la provincia de Álava" (Exposición de Motivos) proclamado en la Ley de 17 de julio de 1945, y porque matiza los términos de compatibilidad entre el régimen común y especial por medio del reconocimiento y exposición de las particularidades de la Diputación Foral de Álava agrupadas en los apartados de Ordenación y coordinación, Presupuestos, ordenanzas, cuentas y recursos, e Inspección y responsabilidad, de forma que la singularidad se circunscribe, como reza la Disposición Final, al contenido del Decreto Ley de 10 de agosto de 1954 que configura las competencias tributarias y presupuestarias en el orden local.

NOVENO.—Si la precedente exposición permite seguir las vicisitudes del régimen foral y las paulatinas formulaciones combinando el referente histórico y el pasado mediato, y exponiendo las coordenadas del modelo alavés, declarado fuente de inspiración en la Disposición Transitoria Octava del Estatuto de Autonomía, ahora hay que abordar las circunstancias que han repercutido en el régimen foral ya en el contexto constitucional. La recogida del dato histórico ha sido la primera fase que debe tener su lógica continuación en la inserción del mismo en el marco jurídico que arranca de la Constitución de 1978. Si el breve repaso emprendido ha posibilitado la diferenciación de materias y la atribución de competencias, si se han matizado las apelaciones indeterminadas basadas en peticiones de principio que enuncian un contenido supuestamente confirmado en fórmulas genéricas, corresponde, a continuación, recuperar la coexistencia de la Constitución y la foralidad en los términos establecidos por la refundación del Ordenamiento jurídico y su legislación de desarrollo. Para ello hay que recuperar la concatenación normativa antes mencionada y completarla con los textos de desarrollo normativo que inciden en esta materia.

De esta forma, al encadenamiento entre Constitución, Estatuto de Autonomía y Ley de Concierto Económico, se añade la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y la Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Económico a las Leyes reguladoras de las Haciendas Locales y de Tasas y Precios Públicos. En virtud de la primera Ley, se declaran, con diverso fundamento constitucional, básicas las normas en ella contenida, "sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra" (art. 1.2); en virtud de la segunda Ley, además de las modificaciones incorporadas referidas a algunos impuestos, tasas, precios públicos y tributos locales, se da una nueva redacción al art. 45 de la Ley del Concierto y se reiteran "las facultades de tutela financiera que en

cada momento desempeña el Estado en materia de imposición y ordenamiento de los tributos y precios públicos de las Entidades Locales corresponderán a las respectivas Diputaciones Forales".

Si en los anteriores Fundamentos tuvimos la oportunidad de comprobar las matizaciones incorporadas en el régimen foral, y sobre todo, subrayar las vicisitudes de la configuración de la imagen de foralidad del régimen admitido como modelo, ahora disponemos de los datos normativos que definen el marco operativo en el que cabe la actualización y, por tanto, determinación del régimen foral en el contexto de los mandatos constitucionales y estatutarios.

DÉCIMO.—La acumulación de material normativo posibilita afrontar la tesis de la parte demandada. Sustancialmente, la Administración Foral defiende que la posición privilegiada que ocupan los Territorios Históricos en el ámbito tributario se reconozca también en el terreno presupuestario y contable. El fundamento de esta tesis reposa en la lectura que realiza de la cláusula "orden económico y administrativo" aparecida en tiempos lejanos y consolidada repetidas veces en la regulación del modelo alavés. Al deducir de las referencias al orden económico y administrativo los contenidos presupuestarios, cabe concluir la equiparación entre el Estado y la Diputación de forma que ésta supla a aquel en las funciones atribuidas en el territorio nacional. Si en el territorio foral es admisible el desplazamiento de la competencia estatal en beneficio de los órganos forales, nada impide que las previsiones en el campo presupuestario asignadas a la Administración del Estado sean ejercidas por los Territorios Históricos, y que a éstos les corresponda dar cumplimiento al mandato de los arts. 112.2 y 114 de la Ley 7/1985, porque es acorde con el sentido histórico de la foralidad. Admitida esta premisa nada habrá que objetar a las alteraciones introducidas en materia presupuestaria referidas a la remisión de información presupuestaria o al régimen de los créditos que se rigen por otras técnicas contables y presupuestarias establecidas por los Territorios Históricos en el ejercicio de aquellas atribuciones que les corresponden por su capacidad de ponerse en lugar del Estado.

Cabe, en consecuencia, plantearse si este esquema competencial concuerda con el diseño constitucional y si es generalizable la sustitución del Estado en el campo presupuestario y contable.

La referencia al marco competencial desde el art. 37.2 del Estatuto de Autonomía sin integrar la mediación constitucional constituye un ejemplo de comprensión de la foralidad desde la exclusiva perspectiva histórica minusvalorando el significado del proceso de actualización que prevé el mandato de la Disposición Adicional Primera. En el fondo es una reclamación de la práctica histórica que resulta trasplantada con los mismos caracteres que revistió en el pasado. No hay ningún rasgo de cumplimiento de los requisitos establecidos en la Constitución ni el respeto a los límites que conlleva la naturaleza jurídica de la garantía de la foralidad.

Conviene recordar de entrada que consustancial a la garantía institucional, como ya hemos subrayado anteriormente, es la consagración de un contenido reconocible y no de la integridad competencial de épocas pretéritas y que, acorde con este criterio, es la adaptación y la modificación sin menoscabo de un núcleo esencial que proporciona la identidad. Resulta insuficiente, por ello, enunciar la supuesta historicidad de la atribución y es imprescindible establecer las mediaciones pertinentes que evidencien el proceso de actualización exigido en la Constitución. Como ya se especificó, en la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley de 10 de agosto de 1954, se afirmaba la supervivencia en "lo posible", criterio equilibrado que aúna simultáneamente el respeto

y la integración. Aplicar este esquema acarrea la toma en consideración del modelo de reparto competencial establecido en la Constitución y Estatuto de Autonomía y la aceptación de la función de las normas básicas que no se puede soslayar con el fundamento histórico del ejercicio de unas atribuciones. Al insertarse en la Constitución se modula la imagen de la foralidad por medio de las capacidades de definición reservadas al Estado y a las limitaciones que éste admite en relación con la salvaguarda de la foralidad. No cabe, en consecuencia, obviar los mecanismos de regulación unitaria que la Constitución prevé para asegurar una disciplina uniforme que garantice la materialización de objetivos constitucionales.

UNDÉCIMO.—Afirmada la obligada valoración del contexto constitucional como marco general en el que se actualizan los derechos históricos, se procede a diferenciar los ámbitos materiales en los que actúan las competencias reclamadas. Precisamente la parte demandada se esfuerza en conectar al ámbito tributario el presupuestario y contable. Como hemos tenido la oportunidad de revisar, la argumentación de la defensa jurídica de la Diputación Foral reposa en un doble contenido que se extrae de un enunciado general que permite una deducción lógica: a) por una parte, si de las competencias en materia tributaria se infiere la coincidencia entre la imagen de la foralidad y la posición del Estado, cabe derivar lógicamente la prolongación de este esquema al ámbito presupuestario y contable; b) por otra parte, el dato jurídico que fundamenta la tesis anterior viene proporcionado por la Disposición Adicional Tercera del Concierto Económico de 1981 que incorpora el tantas veces aludido art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 que no es limitado por el art. 149.1.18 C.E. por la identificación del contenido de este precepto con el procedimiento administrativo común regulado en la Ley 30/1992.

Si antes nos pronunciamos sobre la riqueza de contenidos integrados en el art. 149.1.18 C.E. ahora hay que profundizar en la diferencia de ámbitos competenciales para así precisar el alcance de las atribuciones reconocidas.

Ha sido objeto de especial interés por parte del legislador diferenciar en el apartado de las Haciendas Locales ámbitos materiales regulados por su normativa específica. Ya la Ley 7/1985 estableció en su Título VIII las bases generales de las Haciendas Locales con referencias precisas al ámbito tributario, presupuestario y contable, reservándose el Estado el marco, la exigencia y establecimiento de tributos locales (art. 106), la determinación de la estructura de los presupuestos (art. 112.2) y del plan de cuentas (art. 114) de las Entidades Locales, sin perjuicio, por supuesto, de la conservación del régimen especial de los Territorios Históricos del País Vasco en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico". Pero la diferencia que el Título VIII realiza entre el régimen financiero-tributario y el presupuestario y contable no está exenta de consecuencias al circunscribir y precisar el alcance material de la Disposición Adicional Segunda, apartado 6°.

Este esquema se mantiene en la Ley 39/1989 que somete a regulación los recursos, enunciados en el art. 2, de las Haciendas Locales en el Título I, el régimen presupuestario y el régimen contable en los capítulos I y III del Título VI, respectivamente. Asimismo, el carácter básico de esta Ley y su aplicación al territorio nacional se enuncia "sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra" (art. 1.2), delimitación coherente con la distinción sectorial establecida en la Ley 7/1985.

Este diseño normativo queda consagrado y reforzado por el Decreto 500/1990, de 20 de abril, de desarrollo del Capítulo I del Título VI de la Ley 39/1989, de 28 de diciembre,

reguladora de las Haciendas Locales, que reitera la diferencia entre el sistema financiero inspirado en los principios de autonomía y suficiencia financiera, y el conjunto de normas que configuran el régimen presupuestario y contable. La existencia de tres normativas diferenciadas pero interrelacionadas conlleva, según la Exposición de Motivos del citado Decreto, que los preceptos presupuestarios derivados de las Leyes 7/1985 y 39/1989 queden "materialmente desligados" de la normativa tributaria y contable de los Entes Locales. Los mandatos jurídicos sobre aprobación y elaboración del Presupuesto y sobre los créditos y aprobaciones regulados en los arts. 148 y ss. y 153 y ss. de la Ley 39/1989, y 18 y ss. y 34 y ss. del Real Decreto 500/1990, se aplican a las Entidades Locales referidas en el art. 3 de la Ley 7/1985, en cuanto contenido normativo básico diferenciado del orden financiero-tributario que conforma la foralidad que queda salvaguardado expresamente respecto del contenido básico que se fundamenta en el art. 149.1.18 C.E.

En todo caso no es ocioso recordar que esta diferencia no es novedosa, como tampoco lo es el contenido normativo referido a la regulación presupuestaria. Basta repasar el Estatuto Municipal de 1924 para toparse con el Título Primero del Libro Segundo (arts. 292 y ss.) con la disciplina de la estructura y procedimiento presupuestario, y con el Título II y IV dedicados a regular los Ingresos Municipales (arts. 308 y 309), y Exacciones Municipales (arts. 316 y ss.), así como para encontrar recogidos los trámites de aprobación del Pleno, publicidad e impugnaciones que han sobrevivido a los cambios y han sido acogidos en la legislación postconstitucional, descargados de aquellos aspectos contradictorios con la autonomía municipal.

DUODÉCIMO.—Después de exponer la nítida diferencia introducida por el legislador entre los ámbitos antes referidos y la dificultad de admitir deducciones lógicas de efectos competenciales en materias reguladas por normas básicas, conviene detenerse en el significado de la atribución reclamada para comprobar cuál es su significación y su adecuación a la normativa reguladora alegada para fundamentar la pretensión. Aclarar este tema exige precisiones sobre la norma impugnada y los artículos cuestionados.

En la Exposición de Motivos de la Norma Foral 9/1991, de 25 de marzo, se pueden leer pronunciamientos inequívocos sobre su contenido. En este sentido se afirma que "la presente Norma Foral establece para las Administraciones Locales del Territorio Histórico un marco presupuestario contable y de control... facilitándoles la aplicación de criterios homogéneos en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública, aprobados en el seno del Consejo Vasco de Finanzas Públicas. La regulación anterior, excesivamente legalista, queda así superada..." Con el fin de dotar a los Municipios de mayor agilidad no se define un modelo presupuestario único para que cada Municipio pueda adaptarlo a sus necesidades por medio de la Norma Municipal de Ejecución Presupuestaria. Asimismo se prevé el Informe Económico-Financiero, se flexibiliza el presupuesto para que, sin pérdida de su carácter de control, sea susceptible de incorporar modificaciones hasta ahora dificultadas por trabas legalistas, se introduce el sistema ADOP en gastos, se trasciende el control interventor a priori de legalidad con la inclusión del criterio de razonabilidad económica de los actos administrativos y la extensión de controles a posteriori de tipo legal, económico, financiero u organizativo, y se prevé el desarrollo reglamentario de la estructura presupuestaria y plan de cuentas.

Este breve resumen de los aspectos más significativos de la Norma Foral 9/1991, extraídos de su Exposición de Motivos, muestra con claridad la vocación y pretensión reguladora, evidenciando en la búsqueda equilibrada de la definición de un marco

regulador y de la incorporación de unos márgenes de flexibilidad y de adaptación a las circunstancias de las Administraciones Locales claramente consentidos y especificados.

Esta alusión al inevitable carácter normativo de la Norma impugnada sirve para salir al paso de los intentos de la parte demandada de rebajar el significado de los preceptos impugnados de forma que estaríamos ante instrucciones contables y presupuestarias. Pero si recordamos que gran parte de dichos contenidos han sido contemplados en las Leyes 7/1985 y 39/1989, Real Decreto 500/1990 y Orden de 20 de septiembre de 1989, del Ministerio de Economía y Hacienda, que establece la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales, resulta difícil admitir que estos textos normativos incorporen solamente instrucciones presupuestarias y contables.

Después de establecer el carácter normativo de la Norma Foral impugnada se puede proceder a ver su adecuación al fundamento jurídico alegado e identificado en el art. 15 del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906. El obligado recorrido histórico ha permitido comprobar, por medio de la sucesiva normativa que ha salvaguardado las competencias históricas en materia de Concerto Económico, el carácter de las atribuciones reconocidas. Sin adentrarnos, porque no es necesario en este momento para nuestra argumentación, en la sustitución de las Diputaciones Forales por las Juntas Generales, se puede concluir el carácter ejecutivo que en el marco presupuestario revisten las atribuciones reconocidas a los Territorios Históricos, a diferencia de la naturaleza específica de las competencias en el régimen tributario-financiero de los Territorios Históricos. La intervención en el procedimiento presupuestario, la sustitución del Ministerio de Hacienda, etc., en los términos antes expuestos, tiene un carácter ejecutivo que dista de la naturaleza normativa de la Norma impugnada.

Esta conclusión es similar a la alcanzada por otra vía en la Sentencia de 4 de noviembre de 1992 de esta Sala (Recurso contencioso administrativo 2462/90) en cuyo Fundamento Jurídico Segundo se precisa el contenido actualizado del art. 15 del Real Decreto de 1906 que se concreta en la potestad normativa autónoma de los tributos locales y en una norma de subrogación ejecutiva respecto de las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeña el Estado, competencias que al ser propias de las Diputaciones Forales y no de las Juntas Generales, no habilitan para normar el régimen jurídico de tutela sobre los municipios.

De esta forma se sale al paso, asimismo, a las reiteradas referencias a la sustitución del Estado por los Territorios Históricos para lo que, incluso, se citaba la anterior sentencia. Al afirmarse la equiparación bastaba con trasladar automáticamente las competencias del Estado a los Territorios Históricos para que éstos pudieran atraer para sí los ámbitos materiales del territorio nacional en el campo de las Entidades Locales. Sin embargo, esta tesis no es asumible por dos razones: a) en primer lugar, porque el recurso al dato histórico tiene las limitaciones de contenido que antes hemos señalado de forma que los desplazamientos del Ministerio de Hacienda en favor de las Diputaciones Forales tenían un alcance concreto incompatible con la pretensión de la sustitución por éstas en las competencias de aquél; b) en segundo lugar, porque no se puede desconocer que el proceso de actualización significa su inserción en el marco constitucional que dota de perfiles específicos a la autonomía municipal que no puede quedar afectada por la supervivencia histórica de la foralidad y que reserva en virtud del art. 149.1.18 C.E. unos contenidos que corresponde al Estado en exclusividad determinar y que, como ya hemos afirmado, no son interpretables de forma reductiva. Los órganos forales sustituyen al Estado en los términos específicos de la práctica histórica y en los

contenidos compatibles con el marco constitucional que hace viable la actualización de los derechos históricos.

DECIMOTERCERO.—Por último, se afirma en la Exposición de Motivos que el origen de la Norma Foral reside en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas que aprobó los criterios homogéneos en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública. Efectivamente la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, reguladora de las relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, dispone en el art. 15.2 que corresponde al Consejo Vasco de Finanzas Públicas determinar la forma en que las Diputaciones Forales, sus Organismos y entidades aplicarán criterios homogéneos a los utilizados por las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública. Este objetivo homogeneizador está justificado por el reconocimiento de la autonomía financiera y presupuestaria de los Territorios Históricos (art. 14.1) y la necesidad de armonizar procedimientos y conseguir la consolidación de todo el sector público vasco (art. 15.2).

Pero tanto del contexto de la Ley, relaciones órganos comunes-forales, como del contenido del precepto, utilización de criterios homogéneos, se deduce que el Consejo Vasco de Finanzas Públicas se limita a conseguir la armonización procedimental en materia presupuestaria y de contabilidad pública entre los órganos referidos sin que se pueda trascender el tenor literal del art. 15.2. De acuerdo con esta afirmación, no cabe apelar al ejercicio de las atribuciones del Consejo Vasco de Finanzas Públicas en los términos del art. 15.2 porque están dirigidas a alcanzar una articulación coherente entre Instituciones Comunes y Órganos Forales.

Por otra parte, en lo que concierne a los Entes Locales, los criterios homogéneos son fijados, asimismo, por el consejo Vasco de Finanzas Públicas. La combinación de la Disposición Adicional Segunda apartado 3º de la Ley 27/1983 y el art. 39 de la Ley 31/1983, de Régimen Presupuestario de Euskadi coinciden en generalizar a los distintos niveles institucionales los criterios que utilicen las Instituciones Comunes en materia de procedimiento presupuestario y contabilidad pública, que son precisamente, según el art. 39 de la Ley 31/1983, los recogidos en esta Ley, correspondiendo al Consejo Vasco de Finanzas Públicas la forma de aplicación.

Al considerar que los Territorios Históricos carecen de la competencia para dictar la Norma Foral impugnada, no procede analizar los contenidos de los artículos específicamente subrayados por la parte demandante.

DECIMOCUARTO.—Por todo ello, el presente recurso debe ser estimado con declaración de nulidad de pleno derecho de la Norma Foral impugnada. De conformidad con el art. 131.1 de la Ley de la Jurisdicción no procede imponer a las partes las costas causadas en esta instancia.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que con desestimación de la causa de inadmisibilidad opuesta por la representación procesal de las administraciones demandada y codemandada, y con estimación del presente recurso contencioso-administrativo nº 1040/91, interpuesto por el Abogado del

Estado en la representación que legalmente ostenta, contra la Norma Foral 9/1991, presupuestaria de las entidades locales del territorio histórico de Álava, aprobada por las Juntas Generales de Álava en sesión de 25 de marzo de 1991, debemos declarar y declaramos que la Norma Foral impugnada es nula de pleno derecho por falta de competencia, por lo que la debemos anular y anulamos, sin hacer imposición expresa de las costas.

Ref. TSJPV-31

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de noviembre de 1995

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1959/1993

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Interés de demora
- Recaudación
- Terminología y conceptos de la LGT

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, son objeto de impugnación los artículos 58.3, letra a), 110.1 y 147.3 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Vizcaya, aprobado por Decreto Foral 52/1993, de 6 de abril.

La Administración del Estado entiende que los preceptos impugnados vulneran la regla primera del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, toda vez que no existen preceptos correlativos en el Procedimiento General Recaudatorio que rige en el territorio sometido al Derecho común. Y solicita que por este Tribunal se dicte una sentencia por la que, estimándose el recurso interpuesto, se anulen los preceptos impugnados por resultar disconformes con el ordenamiento jurídico.

La Diputación Foral de Vizcaya, parte demandada, se opone a los motivos de impugnación y pretensiones de la Administración demandante, e interesa que por este Tribunal se dicte una sentencia desestimatoria del recurso por la que se declare que los preceptos impugnados son conformes a Derecho.

SEGUNDO.—En primer lugar, cabe, respecto del artículo 58.3.a) del Reglamento impugnado, señalar que la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCE), en la redacción dada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, establece en su artículo 4 normas de armonización que habrán de ser respetadas por los Territorios Históricos al establecer su Sistema Tributario; disponiendo la primera de dichas normas armonizadoras la aplicación de la Ley General Tributaria y las normas que la

desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en dicha Ley.

Si, de un lado, es claro que el interés de demora que se aplica a las relaciones jurídico-tributarias constituye un concepto de esta naturaleza y, por tanto, sometido a las medidas de coordinación a que hace referencia la señalada norma primera del artículo 4 LCE, esto es, a la Ley General Tributaria y demás disposiciones que se dicten en su desarrollo, sin que los Territorios Históricos puedan introducir en su Sistema Tributario uno diferente al del Estado, el Tribunal Constitucional (S. 14/1986, de 31 de enero) ha despejado toda duda al respecto, al declarar que «la determinación cuantitativa del interés de demora de estos créditos ha de merecer un tratamiento unitario en todo el territorio nacional, por lo ya expuesto y porque, en esa misma línea de ideas, al consistir en un simple incremento de la deuda tributaria, motivado por el impago del crédito principal, bien se considere de cariz sancionatorio para el deudor, o de resarcimiento para el ente titular del crédito, no se advierte motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según sea la Entidad acreedora, sino que, por el contrario, debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1.18 de la CE, sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas». De todo lo cual resulta que la previsión contenida en el artículo 48.3.a) del Reglamento General de Recaudación vizcaíno, aprobado por Decreto 52/1993, de 6 de abril, es contraria a Derecho y, por tanto, ha de ser anulado.

TERCERO.—El párrafo 1.º del artículo 110 del Decreto Foral que se examina, al posibilitar que los Jefes de las Oficinas Tributarias, previa autorización de la Dirección General de Hacienda, dicten providencias ordenando el embargo, con anterioridad al vencimiento del plazo de ingreso previsto en el artículo 108, cuando por el transcurso del mismo se pudieran derivar perjuicios para la Hacienda Foral, se aparta igualmente del ordenamiento jurídico, no sólo porque dicha posibilidad no está prevista en el Reglamento General de Recaudación del Estado, y en sí misma se constituye en elemento distorsionador del principio de seguridad jurídica constitucionalmente garantizado (artículo 9.3 CE), sino porque se opone expresamente a lo dispuesto con carácter general en el artículo 128 de la Ley General Tributaria, ubicado en el Capítulo V del Título III, intitulado «la gestión tributaria», que contiene, según la exposición de motivos, los principios generales de la recaudación, como fase específica y autónoma en el procedimiento de gestión, que se incardinan en el propósito de la Ley General Tributaria de informar, con criterios de unidad, las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario. Es por ello que la recaudación, en cuanto parte integrante de la sistemática general del orden jurídico tributario, debe quedar sometida a las normas de armonización que, respecto del sistema tributario de los Territorios Históricos, se contienen en la Ley aprobatoria del Concierto Económico, de 13 de mayo de 1981; y, por tanto, toda previsión normativa foral que se oponga o aparte de lo establecido en la Ley General Tributaria y en las normas que la desarrollan, de obligada aplicación como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la LCE, ha de entenderse contrario al ordenamiento jurídico y, consecuentemente debe ser anulado, como sucede en el presente caso con el artículo 99.1.2.º del Decreto Foral enjuiciado.

CUARTO.—Solución distinta merece, sin embargo, la cuestión que se suscita en torno al artículo 147.3 del reiterado Decreto Foral 52/1993, de 6 de abril, que faculta a la Diputación foral para designar representante para que concurra, sin necesidad de constituir depósito ni fianza alguna, a la subasta de bienes y derechos de todo tipo y en

las mismas condiciones de cualquier licitador, toda vez que de dicho precepto no sólo no puede predicarse el mismo carácter vulnerador de los anteriormente examinados, ni colisiona directamente con norma básica alguna, sino porque de los términos en que queda expresado el artículo 147 del Reglamento General de Recaudación del Estado no puede inferirse la imposibilidad de que concurra la subasta como licitador el propio acreedor, en este caso la Administración Tributaria.

QUINTO.—De cuanto ha quedado expuesto y ha sido razonado, procede la parcial estimación del recurso interpuesto, en cuanto que los artículos 58.3, letra a), y 110.1 del Decreto Foral impugnado son disconformes a Derecho y, por tanto, han de ser anulados, confirmando el artículo 147.3 de la misma disposición, que resulta acorde con el ordenamiento jurídico.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente,

FALLO

Que, con estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra los artículos 58.3, letra a), 110.1 y 147.3 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Vizcaya, aprobado por Decreto Foral 52/1993, de 6 de abril, debemos declarar y declaramos la no conformidad a derecho de los artículos 58.3, letra a) y 110.1 del Decreto Foral impugnado, que, por tanto, anulamos, confirmando el artículo 147.3 de la misma disposición, por resultar ajustado a derecho. Sin condena en las costas procesales devengadas en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-32

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 25 de enero de 1996

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 42

Voces:

- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Principio de igualdad
- Estructura general impositiva del Estado
- Presión fiscal efectiva global
- Tributos locales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Que por Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de (...) se interpone recurso en la vía contencioso-administrativa contra la Resolución dictada con fecha 30 marzo 1993 por el Ayuntamiento de (...) que desestimaba el recurso de reposición interpuesto por la aquí recurrente contra la liquidación practicada el 29 de diciembre de 1992 por el citado Ayuntamiento en concepto de ICIO; recurso de cuya demanda se dio traslado a la Administración demandada que contestó en tiempo y forma oponiéndose.

SEGUNDO.—Que como principales argumentos impugnatorios sostenía la parte recurrente que la liquidación girada no se ajustaba a derecho por cuanto que era el resultado de aplicar un tipo impositivo desmedido, que tampoco estaba establecido conforme a derecho ya que se había fijado fuera de los límites que la Ley 39/1988, de Haciendas Locales, otorga a los Ayuntamientos para fijar el tipo impositivo dentro de los márgenes que la misma establece y que limita como máximo a un 4%. Entendía en consecuencia que la Norma Foral 15/1989, que facultaba ese incremento de hasta el 5%, infringía el sistema de delimitación de competencias de las Haciendas Forales, que establece el Concierto Económico, así como el artículo 14 de la Constitución, en la medida que establecía condiciones de desigualdad entre los ciudadanos por razón de su diferente residencia en el conjunto del territorio del Estado, sin causa legítima para este trato diferente. Por su parte la Administración demandada, en este caso representada por Procurador, solicitó que se desestimara el recurso contencioso-administrativo

interpuesto por la parte recurrente, dictándose una sentencia desestimatoria de las pretensiones contenidas en el suplico de la demanda.

TERCERO.—Que esta Sala debe de dar cumplida respuesta a los motivos impugnatorios que alega la parte recurrente y en este sentido y por lo que se refiere a infracción de la Ley 39/1988, de Haciendas Locales, así como de la Ley 12/1981, del Concierto Económico, debemos de decir que, como también ha tenido ocasión de señalar esta misma Sala en anteriores ocasiones, el punto de vista que la parte demandante sustenta no aparece merecedor de acogimiento y prosperidad.

En efecto, el artículo 103.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, 39/1988, de 28 diciembre, después de consagrar un tipo de gravamen mínimo del 2 por 100, contiene habilitación a la autodisposición municipal para incrementarlo limitadamente en función de unos tramos de población progresivos, pero tal limitación no se encuentra en el precepto equivalente de la Norma Foral de Bizkaia 10/1989, de 30 junio, desde el incremento del tipo de gravamen hasta el límite máximo del 5 por 100 queda entregado a la mera discrecionalidad local.

A partir de ese punto de partida, podrá dudarse del rigor técnico que pueda presentar una norma que consagra un concreto tipo de gravamen para seguidamente dejarlo en la más absoluta disposición para los poderes normativos derivados que son sus destinatarios, pero sin embargo, ni la Norma Foral está vinculada jerárquicamente con el precepto de la Ley Estatal Reguladora de Haciendas Locales, sino integrada en un «ordenamiento separado», ni es sostenible el carácter básico que la parte recurrente atribuye a la norma de rango legal del artículo 103.3, una vez que tal carácter de bases del Régimen Jurídico Financiero de la Administración Local se pregona, por declaración misma del legislador estatal en el artículo 1.1, de los preceptos de la Ley 39/1988, "salvo los que regulan el sistema tributario local», que tienen el carácter propio del ejercicio por parte del Estado de su potestad originaria de establecer tributos prevista por el artículo 133 de la CE, lo que tampoco desvirtúa por sí la existencia del régimen de financiación autonómica de Concierto o Convenio a que se refiere el artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, con fundamento constitucional específico, ni, sobre la base de todo ello, que el artículo 44 del vigente Concierto Económico entre Estado y País Vasco, en la redacción aprobada por Ley 2/1990 de 8 junio, sirva de título para la regulación foral y el establecimiento de un Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras que presente diferencias más o menos sensibles en determinados aspectos de su configuración, siempre que se encuadre, como no se ha puesto en duda que lo haga, en la estructura general impositiva del sistema tributario local de régimen común, y que el sistema foral así concebido respete las reglas de armonización que el mismo artículo 44 detalla, sin que ni siquiera pueda verse concernido por ninguna de ellas el extremo que en estos autos se debate.

CUARTO.—Que por lo que se refiere a la posible infracción del artículo 14 de la Constitución, al establecer desigualdades entre los ciudadanos por razón del lugar de su residencia, debemos de decir que la existencia de especialidades en el ámbito tributario en la Comunidad Autónoma del País Vasco, en absoluto supone la existencia de estas discriminaciones, gozando el legislador foral de ciertos límites para esa autonormación, y siéndole posible dentro de los mismos el establecer esos tipos impositivos diferentes siempre que se mantenga la presión fiscal, así el Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 julio 1991 manifestaba que «el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía, aprobado con rango de Ley Orgánica, el 18 diciembre 1979, dice que "las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario atendiendo a la estructura general impositiva del

Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma". Con base en el precepto transcrito, no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense -mejor en un mero copista, decimos nosotros- con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41.2 citado, que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de "establecerlo" y de "regularlo" lo que es distinto del mero "mantenimiento" e implica, desde luego, innovación (establecer) o modificación (regular)». Así mismo, en la sentencia de 20 abril 1988, y en relación a una cuestión parecida a la aquí debatida, señaló «no existe infracción, de los principios consagrados en los artículos 14 y 139 de la Constitución, pues el principio de igualdad no implica en todos los casos un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica, pues llevado a su última consecuencia sería incompatible con el de autonomía de la imposición de exacciones y la intensidad de las cargas tributarias, y como dice el Tribunal Constitucional, Sentencia 37/1981, de 16 noviembre, la igualdad no puede ser entendida como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento, pues en virtud de la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas nuestro ordenamiento tiene una estructura por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales».

QUINTO.—Que como consecuencia de todo lo anterior es menester que se dicte una sentencia que desestime íntegramente las pretensiones contenidas en el suplico de la demanda de la parte recurrente, declarando la conformidad a derecho del acto administrativo impugnado, sin que entienda esta Sala que se deban imponer las costas devengadas en este proceso, a ninguna de las partes litigantes, al no apreciarse en la conducta procesal de las mismas, mala fe o temeridad, de acuerdo todo ello con el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Ref. TSJPV-33

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de febrero de 1996

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2635/1993

Ponente: Jesús María Chamorro González.

Artículos del Concierto:

- Art. 42

Voces:

- Tributos locales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Que por el señor Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta se interpone recurso en la vía contencioso-administrativa contra la Resolución dictada con fecha 5 de julio de 1993 por el Ayuntamiento de Bilbao, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación practicada por el Organismo Autónomo de Correos y Telégrafos en concepto de Tasa por servicio de extinción de incendios; recurso de cuya demanda se dio traslado a la Administración demandada que contestó en tiempo y forma oponiéndose.

SEGUNDO.—Que como principales argumentos impugnatorios sostenía la parte recurrente que el Estado y sus organismos autónomos estaban exentos del abono de tasas municipales, según se desprende de la Ley de Tasas y precios públicos de 1989. Por su parte, la administración demandada, solicitó que se desestimara el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la parte recurrente, dictándose una sentencia desestimatoria de las pretensiones contenidas en el suplico de la demanda.

TERCERO.—Que entrando a valorar el fondo del asunto planteado a esta Sala por las partes, y tras una detenida y ponderada valoración de las alegaciones formuladas por las partes a lo largo de toda la tramitación de este procedimiento, debemos de manifestar que la regulación de las Haciendas Locales en el Territorio Histórico de Bizkaia, se realiza a través de la Norma Foral 5/1989, regulación que trae su causa directa de ser, en la propia Ley del Concierto Económico, y que supone la inaplicación en el Territorio Foral de la Ley 39/1988 de Haciendas Locales que rige en territorio común, además, tampoco es aplicable la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos, que sustituye su regulación por la recogida en la Norma Foral 4/1990. De esta forma, debemos comenzar nuestro juicio de legalidad, valorando la eventual exención para los organismos autónomos institucionales del Estado, como aquí acontece con el Organismo Autónomo de Correos y Telégrafos, de las Tasas y Precios Públicos.

Así las cosas el artículo 20 de la Norma Foral 4/1990 de Tasas, Precios Públicos y otros recursos tributarios de la Administración Foral de Bizkaia no recoge una cláusula general de exención de todas las tasas para los organismos autónomos institucionales, sino que lo que contiene es la cláusula de regulación genérica de las eventuales exenciones que se puedan acordar para los entes públicos allí citados, entre ellos los organismos autónomos institucionales. El artículo 20 de la Norma Foral 4/1990 establece que como límite no se podrán establecer exenciones de las tasas para otros entes distintos a los allí recogidos, pero ello por supuesto no implica que siempre que un ente de ellos, sea sujeto pasivo de una tasa, esté exento del pago de la misma.

Lo que se plantea es que serán las normas sectoriales las que planteen y recojan esas exenciones para los supuestos concretos y específicos en ellas regulados, tal y como puede acontecer con las Haciendas Locales —que por cierto no establece ninguna exención para tasas a favor de los Organismos Autónomos institucionales—. En todo caso esas exenciones recogidas en las normas sectoriales tal y como establece la cláusula general, citada en el artículo 20 de la Norma Foral 4/1990, no podrá ser establecida a favor de entes distintos a los allí citados. Así pues, en este caso debe estimarse conforme a derecho el acuerdo impugnado en la medida que no reconoce exención para el Organismo Autónomo de Correos y Telégrafos por la prestación del servicio de extinción de incendios dependiente del Ayuntamiento de Bilbao, aquí demandado, por no estar recogida dicha exención en ninguna norma específica, y en concreto en la norma que regula el tributo aquí debatido.

CUARTO.—Que como consecuencia de todo lo anterior es menester que se dicte una sentencia que desestime íntegramente las pretensiones contenidas en el suplico de la demanda de la parte recurrente, declarando la conformidad a derecho del acto administrativo impugnado, sin que entienda esta Sala que se deban imponer las costas devengadas en este proceso, a ninguna de las partes litigantes, al no apreciarse en la conducta procesal las mismas, mala fe o temeridad, de acuerdo todo ello con el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Ref. TSJPV-34

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de marzo de 1996

Recurso: Contencioso-administrativo nº 3024/1993

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 42

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Estructura general impositiva del Estado
- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
- Tributos locales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente proceso se revisa el Acuerdo adoptado por la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Muskiz en fecha de 29 de julio de 1993, por el que se desestimaba el recurso de reposición formulado por la firma social actora frente a liquidación girada en concepto de Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante ICIO), sobre base imponible, de 4.076.100.000 pesetas y por deuda a ingresar de 203.805.000 pesetas, como consecuencia de la construcción de una Planta de Mejora de Gasóleos en la factoría o refinería que dicha entidad explota en el indicado término municipal.

En fundamento de las pretensiones actoras de que se formulen diversas declaraciones en relación con la Ordenanza municipal y la Norma Foral que rigen el tributo, y de que se tome como base del tributo, exclusivamente la obra civil realmente ejecutada dentro del municipio aplicándose el tipo de gravamen del 2,8 por 100, en vez del 5 por 100 sobre el que se ha exaccionado el tributo, se argumenta sobre el carácter sustitutivo que el impuesto presenta en relación con la tasa por otorgamiento de licencias, invocándose la jurisprudencia del Tribunal Supremo —así SSTs de 19 de abril de 1980 y 10 de mayo de 1982—, que limitaba la base de imposición a aquella «obra civil», alegando el principio de territorialidad en cuanto al gravamen exclusivo de lo construido o instalado en el propio término municipal y no fuera de él, tal y como proclama el artículo 6, a) de la Norma Foral General Tributaria de Vizcaya, 5/1989, de 30 de junio, para sostener seguidamente, y en vía de impugnación indirecta de disposiciones generales, aparte de otras infracciones generales sobre el contenido de la Ordenanza aplicada, que la Norma Foral 10/1989, de 30 junio, reguladora del ICIO en Territorio Foral de Vizcaya como la

propia Ordenanza municipal, vulneran el artículo 103.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre, acerca del tipo de gravamen, exigido en un 5 por 100 por el Ayuntamiento demandado, y que supera el máximo exigible según la citada Ley en municipios como Madrid y Barcelona —4 por 100—.

En detrimento de las pretensiones de la demanda, opone la Corporación Local demandada, con carácter previo, un motivo de inadmisibilidad que refuta la posibilidad de extender las pretensiones más allá de la liquidación tributaria girada y pretender pronunciamientos relativos a la Ordenanza y otras disposiciones generales de origen supralocal, y que fundamenta en el artículo 82, c) LJCA, con la subsidiaria pretensión de que, pese a afirmarse que no cabe el recurso contra dicha disposición foral, sean emplazadas las Instituciones forales que han promulgado la indicada Norma Foral combatida para evitar la indefensión de las mismas.

En cuanto al fondo, opone dicha Administración demandada tanto la plena diferenciación entre el nuevo impuesto local y la tasa por otorgamiento de licencias, como la coincidencia entre la base imponible del ICIO y el presupuesto de la obra, tratándose de liquidación provisional como la combatida en este proceso, y no con el coste real y efectivo de la misma, a apreciar en orden a formular liquidación definitiva y que puede resultar superior al primero, argumentándose finalmente sobre los fundamentos normativos que posibilitan que dicha Corporación exija el tributo a tipo de gravamen del 4,6 por 100, también sobre la plena ubicación de la Planta de Cogeneración en el municipio de Muskiz, y sobre la adecuación a derecho de la Ordenanza y la falta de incidencia de los extremos que la parte actora echa en falta, en la liquidación practicada.

SEGUNDO.—Sobre los óbices procesales que se plantean poco puede añadir esta Sala a lo que viene respondiendo en asuntos precedentes entre las mismas partes —tal y como puede leerse en el Fundamento Jurídico Segundo de la misma Sentencia de 16 de marzo de 1994 que se incorpora por testimonio a los presentes autos—, y debe así rechazarse, tanto que la atribución o residenciamiento por la parte recurrente de infracciones del ordenamiento legal en las disposiciones reglamentarias que dan cobertura inmediata al acto de gestión tributaria, constituya algo distinto que lo que la misma parte actora pretende, cual es fundar la anulación del acto de aplicación en vicios que afectan a la disposición aplicada en el marco de la impugnación indirecta de Reglamentos ilegales que consagra, antes que toda jurisprudencia, el artículo 39.2 de la Ley Jurisdiccional, como que, en consecuencia, concurra en la demanda un supuesto de «desviación procesal» o «mutatio libellis».

Y ello, por más que haya una impropia expresión textual de pretensiones referidas a dichas disposiciones generales en la parte petitoria de aquella demanda y a que, incluso, la parte demandante, interpretando con inmerecida amplitud el alcance de esa posibilidad de atacar el reglamento de modo indirecto, oriente sus alegaciones a un genérico cuestionamiento de aspectos de la Ordenanza que no inciden conocidamente sobre la liquidación girada —como ocurre con las bonificaciones tributarias—, pues a lo que conduciría en última instancia tal petición de pronunciamiento es a un parcial desenfoco de la revisión jurisdiccional, con exclusión del examen de dichas cuestiones, y nunca a la repulsión total del recurso.

De otra parte, y si debe coincidir con la representación del Ayuntamiento demandado en que no se dan en este recurso los presupuestos procesales para la impugnación directa de la Norma Foral de Juntas Generales de Bizkaia, 10/1989, de 30 de junio, reguladora del tributo, la innecesariedad de «lege data» de que las Administraciones que

han creado la norma reglamentaria que se ataca por vía indirecta sean llamadas al proceso, resulta con obviedad de que no son las autoras del acto que se impugna y que es el único que puede ser anulado como consecuencia del proceso —artículo 29.1, a)—, y aunque de «lege ferenda» pueda ser defendida su presencia en el proceso con carácter de necesaria coadyuvación, la inaplicación de la disposición general a que el proceso puede concluir no es, hoy por hoy, título suficiente para imponer dicha presencia, cuando la disposición va forzosamente a quedar incólume.

TERCERO.—Abordando ya las cuestiones de fondo, y comenzando por la que se refiere al tipo impositivo aplicable, como también ha tenido ocasión de señalar esta misma Sala en anteriores ocasiones, el punto de vista que la parte demandante sustenta no aparece merecedor de acogimiento y prosperidad.

En efecto, el artículo 103.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, 39/1988, de 28 de diciembre, después de consagrar un tipo de gravamen mínimo del 2 por 100, contiene habilitación a la autodisposición municipal para incrementarlo limitadamente en función de unos tramos de población progresivos, pero tal limitación no se encuentra en el precepto equivalente de la Norma Foral de Bizkaia 10/1989, de 30 de junio, donde el incremento del tipo de gravamen hasta el límite máximo del 5 por 100 queda entregado a la mera discrecionalidad local.

A partir de este punto de partida, podrá dudarse del rigor técnico que pueda presentar una norma que consagra un concreto tipo de gravamen para seguidamente dejarlo en la más absoluta disposición para los poderes normativos derivados que son sus destinatarios, pero sin embargo, ni la Norma Foral está vinculada jerárquicamente con el precepto de la Ley estatal Reguladora de Haciendas Locales, sino integrada en un «ordenamiento separado», ni es sostenible el carácter básico que la parte recurrente atribuye a la norma de rango legal del artículo 103.3, una vez que tal carácter de bases del Régimen Jurídico Financiero de la Administración Local se pregona, por declaración misma del legislador estatal en el artículo 1.2, de los preceptos de la Ley 39/1988, «salvo los que regulan el sistema tributario local», que tienen el carácter propio del ejercicio por parte del Estado de su potestad originaria de establecer tributos prevista por el artículo 133 CE, lo que tampoco desvirtúa por sí la existencia del régimen de financiación autonómica de Concierto o Convenio a que se refiere el artículo 41 del Estatuto de la Autonomía del País Vasco, con fundamento constitucional específico, ni, sobre la base de todo ello, que el artículo 44 del vigente Concierto Económico entre Estado y País Vasco, en la redacción aprobada por Ley 2/1990, de 8 de junio, sirva de título para la regulación foral y el establecimiento en un Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras que presente diferencias más o menos sensibles en determinados aspectos de su configuración, siempre que se encuadre, como no se ha puesto en duda que lo haga, en la estructura general impositiva del sistema tributario total de régimen común, y que el sistema foral así concebido respete las reglas de armonización que el mismo artículo 44 detalla, sin que ni siquiera pueda verse concernido por ninguna de ellas el extremo que en estos autos se debate.

CUARTO.—La determinación de los elementos y componentes de la base imponible del impuesto exigido, en lo que a este proceso afecta, que, a diferencia de otros frecuentemente planteados, no versa sobre la inclusión de partidas de honorarios o gastos no comprendidos en el presupuesto de obra, ha sido ya acometida por aisladas y recientes sentencias del Tribunal Supremo.

En particular, se ha señalado por la Sentencia de la Sala Tercera, Sección Segunda de 15 de marzo de 1995, que «la discrepancia entre la base imponible estimada en una tasa por

licencia de obras... y la correspondiente a un ICIO devengado como consecuencia de esas mismas obras no tiene mayor trascendencia, porque, a diferencia de lo que sucede con este impuesto, la LRHL no define los elementos de la base imponible de la tasa, por lo que las Ordenanzas pueden concretarla en términos diferentes del artículo 101 LRHL a fin de obtener evaluaciones globales de los rendimientos previsibles que no superen los límites que impone el artículo 24.1». Dicha declaración se completa con la de compatibilidad entre ambos conceptos tributarios recayentes sobre distintos hechos imponibles y no determinante de doble imposición (así STS 11 de octubre de 1994).

De otra parte, aún es más significativo que tanto dicha Sentencia, como la de la misma Sala y Sección de 27 de febrero de 1995, se pronuncian sobre los aspectos controvertidos en este proceso.

De la primeramente citada de ellas, y escasamente más reciente en el tiempo, se extraen las consideraciones de que «la diferenciación entre coste de la obra civil y coste de las instalaciones no es por sí misma determinante para excluir el importe de este último de lo que el artículo 103 LHL considera como coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra que constituye la base imponible del ICIO, como tampoco lo es la naturaleza fija o removible de las instalaciones o su incorporación al terreno de manera más o menos permanente, porque el artículo 101 LHL sujeta al impuesto tanto la realización de construcciones y obras como de instalaciones con tal que para unas y otras se requiera proveerse de licencia de obras o urbanística, de modo que lo decisivo es este segundo requisito...» a la par que se reitera, aún con matices para el caso concreto examinado, la doctrina sentada por la Sentencia ya citada de 27 de febrero de 1995 en el sentido de que «en una obra compleja cuyo presupuesto de ejecución incluya partidas de distinta naturaleza, el Ayuntamiento debe realizar la necesaria labor de depuración para excluir de la base imponible aquellas que no responden a instalaciones para cuyo establecimiento fuera preciso contar con previa licencia de obras o urbanística».

La segunda de las mencionadas sentencias viene a confirmar la dictada por el TSJ de la Comunidad Autónoma Canaria, Sala de Santa Cruz de Tenerife, que se había pronunciado, con motivo de la remodelación de una refinería de petróleos y por lo que aquí interesa, por la exclusión de las partidas relativas a las instalaciones a colocar sobre la obra civil, y después de reiterar los argumentos ya contenidos en los anteriores párrafos, declara que «el artículo 101 LHL no sujeta el ICIO a toda construcción, instalación u obra, sino únicamente a aquellas para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia, que ha de ser precisamente una licencia de obras o urbanística... por lo que es acertado el criterio de la sentencia de instancia de excluir de la base imponible el importe de la maquinaria que habría de instalarse, reduciéndolo al coste de las obras donde aquélla habría de colocarse». En sentido coincidente de exclusión del importe de la maquinaria de la base imponible, Sentencias de la misma Sala y Sección de 16 y 18 de enero de 1995.

QUINTO.—La anterior doctrina, obliga siquiera a matizar el criterio, o la aplicación concreta del mismo, que ha mantenido esta misma Sala en algún precedente próximo, puesto que la dificultad surgirá a la hora de deslindar lo que es materia propia de contemplación a la hora de otorgar la licencia urbanística frente a lo que constituye maquinaria o equipos mecánicos o eléctricos que se colocan o incorporan al edificio o instalación, y tal deslinde resulta tanto más arduo cuando, de por sí, lo que está sujeto a licencia es una compleja y sofisticada instalación industrial proyectada y realizada para satisfacer un fin específico del tipo de la que en estos autos se contempla y se parte de la

base de que el coste de realización o construcción de dicha instalación integra también la base imponible, en la medida en que ésta se encuentra sujeta a licencia Urbanística a la vista del artículo 1.º del Reglamento de Disciplina Urbanística aprobado por Real Decreto 2187/1978, de 23 de junio, pues en tal supuesto, el señalamiento de una frontera precisa entre lo que constituya maquinaria o equipos mecánicos o eléctricos y, de otra parte, lo que constituya el objeto de la licencia urbanística, se convierte en tarea más dificultosa.

Anteriores sentencias de esta Sala han señalado para el caso concreto que quedaba descartada de la base imponible la misma acción de montaje, en el sentido específico de «colocar en el edificio ya construido los enseres y servicios que se hayan de utilizar, o armar las piezas de cualquier aparato o máquina», que es una acción no contemplada dentro de las previsiones del artículo 178.1 del TRLS aprobado por RD 1346/1976, o por el artículo 242 del vigente, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1992, por lo que parece que el legislador lo que pretende al someter también a previa licencia de obra «las instalaciones», más que diferenciar dos distintas acciones o actividades (construir-instalar), es separar el efecto o resultado que en cada caso puede arrojar el acto edificatorio, con idéntico criterio al que empleaba el artículo 60 TRLS (edificios e instalaciones erigidos con anterioridad al Plan), de suerte tal que la instalación que es relevante a efectos urbanísticos nunca se confunde con el aparato, máquina, equipamiento electromecánico o sistema industrial que se incorpora, instala o monta en un edificio». Ello no obstante, la instalación o planta industrial misma sometida a licencia comportará acaso no sólo la realización de una «obra civil» limitada a la preparación de terrenos, movimiento de tierras, urbanización, cimentación y realización de demás elementos de soporte y edificaciones auxiliares construidas con materiales convencionales, sino la incorporación de elementos estables y configuradores del edificio o planta industrial que constituyen igualmente montaje aunque no lo sea en el sentido mecánico antes expuesto, que es el que tiene en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo cuando dice, por ejemplo, que «la instalación de un horno de fusión de una fábrica de vidrio, consistente en la sustitución de los elementos refractarios debido a las altas temperaturas que deben soportar, no puede considerarse como una actividad de construcción o edificación a que se refieren los artículos 178 TRLS y 1.º Real Decreto 2187/1978, de 23 de junio (Reglamento de Disciplina Urbanística), ni tampoco como actividad de «uso del suelo» en el aspecto urbanístico, por estar el mismo ya autorizado con anterioridad, por lo que, en todo caso, sería exigible la licencia derivada de la modificación de una actividad industrial, que nada tiene que ver con la licencia en la esfera urbanística» (STS Sala Tercera, Sección Sexta, de 27 de diciembre de 1990).

SEXTO.—Trayendo al caso enjuiciado en autos tales consideraciones, del examen del proyecto del que se incorpora copia a los autos —folios 75 a 161—, y especialmente del dictamen pericial emitido en autos —folios 33 a 55— del ramo de prueba de la parte actora, se deduce que, además de la «obra civil» propiamente dicha por importe de 422.100.000 pesetas, el proyecto de la Planta de Mejora de Gasóleos integra otros conceptos hasta el total superior a cuatro mil millones de pesetas, por lo que además de tener por incluible en todo caso la primera de ellas en la base imponible, se tratará de indagar acerca de qué otras partidas, particularmente dentro de los conceptos de «montaje» y «materiales», han pasado a integrar la instalación misma en su aspecto urbanísticamente relevante.

El resultado de dicho examen sin embargo, no va a permitir incluir sino muy limitadamente otros conceptos en la base de imposición puesto que las sucesivas

definiciones que contiene el dictamen sobre distintos elementos, como equipos de calderería (recipientes, hornos, reactores, etc.), mecánicos o eléctricos, caracterizan a éstos como instrumentos o aparatos puramente funcionales y propios de la mecánica propia de la planta, mientras que la inclusión de partidas tan sólo podrá extenderse a aquellas tales como el montaje de instrumentación, eléctrico, aislamiento y pintura, y a los materiales de «tuberías» «instrumentación» y «electricidad», que, a pesar de su naturaleza, parecen incorporarse y formar parte de la instalación misma en su aspecto más estático o estructural, del mismo modo, y salvadas todas las diferencias, que las tuberías e instalaciones de electricidad de un inmueble o edificación dedicado a la habitabilidad formarían parte consustancial del presupuesto de la obra y serían plenamente incluibles en la base del impuesto a diferencia de lo que acontecería con los aparatos eléctricos de uso doméstico que instalasen los usuarios, pues si en este punto podría objetarse que no es ni con mucho clara la relevancia urbanística de tales elementos, aisladamente considerados, se debe de tener en cuenta que no es lo mismo el hecho imponible del tributo, que atiende a la «realización de obras e instalaciones», que la base imponible del mismo, que prescindiendo del aspecto dinámico de la actividad constructora o instaladora, se centra en el resultado de la misma, por lo que suficiente con que el edificio o instalación en su conjunto o totalidad estén sometidos a previa licencia de obra o urbanística para que cuanto de él forma parte, constituya base de imposición. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 1995, considera incluibles en la base imponible conceptos tales como «fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriería».

Sumados tales conceptos, resulta que la base ha de ascender a 422.100.000 pesetas de «obra civil», 345.100.000 pesetas de montaje (976.500.000 pesetas, menos las 631.400.000 pesetas de «montajes mecánicos»), y 831.000.000 de pesetas, de la suma de materiales de tubería, instrumentación y electricidad, con un total de 1.598.200.000 pesetas.

Debe indicarse, por último, que a pesar de la relativa coincidencia de dicha cantidad con la que fija el Perito procesal a instancia de la parte proponente de la prueba en el cuadro sinóptico del folio 12, como correspondiente a la parte de instalación efectuado «dentro» de la propia refinería de Somorrostro, el criterio de la territorialidad municipal en la sujeción de los bienes, actividades, rendimientos, con exclusión de los hechos y actos realizados fuera del término municipal, que se trae del artículo 6.º de la Norma Foral reguladora de las Haciendas Locales, no es el rector en la delimitación de conceptos gravables, pues, como antes decíamos, y por definición, el hecho imponible del ICIO es una actividad constructiva o de instalación llevado a cabo precisamente dentro del término municipal, que en modo alguno grava, por ejemplo, la construcción de un transformador o la fabricación de un ladrillo fuera del municipio, independientemente de que el coste de adquisición para el dueño de la obra de tales elementos se incorpore a la base imponible como conjunto o resultado de aquella actividad.

SÉPTIMO.—Procede en tales términos la estimación parcial del recurso, con anulación de los actos recurridos y práctica de nueva liquidación en que la base de imposición se acomode a la cantidad señalada por esta sentencia, sin estimarlo en lo demás, y sin que haya mérito para una especial imposición de costas (artículo 131.1 LJCA).

Ref. TSJPV-35

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 12 de abril de 1996

Recurso: Contencioso-administrativo nº 3699/1993

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 3
- Art. 42

Voces:

- Unidad de mercado
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Tributos locales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo por el Procurador de los Tribunales, don Germán A. C., en representación de don Pedro María M. E., contra el Decreto de Alcaldía 911/1993, de 29 de octubre, desestimatorio del recurso de reposición formulado contra la liquidación practicada en concepto de Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y contra esta misma.

La parte actora funda su pretensión anulatoria y de reconocimiento de su situación jurídica individualizada que concreta en que se le gire una nueva liquidación en la que se tome como valor del inmueble el catastral vigente a efectos de la Contribución Territorial Urbana, sintéticamente, en que la liquidación girada es nula de pleno derecho, al aplicar los tipos unitarios aprobados para el bienio 1988-1989, expresamente derogados por la Disposición Derogatoria de la Ley de Haciendas Locales por la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio; en la nulidad de la Disposición Transitoria 1.ª.2 de la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, en cuanto que infringe lo dispuesto en la Disposición Adicional 2.ª 5 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), de 2 de abril de 1985, el artículo 1.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Hacienda Locales, en relación con los artículos 3.2 y 44 de la Ley del Convierto Económico; esto es al conculcarse el principio de reserva de ley; y, finalmente, en que los valores aplicados, contenidos en el Índice de Tipos Unitarios, son nulos al no coincidir con el valor real en venta, además de haberse determinado incorrectamente el período impositivo, cuyo inicio debe coincidir con el momento en que los terrenos adquirieron la cualidad de urbanizables, toda vez que con anterioridad

tenían la cualidad de no urbanizables y, por tanto, no estaban sujetos al Impuesto de que se trata.

La Administración Local demandada se opone a cuantos fundamentos y pretensiones deduce la parte recurrente e interesa el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso por la que se confirmen los actos administrativos objeto de impugnación.

SEGUNDO.—Respecto del primer motivo impugnatorio, que se anuda a determinar si la liquidación girada es nula de pleno derecho, por haberse aplicado en ella los tipos Unitarios aprobados para el bienio 1988-1989, ha de señalarse, de una parte, que la Ordenanza Municipal reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en su artículo 8, en concordancia con el artículo 4.3 de la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio y con el artículo 108.3 de la LHL, dispone que en las transmisiones de terrenos el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sin que contenga, a lo largo de su articulado, ni en su disposición transitoria, previsión alguna respecto de las reglas para la determinación del valor de los terrenos en el momento de la transmisión distinta de la ya reflejada en el artículo 8 indicado; que, conforme a lo establecido en el artículo 6.2 de la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio será el valor catastral de los mismos, que se fijará tomando como referencia el valor de mercado de aquéllos, sin que en ningún caso pueda exceder de éste; ahora bien, desde esta perspectiva, debe seguidamente examinarse la cuestión desde la óptica de los fundamentos que en apoyo de su pretensión esgrime la parte actora y que ya han sido expuestos en el primer fundamento jurídico de esta resolución.

El artículo 44 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, redactado conforme a la Ley 2/1990, de 8 de junio, de Adaptación del Concierto Económico a la Ley reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos, reconoce la facultad de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de los demás tributos propios de las Entidades Locales, con sometimiento a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando lo que disponen las normas primera, segunda, cuarta, séptima, octava, décima y undécima del artículo 4.º del presente Concierto. Competencia bajo cuyo amparo las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, aprobaron la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, mediante la que se regula, con el carácter de norma marco que establece los criterios básicos, en el Territorio Histórico de Vizcaya, el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

De lo hasta aquí expuesto pueden ya extraerse como conclusiones que: Las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya son competentes para establecer y regular el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (poder tributario originario); que, teniendo el tributo carácter potestativo las Entidades Locales están facultadas para implantarlo —establecer y exigir—, o no en el ámbito de su término municipal, por virtud del poder tributario derivado que les atribuye el artículo 133.2 de la Constitución Española; que, de optar por la implantación, dichas Corporaciones Locales están capacitadas para regular el Impuesto mediante la Ordenanza Fiscal correspondiente, habiendo de respetar, y, en su caso, someterse, no obstante, a los preceptos que se contienen en la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, no sólo porque ésta tiene obviamente un grado jerárquico superior al de la Ordenanza municipal, sino, además, porque, como ha sostenido un importante sector de la doctrina

respecto del Derecho común, a lo que obliga la Ley reguladora de las Haciendas Locales es a que estas Ordenanzas repitan todos los elementos esenciales de estos tributos que ya han sido fijados por la propia Ley y que, por tanto, no pueden ser modificados por la Ordenanza, de tal modo que, cuando se decide el establecimiento de uno de estos tributos se opta además por la aceptación y recepción de un bloque jurídico, de modo que si la Ordenanza no hace referencia a los elementos esenciales serían aplicables aquellos establecidos y regulados por la LHL, como consecuencia del juego del principio de preferencia de Ley.

Y si la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, en su Disposición Transitoria Primera, punto 2, dispone que, si al 1 de enero de 1990 no se hallasen revisados los valores catastrales, se seguirán aplicando los resultados de las Tablas de Índices de Valor del actual Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos vigentes a aquella fecha, no cabe duda de que tal mandato afecta a uno de los elementos esenciales del Impuesto, sometido al principio de reserva de ley, por disposición del artículo 10 de la Ley General Tributaria, como es la base imponible, tiene carácter imperativo, según puede deducirse de la propia redacción del precepto y de su orientación homogeneizadora de las reglas de valoración en todo el Territorio Histórico de Vizcaya, y habrá de cumplirse aun cuando tal previsión no aparezca transcrita en la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU; y, en todo caso, no es jurídicamente sostenible como válida una actuación administrativa que, en ejecución de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto en cuestión, obvie, vulnere o contradiga las disposiciones contenidas en la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio.

TERCERO.—De otra parte, tampoco resulta acogible desde el punto de vista jurídico la objeción de nulidad que plantea la parte recurrente respecto de dicha Disposición Transitoria Primera de la NF 8/1989, de 30 de junio, pues cayendo dentro del ámbito de sus competencias la facultad prevista en el artículo 44 de la Ley del Concierto Económico, su ejercicio tan sólo ha de acomodarse a los criterios que en el mismo precepto se señalan y que ya han sido aludidos. Y es el caso que ni la parte actora justifica, ni puede del mero examen de las normas deducirse, una vulneración de los principios y criterios en armonización fiscal a que se ha hecho mención, debiendo reiterarse el criterio sostenido por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo en repetidas ocasiones —por todas, Sentencias de 15 de septiembre de 1993, recaída en el recurso, núm. 1010/1990, y de 4 de mayo de 1994, recaída en los Autos, núm. 218/1991—, según el cual el respeto a los principios de política económica general está basado en la unidad del orden económico, cuya competencia incumbe exclusivamente al Estado, a través de las «bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica» (artículo 149.1.13 CE) determinando las orientaciones de la política económica general a través de directrices o planificaciones para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución (artículo 131.1 CE), conduciendo a las actividades económicas a esas finalidades; y, de acuerdo con ellas, pero con la autonomía que confiere ejercitar una competencia exclusiva en cuanto a la «promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco» (artículo 10.25 EAPV), la Comunidad Autónoma debe atender al interés general cuyo amparo le compete y, a su vez, en otro orden de competencias, también propias, el Territorio Histórico, en lo que aquí interesa, debe proceder a adecuar el sistema tributario a las peculiaridades de la situación económica en su ámbito territorial, dentro de las coordinadas generales económicas de la Comunidad Autónoma. Por tanto, los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen que

ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o con los del Estado, ni aún en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado, que es consecuencia del de unidad del orden económico; y, por ello, las incidencias en el mercado no son un obstáculo, salvo que «intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero no sólo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen», según la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 20 de noviembre de 1981; y ambos elementos, subjetivo y objetivo, se encuentran nuevamente en la Sentencia del mismo tribunal, de 1 de julio de 1986, según la cual la unidad del mercado «no supone uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos» y «la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los Poderes Públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: La regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esta regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin; y, por último, que quede, en todo caso, a salvo la igualdad básica de todos los españoles». La competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico, bajo el marco orientativo antes expuesto, está indirectamente confirmada por el principio de coordinación (artículos 3.3 y 4.1 LCE), que presupone la diversidad y el contraste de todas aquellas reglas armonizadoras que exijan estricta igualdad (artículo 4, apartados 3, 4, 5 y 6 LCE) con los restantes; y es de interés precisar que el ejercicio de esa competencia, supuesta la igualdad básica de todos los españoles y la prohibición de medidas obstaculizadoras de la libre circulación de personas o bienes o del libre establecimiento, puede, en ocasiones, incidir extramuros de la Comunidad legítimamente, pues la privación «de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldría necesariamente a privarlas, pura y simplemente, de toda capacidad de actuación» —STC 6 de noviembre de 1982—, y «nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulte, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisibles constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado» —STC 2 de junio de 1987— y ello para el supuesto de que la comentada incidencia hubiere sido acreditada, circunstancia que no concurre en el presente caso.

Corolario de lo hasta ahora expuesto será la validez y conformidad a Derecho de la Disposición Transitoria Primera, en su punto 2 de la NF 8/1989, de 30 de junio, así como su obligado cumplimiento por las Entidades Locales, proposición que necesariamente conduce a la declaración de validez del sistema de valoración del terreno seguido por el Ayuntamiento de Amorebieta, toda vez que, según certificación emitida por el Jefe del Servicio de Catastro y Apoyo Técnico de la Diputación Foral de Vizcaya, de 5 de julio de 1995, no se ha producido revisión de los valores catastrales contenidos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para ningún municipio de la

provincia de Vizcaya hasta esa fecha a efectos de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Primera, en su punto 2, de la NF 8/1989, de 30 de junio.

CUARTO.—Salvadas las objeciones planteadas respecto de la normativa aplicable, procede ahora examinar las cuestiones sustantivas afectantes a la liquidación impugnada y que aluden a la no coincidencia del valor contenido en los Índices aplicados en el valor real en venta del terreno; y en la incorrecta determinación del período impositivo, en tanto que, según estima la parte actora, el incremento de valor sólo puede determinarse por referencia, además de a la anterior transmisión, al momento en el que los terrenos adquieren la cualidad de urbanizables y ello por la entrada en vigor de las Normas Subsidiarias del Municipio de Amorebieta (publicadas el Boletín Oficial de la Provincia el 13 de enero de 1988), por cuanto que con anterioridad a tal fecha se encontraban calificados como no urbanizables, encontrándose el incremento de valor supuestamente generado con anterioridad a tal fecha no sujeto al Impuesto de que se trata.

Respecto de los valores contenidos en los Tipos Unitarios, debe recordarse que la doctrina jurisprudencial parte reiterativamente de la premisa de que la confección de los valores fijados en los Índices Unitarios, y la calificación, en ellos, de los distintos terrenos del municipio, a efectos del Impuesto cuestionado, no es una actividad discrecional, ni menos arbitraria, de la Corporación, que está afectada, para ello, por el valor corriente en venta, utilizado como concepto jurídico indeterminado o módulo decisorio en los artículos 511 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1995, 92.2.1 del Real Decreto 3250/1976, 30.12 y 355 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de modo que, una vez aprobados dichos valores, calificación e Índices, gozan de la presunción de legalidad establecida en el artículo 8 de la Ley General Tributaria de 1963, presunción «*iuris tantum*» que sólo se destruye mediante prueba en contrario plena, idónea y convincente, que haga prevalecer sobre aquellos valores y datos del Índice los valores reales en venta del terreno de que se trate, según queda declarado en Sentencias de 25 de abril de 1986, 28 de mayo, 23 de junio y 15 de octubre de 1987, 16 de mayo de 1988, 7 de abril, 16 de junio y 5 de diciembre de 1989 y 22 de enero de 1990, entre otras, pudiendo realizarse la impugnación de tales Índices por vía indirecta cuando se recurre, como aquí acontece, su aplicación en una liquidación concreta e individualizada.

La parte recurrente ha orientado su esfuerzo probatorio en demostrar la inadecuación del valor final del terreno tenido en cuenta en la liquidación (2.520 ptas./m) en relación con el valor real corriente en venta, para lo cual propuso y se practicó prueba pericial por el Arquitecto, don José Manuel A. A., que emitió dictamen en 16 de octubre de 1995. En dicho Informe se ofrece como conclusión un valor final por metro cuadrado para el terreno en cuestión que puede oscilar a lo largo de una banda comprensiva de las 2.500 y las 4.500 ptas./m.

De lo anteriormente expuesto resulta que no se ha aportado por la demandante prueba en contrario plena, idónea y convincente de que el valor final aplicado, conforme a los Índices Unitarios aprobados por el Ayuntamiento de Bilbao, no es acorde con el valor corriente en venta en el momento de la transmisión del terreno sujeto al gravamen de Plusvalía, debiendo prevaler, así, la presunción de legalidad de que gozan dichos tipos Unitarios.

De otro lado, el período impositivo, en general, es un concepto jurídico que permite individualizar los hechos imposables cuyo aspecto material está constituido por situaciones, actos o negocios que por su propia naturaleza tienden a reproducirse

permanentemente en el tiempo, y la referencia o determinación del mismo es lo que hace posible el vencimiento de la obligación tributaria; sin embargo, en el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos lo descrito requiera una modulación, pues no se está, dentro de su ámbito, ante un hecho imponible duradero que sea necesario periodificar sino ante ciertos elementos que, por su naturaleza, son más bien instantáneos, en cuanto el aspecto material del hecho imponible de dicho Impuesto exige una transmisión de bienes o una constitución o transmisión de derechos reales y esos acontecimientos son instantáneos en sentido jurídico y tienden a agotarse o a terminar en un momento determinado. El Impuesto de autos no es periódico sino instantáneo, por lo que su período impositivo consiste, realmente, y ésta es la esencia del gravamen, en un período de generación de la plusvalía que se somete a tributación, es decir, en una porción de tiempo delimitada por dos momentos (el inicial y el final) que han de computarse para concretar si concurre o no el elemento básico del incremento de valor y, en caso afirmativo, para fijar su cuantía y calcular la cuota.

Y ese momento inicial, según los artículos 88.1, a) y 2 del Real Decreto 2350/1976 y 351.1, a) y 2 del Real Decreto Legislativo 781/1986 y artículos 4 de la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio y 7 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto en el municipio de Amorebieta —y, antes 510.2 y 511.3 del Texto Refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955—, es ineludiblemente el de la adquisición del terreno o del derecho por el transmitente, siempre que haya tenido lugar dentro de los últimos 20 años (actualmente), pues el período impositivo, que es el tiempo durante el cual el terreno pertenece a un mismo propietario, se computa a partir de la transmisión inmediata anterior (a tenor del contexto conjunto de los preceptos citados).

La jurisprudencia del Tribunal Supremo dice, al respecto, que la transmisión inmediata anterior constituye un factor comparativo para obtener, mediante una sencilla operación aritmética, la diferencia entre el valor primitivo y el actual, que en el supuesto de dar un resultado positivo es el incremento; en consecuencia -y esta afirmación es de gran trascendencia para el caso de autos-, no se trata de dotar de retroactividad alguna a las normas tributarias por la circunstancia de que tal punto inicial de referencia histórica, la transmisión anterior, como elemento temporal del hecho imponible, se hubiera producido antes de la clasificación de los terrenos como suelo urbano o urbanizable programado o de la adquisición de la condición de solares con ocasión de la aprobación del Plan General de Ordenación Urbana; en efecto, dadas las fechas de dicha aprobación en los Municipios como el de autos (de una rápida y generalizada transformación turística), el hito inicial del período impositivo suele quedar siempre detrás o antes de la comentada clasificación y calificación urbanísticas (SSTS 3 y 28 de octubre de 1986, 26 de mayo de 1987, 28 de enero de 1991 y 14 de septiembre de 1992. También en Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 1985, 22 de junio de 1989 y 31 de mayo de 1995, se ha declarado que la no sujeción al impuesto de los incrementos que experimente el valor de los terrenos, se refiere el momento de surgir el hecho imponible, no a la condición del terreno en el inicio o durante el período, ya que sólo es atendible la que tenga en el momento de la transmisión determinante del devengo, siendo inoperante al efecto de este impuesto, su situación urbanística en el inicio del período impositivo o durante éste, y/o que esté establecido o no mencionado impuesto, siempre que exista en el momento de dicho devengo.

QUINTO.—De conformidad con cuanto ha quedado expuesto y ha sido razonado debe seguirse la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo, procediendo confirmar los actos objeto de impugnación que, desde la perspectiva examinada, se encuentran ajustados a Derecho.

No se está en el caso de hacer un especial pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en esta instancia, al no concurrir los presupuestos previstos en el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

Ref. TSJPV-36

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 14 de junio de 1996

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1443/1994

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 40

Voces:

- Impuesto sobre Actividades Económicas
- Cooperativas
- Prohibición de privilegios fiscales
- Medidas excepcionales y coyunturales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El presente recurso contencioso-administrativo ordinario se promueve frente al Acuerdo de la Administración de Tributos Locales de la Diputación Foral de Bizkaia de 20 de diciembre de 1993, por el que se desestima recurso de reposición interpuesto contra recibos por liquidaciones del Impuesto de Actividades Económicas, núm. 93 A92203874D6 y 93 F8800283P5 00, correspondientes al ejercicio de 1993, epígrafes 841 y 847 (servicios jurídicos y empresa de consulting), por importe conjunto de 576.568 pesetas.

En fundamento de la pretensión de que dichos actos sean anulados y sustituidas las liquidaciones por otras que contemplen una bonificación del noventa y cinco por ciento de dicho impuesto y sus recargos, así como de la pretensión de indemnización de daños y perjuicios, se formulan al amparo del artículo 39.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción diversos motivos de impugnación de carácter indirecto y que versan sobre la disconformidad a derecho de la Disposición Adicional Novena de la Norma Foral 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos del Territorio Histórico de Bizkaia para 1993, según la cual, «con efectos a partir de 1 de enero de 1993, se deroga la letra a) del número 4 del artículo 33 de la Norma Foral 9/1991, de 17 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas», y subsidiariamente sobre la inadecuación a derecho de la mencionada Norma Foral 9/1991.

Tales motivos, ampliamente expuestos en el escrito de demanda y que ahora se sintetizan brevemente, consisten en la vulneración del artículo 129.2 de la Constitución sobre fomento de las sociedades cooperativas, con exposición detallada de todos los desarrollos sucesivos en la legalidad ordinaria que han regulado la materia general y el

régimen de beneficios fiscales (Ley Vasca 1/1982, de 11 de febrero, Ley General de Cooperativas 3/1987, de 2 de abril, Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y Ley Vasca 4/1993, Normas Forales de Bizkaia 12/1984 y 9/1991), para llegar a la conclusión de que la supresión de la tradicional bonificación del 95 por 100 choca con valores protegidos constitucional y legalmente, careciendo por ello de validez. Se añade a continuación otro argumento sobre discriminación negativa de las cooperativas vizcaínas respecto de las del Estado y de los demás territorios y comunidades forales del País Vasco y Navarra, y posteriormente se examinan distintos defectos formales que aquejaría la elaboración de la Norma Foral presupuestaria combatida, entre los que se cuenta la ausencia de informe preceptivo del Órgano de Coordinación Tributaria previsto por la Ley del Parlamento Vasco, 3/1989, de 30 de mayo, la ausencia de informe preceptivo del Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, ausencia también de informe preceptivo de la Junta Consultiva de Régimen Fiscal de las Cooperativas previsto por el artículo 5.2 de la Ley 20/1990, falta de memoria razonada justificativa de la reforma tal como requieren los respectivos artículos 14.1 de la Ley General Tributaria y su concordante foral, para afirmar igualmente la vulneración del principio de armonización previsto por el Concierto Económico con el régimen societario cooperativo estatal, la discriminación con otras cooperativas vizcaínas por causa de la supresión, y, subsidiariamente y por último, la ausencia de los informes preceptivos indicados respecto de la Norma Foral habilitadora 9/1991.

Oponiéndose al recurso la Diputación Foral demandada, sin hacer alegación alguna de contrario, se limita a dejar escueta constancia del contenido de la Norma impugnada.

SEGUNDO.—Para descartar ya inicialmente el carácter trivial del asunto planteado que permita despacharlo como si de plena e incuestionable claridad estuviese dotada la validez y eficacia de la disposición impugnada, base con señalar que las Normas Forales emanadas de las Instituciones forales competentes de los Territorios Históricos vascos son, por defecto y por peculiares que puedan resultar, disposiciones de carácter inferior a la ley, o reglamentos, y no disposiciones con rango legal, únicamente atribuidas en el ámbito autonómico al Parlamento Vasco —artículos 25.1 y 37.3 del EAPV aprobado por LO 3/1979, de 18 de diciembre—, por lo que están sometidas al control jurisdiccional ordinario —artículo 106.1 CE, artículo 1.1 LJCA, artículos 5 de las NF Institucionales de Bizkaia, Gipuzkoa y Álava, y STS 11 de febrero de 1994—, y le es de aplicación por ello cuanto la Ley Jurisdiccional establece en su artículo 39 sobre modalidades de impugnación directas o indirectas para el ejercicio del control o fiscalización de dicha potestad reglamentaria.

Dicho lo anterior, se deben señalar dos distintas circunstancias que acotan el ámbito de examen de cuestiones y motivos impugnatorios que este proceso trae a debate.

La primera es que la Disposición Adicional Novena de la Norma Foral de Bizkaia 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos Forales para 1993, ha sido objeto de recurso o impugnación directa del artículo 39.1 LJCA, a través de los recursos contencioso-administrativos acumulados 1201, 1202 y 1203/1993, seguidos ante esta misma Sala y Sección y resueltos por Sentencia desestimatoria núm. 480/1995, de 4 de septiembre, que, al parecer, pende de recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La segunda es de carácter doctrinal y legal y se enuncia en términos de que en el ámbito de la impugnación indirecta de disposiciones de carácter reglamentario con motivo de combatir actos singulares de aplicación de las mismas no procede la alegación de

irregularidades formales o defectos «in procedendo» concurrentes en el trámite o procedimiento de elaboración de las mismas. Así lo reitera periódica y constantemente una jurisprudencia con notorio alcance de doctrina legal, citándose ahora las SSTS de la antigua Sala Cuarta de 17 de marzo de 1987, Sala Tercera, Sección Primera de 11 de marzo de 1989, Sala Tercera, Sección Segunda, de 20 de julio de 1993, o Sala Tercera, Sección Sexta, de 17 de noviembre de 1993.

De la conjugación de ambas circunstancias incidentes deriva tanto la vinculación de esta Sala, en cuanto a los temas ya abordados, a su propio precedente representado por aquella Sentencia de 4 de septiembre de 1995, sin perjuicio del recurso extraordinario que frente a la misma se sigue, como la inviabilidad de replantear los temas y motivos que la parte recurrente encuadra en los apartados 8, 9, 10, 12 y 14 del escrito de demanda, lo que en el último de ellos suma la concausa de que la Norma Foral 9/1991 ni siquiera es relevante objeto de recurso indirecto en este proceso, al no ser la disposición que la Administración tributaria aplica o en que se fundamenta los elementos de la liquidación tributaria recurrida, pues, al contrario, en dicha norma encontraba cobertura la bonificación pretendida y es precisamente la Disposición Adicional combatida de la Norma Foral posterior en el tiempo la que derogó la misma, sin que exista eficaz relación de habilitación o apoderamiento entre ambas disposiciones de igual rango.

A mayor abundamiento de lo anterior, cuantos motivos impugnatorios de corte formal funda la parte actora en infracciones de procedimiento de elaboración fueron también objeto de examen en la referida sentencia, por lo que a título meramente informativo y complementario de la motivación de la presente se remite esta Sala a los Fundamentos Jurídicos 3.º a 6.º de la misma.

TERCERO.—El contenido impugnatorio de fondo respecto de la disposición adicional novena que se combate indirectamente queda así ceñido, a grandes rasgos, a su adecuación material a la Constitución, al régimen del Concierto Económico, y al principio de igualdad.

Respecto del alcance vinculante del artículo 129.2 CE para el legislador ordinario y los demás Poderes Públicos debe decirse que una disposición propia de la llamada «constitución económica» como de la que se trata, no podría alcanzar mayor eficacia y protección que la que el artículo 53.3 dispensa a los «principios rectores de la política social y económica» del Capítulo del Título I de la CE, y, por tanto, aunque deban informar la práctica judicial, tales principios, «solo pueden ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollan», lo que es tanto como decir que no puede fundarse la inadecuación a derecho de un reglamento o norma jurídica en el hecho de que no se inscriba de modo lineal y aparente en la trayectoria de desarrollo del principio constitucional si no existe disposición legal a la que remitir la infracción. Empero, la Sentencia de esta Sala de 4 de septiembre de 1995, que es de constante referencia en este proceso, ha ampliado la argumentación, en términos que hacemos plenamente extensivos al presente recurso, al decir que, «... reconoce la Norma Foral 9/1991, de 19 de diciembre, que es el principal objetivo de este régimen fiscal el fomento de las sociedades cooperativas por razón de su especial interés social, dedicándose el Título IV a los beneficios tributarios, y la bonificación suprimida afecta de entre los tributos locales sólo al de Actividades Económicas, permaneciendo los beneficios tributarios de los restantes y demás Impuestos Concertados y, por ello no se puede considerar vulnerada la obligación constitucional,

porque no supone la cristalización de un sistema de beneficios, sino la efectiva operatividad del conjunto para apoyar a las cooperativas».

Lo que procederá a continuación, siempre en el marco de las alegaciones de las partes, es comprobar si desde otros prismas constitucionales y legales, y en particular, desde la perspectiva de la dependencia o necesidad de armonización del sistema tributario del Territorio Histórico Vizcaíno con, o respecto de, otros sistemas, el beneficio fiscal pretendido ha de tener plasmación ineludible en la normativa fiscal.

Lo primero que debe afirmarse es que el pronunciamiento que sobre tales puntos puede hacer un órgano jurisdiccional es, necesariamente, fundado en Derecho, por lo que la introducción en el debate de apreciaciones sobre la tendencia legislativa imperante u otros criterios de política fiscal en el derecho común o en otros derechos especiales próximos, no puede conducir por sí, si no va acompañada de la invocación de una infracción de precepto vinculante, a otra cosa que a constatar la diversidad de resultados que arroja un sistema de autonomías reguladoras consagrado a nivel suprallegal. Es por ello que no cabe plantearse si existen o no existen válidos argumentos teóricos en la Enmienda que dio origen a la supresión, bien recaudatorios de las Entidades Locales, o bien propios de esa dinámica comparativa, que justifiquen la derogación del beneficio fiscal, pues tales enfoques se inscribirán acaso idóneamente en el marco del ejercicio del derecho constitucional de petición proclive a que la bonificación sea restablecida por quien tenga prerrogativa para hacerlo —artículo 29 CE—, pero no en el del control desde la legalidad del ejercicio de la potestad reglamentaria de los Poderes Públicos.

En este particular del tratado diferencial a las cooperativas vizcaínas no se brinda por la parte demandante argumento otro alguno, por lo que basta con verificar que el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado originariamente por Ley 12/1981, de 13 de mayo, y luego modificado en esta parte por Ley 2/1990, de 8 de junio, establece que «el Impuesto sobre Actividades Económicas se regulará por las normas que dicten los Territorios Históricos» (artículo 42), y aunque se sostenga la necesidad de que toda regulación tributaria foral quede sujeta a los principios de armonización de las reglas primera, segunda, cuarta, séptima, octava, décima y undécima del artículo cuarto del citado Concierto, ninguna de ellas queda comprendida por la inexistencia de dicho beneficio fiscal sino que antes bien, y de manera puramente exponencial, varias de ellas procuran precisamente que no se establezcan privilegios de carácter fiscal, —octava—, o que no se produzca menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial —undécima—, que es precisamente la línea directriz de la supresión.

Ya ha apuntado esta Sala en anteriores ocasiones, y también la Sala Tercera del Tribunal Supremo (así, Sentencia de 19 de julio de 1991), que las reglas y normas de armonización del mencionado artículo cuarto no están principalmente concebidas, como demuestra su más pura literalidad, a modo de pautas de real asimilación o entronque del sistema tributario de los Territorios Históricos en el modelo que pudiera representar el sistema de derecho común, sino que presuponiendo la abstracta separación y diversidad inicial de ambos sistemas, bien impone la identidad material en algunos puntos, bien limita «ad intra» la propia soberanía de las instituciones forales en el momento de acometer la regulación original de cualquier materia, por lo que normas como la prohibitiva del establecimiento, de privilegios de carácter fiscal directos o indirectos, no sirven para comparar o confrontar los sistemas común y foral, sino que han de ser entendidas desde una lógica dual e «interior», y no heterónoma, en que los hipotéticos privilegiados lo sean algunos de los contribuyentes del País Vasco en relación con otros

del mismo ámbito. Por todo ello, no existe ninguna base en el Concierto Económico para poder sostener ni una discriminación negativa de las sociedades cooperativas vizcaínas respecto de las regidas por el derecho tributario común o foral de otros territorios, ni tampoco y a la inversa, «una situación de privilegio indirecto en Bizkaia a favor de las empresas de fórmula jurídica no cooperativa frente a la que tienen las restantes sociedades no cooperativas en cada uno de los demás territorios» —folio 84 de la demanda—, pues ya venimos diciendo que no son tales los términos de comparación que la regulación impugnada permite concebir.

De otra parte, la regulación de beneficios fiscales para las sociedades cooperativas, por más que constituya un régimen especial en lo materialmente tributario por razón del sujeto al que afecta y tal y como lo representan el conjunto de beneficios o tratos fiscales que obtienen otros sujetos de obligaciones financieras y tributarias, no se plasma ni traduce en modo alguno en medidas fiscales «de carácter excepcional y coyuntural» que el Estado decida aplicar en territorio común y que hayan de ser recibidas imperativamente por el ordenamiento foral al amparo del art. 4.º, Regla Décima, con la misma duración temporal que en aquel otro ámbito, pues se hace patente que tal excepcionalidad y temporalidad coyuntural obedece y está ligada a acontecimientos o supuestos de hecho, sociales o económicos, de suyo excepcionales y fugazmente perecederos, y no a categorías de sujetos, bienes o situaciones jurídicas constantes y permanentes, como lo son todas aquellas que se traducen en exención total o parcial de la obligación de contribuir en un determinado tributo.

Por último, ningún atisbo probatorio concurre de que en el mismo ejercicio de 1993 a que se contraen las liquidaciones recurridas hayan existido supuestos en aplicación de la bonificación pretendida en favor de determinadas sociedades cooperativas que se hubiesen constituido en dicho ejercicio. Más aun así, debe recordarse la doctrina genérica que expone el Tribunal Constitucional y la jurisprudencia ordinaria en frecuentes sentencias, en el sentido de que el derecho transitorio es una de las materias que ha excluido sistemáticamente la eficaz invocación del principio de igualdad —SSTS, Sala Tercera, Sección 2.ª, de 10 de diciembre de 1990 y 7 de junio de 1991, entre otras—, ya que como dice el Tribunal Constitucional en Sentencia del Pleno 89/1994, de 17 de marzo, que cita las 119/1987 y 70/1983, «... la igualdad ante la ley proclamada en el artículo 14 de la Constitución no impide que, a través de cambios normativos, pueda producirse un trato desigual entre diversas situaciones, derivado de la diferencia de fechas en que se originaron; ni el artículo 14 del texto fundamental exige en todo caso la aplicación retroactiva de la ley más favorable. La diferenciación normativa entre sujetos debida a una sucesión legislativa no puede considerarse, por sí sola, generadora de discriminación. Dada la complejidad que puede presentar un cambio de regulaciones es el legislador quien debe ordenar las características de la transición normativa, bien estableciendo diversos grados de retroactividad, bien limitando la aplicación de la nueva norma a las situaciones que nazcan tras su promulgación; todo ello según fórmulas y técnicas muy variadas a la luz de los intereses y bienes que el legislador estime conveniente proteger o preservar».

CUARTO.—Procede, en definitiva, la desestimación del recurso y la confirmación de los actos recurridos, sin que haya motivo para hacer expresa imposición de costas —artículo 131.1 LJCA—.

Ref. TSJPV-37

Auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 24 de octubre de 1996

Recurso: Contencioso-administrativo nº 3696/1996

Ponente: Jesús María Chamorro González.

Voces:

- Legitimación procesal activa

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En la presente pieza de medidas cautelares se plantea por la parte recurrente, el Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja, la suspensión cautelar y en tanto en cuanto se dicte resolución definitiva en los autos principales, de las disposiciones generales que son objeto de éstos, a saber las normas forales de los tres Territorios Históricos Vascos que regulan el Impuesto de Sociedades en el año 1996. Como principales motivos alegatorios en defensa de la solicitada suspensión, sostiene la parte recurrente y peticionaria en primer lugar que las normas recurridas son nulas y ello por lo que entiende que es, la infracción por las mismas de determinados preceptos constitucionales, y así se refiere al principio de solidaridad consagrado en los artículos 2, 138 y 156 de la Constitución, conculcado en su opinión por estas normas que atraen con incentivos fiscales, las rentas de otros territorios con grave perjuicio para este principio de solidaridad que impediría un desarrollo económico orquestado de todo el conjunto de los territorios del Estado, al producirse desplazamientos provocados de la riqueza.

El segundo de los argumentos que defiende la parte recurrente como motivador de la a su entender merecedora medida cautelar de suspensión, es la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación para ella de seguirse la eficacia y aplicación de las normas impugnadas durante la tramitación del proceso que ventila su conformidad a Derecho. Fundamenta este motivo el Gobierno de La Rioja en que las disposiciones impugnadas en la medida que disminuyen de forma importante la carga impositiva de las sociedades que tengan su domicilio fiscal en los respectivos Territorios Históricos en relación al Impuesto de Sociedades, suponen una clara «vis atractiva» para que las sociedades trasladen su domicilio a estos lugares, lo que a su juicio produce una especial incidencia en aquellas zonas limítrofes o cercanas a los mismos cual ocurre con la Comunidad Autónoma de La Rioja. A su entender este fenómeno que supone cierto, de fuga de sociedades a los Territorios Históricos, conlleva de un lado una disminución del potencial industrial y económico de la Comunidad Autónoma recurrente, que lleva aparejada la desaparición de empresas con los consiguientes efectos negativos en el mercado laboral. De otro lado supone también, a su juicio, una evidente disminución en

el territorio común de los ingresos por el Impuesto de Sociedades y en consecuencia una disminución cuantitativa de su derecho a la participación como Comunidad Autónoma, en los ingresos del Estado.

SEGUNDO.—Delimitados pues los argumentos que la parte recurrente vierte para solicitar la medida cautelar de suspensión, corresponde a este Tribunal su confrontación con los sostenidos por las diferentes administraciones que oponiéndose a la suspensión se han personado en estos autos y en consecuencia resolver sobre la medida cautelar solicitada de conformidad a derecho.

Sin duda que este mismo Tribunal ha afrontado en ocasiones anteriores litigios de perfiles similares al hoy planteado en los que han incluso coincidido las partes litigantes. Así en el proceso contencioso-administrativo ordinario número 2684/1993 se han dictado diversas resoluciones, tanto resolviendo la instancia como en la propia vía casacional, en las que se contiene una doctrina que sin lugar a dudas debe de ser contemplada de cerca en la resolución de este proceso y de esta pieza cautelar —no parece necesario recordar cuáles eran las similitudes de aquel proceso con éste habida cuenta de la práctica identidad de partes en uno y otro, baste decir resumidamente que allí se impugnaba también una norma tributaria en la que se posibilitaba a las empresas domiciliadas en el País Vasco a realizar actualizaciones en sus balances—.

En este orden de ideas ya expuesto y refiriéndonos en un primer lugar al problema de la alegada nulidad de las normas recurridas por infracción de preceptos constitucionales, debemos de manifestar que la invocación de la nulidad de pleno derecho como motivo merecedor de una medida cautelar de suspensión no puede ser acogido de forma inmediata y ello porque si bien el Tribunal Supremo ha reconocido como causa de suspensión la alegación de nulidad de pleno derecho del acto o disposición impugnada, no es menos cierto también, que ha insistido en que aquélla no puede ser automática y debe de estar necesariamente acompañada de un principio de alegación que indique al Tribunal que estamos ante una nulidad patente y notoria, a lo que ha de sumarse en todo caso la necesaria y evidente alegación de daños y perjuicios que es el requisito impuesto por el artículo 122 de la Ley Jurisdiccional, y ello con el lógico motivo de impedir que sea en el trámite de suspensión donde se haga una valoración profunda y determinante de una nulidad alegada, que debe de ser analizada con la profusión necesaria y declarada en el trámite de sentencia, una vez que las partes ya han tenido ocasión de desplegar todo su material alegatorio con plenitud de garantías de contradicción e igualdad. Semejantes argumentos los podemos encontrar en el Auto del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 1991. Aplicando esta doctrina al caso aquí enjuiciado podemos ver con claridad meridiana que la nulidad de pleno derecho que parece alegarse no es que no se detecte de forma patente y notoria, sino que ni siquiera se hace con la transparencia necesaria, pues no se motiva en ningún precepto procedimental o de régimen jurídico alguno y ni siquiera se expone con la más mínima explicación cuál es la nulidad concreta que se alega. Debemos decir en todo caso, que la infracción constitucional que parecer ser la clave de la alegación, no puede ser tomada como cierta y evidente como para merecer la suspensión solicitada y ello por cuanto que se requiere un examen de fondo que acredite fehacientemente este extremo de incompatibilidad entre las normas administrativas impugnadas y la Ley de Leyes, ya que junto con los principios de solidaridad y unidad de mercado, la Constitución proclama igualmente otros principios como la autonomía normativa y financiera de las Comunidades Autónomas, dando todo ello lugar a que sea necesario un plenario examen de fondo que permita detectar con claridad la supuesta nulidad alegada. Además la disposición adicional primera de la Constitución (véase STC 182/1993) recoge la necesidad de

respetar y amparar los derechos de los territorios forales. En este orden de ideas debemos recordar que existe en rigor un régimen fiscal especial —el denominado Régimen de Hacienda Foral— que con apoyatura normativa de rango constitucional y legal (la ya citada disposición adicional primera de la Constitución y la Ley 12/1981 que aprueba el concierto económico) permite la existencia de potestades autonormativas de los Territorios Históricos en materia tributaria, lo que implica una clara decisión del legislador en favor de la convivencia de las Haciendas Forales y la Hacienda Común del Estado, que se ha de traducir necesariamente en la existencia de normas propias con sustantividad propia, dentro de los márgenes de potestad autonormativa que el concierto establece. Así pues debemos de partir de la diferenciación de ámbitos normativos, por supuesto limitados, y el control de ese ámbito objetivo aunque atribuido a este Tribunal a la vista de la naturaleza jurídica de las normas, debe ser planteado en el momento procesal adecuado que en todo caso no es el de la adopción de una medida cautelar.

En definitiva no entiende este Tribunal que deba reputarse como notoria la nulidad de pleno derecho alegada y por consiguiente no consideramos este motivo suficiente como para habilitar una suspensión cautelar de una norma cuya nulidad no entendemos cierta y clara en este juicio cautelar y por ende sumario y provisional.

Por si esto no fuera poco el Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 4 de mayo de 1995, dictada en la casación dirigida contra la resolución de la pieza de medidas cautelares de los Autos 2684/1993, ya referidos puntualmente más arriba, señala también que esta doctrina del «fumus bonis iuris» aplicada a los casos de alegación de nulidad de pleno derecho en los actos o disposiciones recurridas, debe de ser considerada con mucha prudencia y ponderación, precisándose que la nulidad sea «ostensible, patente, manifiesta y evidente a todas luces». Semejante doctrina se encuentra también en el Auto de 14 de mayo de 1992 donde literalmente se afirma que: «el que el Decreto impugnado sea nulo de pleno derecho no puede afirmarse con un simple examen del mismo, sin profundizar en el fondo litigioso, vedado por la propia naturaleza de la incidencia de suspensión, faltando con ello el presupuesto necesario para la extensión de la nulidad de pleno derecho al enjuiciamiento de la suspensión del acto administrativo, puesto que si bien esta Sala (Autos de 15 de noviembre de 1990, 3 de enero de 1991 y 12 de febrero de 1992, entre otros) ha declarado trasladable lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, su virtualidad, como también ha declarado la misma en los referidos autos, la tiene reducida a la presentación de la nulidad radical como algo ostensible y evidente, sin que por tanto baste su mera invocación».

TERCERO.—No parece en todo caso que se deba de aceptar como fundamento de la suspensión la apariencia de buen derecho que se alega por la parte recurrente y ello porque como ya hemos tenido ocasión de señalar, en recurso similar al aquí sustanciado no prosperó la petición de fondo instada entonces y como hemos dicho similar a la actual, sin que ello quiera en absoluto suponer una anticipación de la resolución del fondo del asunto, pero sí que en todo caso no puede sustentar una medida precautoria de suspensión tal y como pretende la parte recurrente. Así lo ha señalado el propio Tribunal Supremo al afirmar que la doctrina del «fumus bonis iuris» no puede sostenerse sobre la base de unas pretensiones que no han encontrado anteriormente acogida judicial, literalmente se dice en la Sentencia de 12 de febrero de 1996 que «lo cierto es que si la doctrina de la apariencia de buen derecho se ha incorporado como criterio jurisprudencial para decidir la procedencia de una concreta medida cautelar y singularmente la suspensión de la ejecutividad del acto impugnado, así en Auto de 31 de

enero de 1994 (Recurso de Apelación 9809/1990), sin embargo hemos declarado en este mismo auto y en el anterior de 22 de noviembre de 1993 (Recurso de Apelación 1149/1991) que dicha doctrina, tan difundida cuan necesitada de prudente aplicación, debe tenerse en cuenta al solicitarse la nulidad de un acto dictado en cumplimiento o ejecución de una norma o disposición de carácter general declarada previamente nula de pleno derecho, o bien cuando se impugna un acto idéntico a otro que ya fue anulado jurisdiccionalmente, pero no al predicarse la nulidad de un acto en virtud de causas que han de ser, por primera vez, objeto de valoración y decisión en el proceso principal, pues, de lo contrario, se prejuzgaría la cuestión de fondo, de manera que por amparar el derecho a una efectiva tutela judicial se vulneraría otro derecho, también fundamental y recogido en el propio artículo 24 de la vigente Constitución, cual es el derecho al proceso con las garantías debidas de contradicción y prueba, porque, el incidente de suspensión no es trámite idóneo para decidir la cuestión objeto del pleito (Autos de 10 de julio de 1989, 2 y 19 de noviembre de 1993 y 31 de enero de 1994), y, en consecuencia, el auto recurrido no infringe el artículo 24 de la Constitución ni la doctrina sobre la apariencia de buen derecho». Desde luego esta doctrina se hace fuerte cuando el antecedente precisamente contrario a la estimación de la pretensión ahora ejercida.

CUARTO.—Ciñéndonos a continuación a la alegación de la parte recurrente que basa la petición de suspensión en la causación de daños y perjuicios de imposible o difícil reparación que la ejecución de las normas recurridas le irrogaría, debemos de manifestar que los argumentos manejados por la parte solicitante de la medida cautelar y centrados en la distorsión que se produciría en la economía de la Comunidad Autónoma recurrente al producirse una evidente fuga de empresas hacia los Territorios Históricos, con la lógica repercusión en el mercado laboral y en la riqueza de la Comunidad de La Rioja, no pueden prosperar.

A este respecto entiende esta Sala que como el propio Tribunal Supremo señaló en su Sentencia ya referida de 4 de mayo de 1995, la alegación de perjuicios que se realiza por la solicitante de la medida cautelar ha de ser una alegación de daños y perjuicios ciertos y concretos, y además acreditados, pues no de otra forma se puede llegar a enervar el principio de eficacia y ejecutividad del que gozan «ex lege» los actos y las disposiciones administrativas. Esta existencia de perjuicios que debe de exponerse de forma clara, y objetiva no entiende este Tribunal que concurra en el caso aquí enjuiciado, toda vez que la supuesta «vis atractiva» que pudiera ejercer la Comunidad Vasca con su regulación tributaria, no implica necesariamente que las empresas atiendan necesaria y automáticamente a esos supuestos reclamos fiscales, y ello porque el proceso de elección de la localización empresarial es un fenómeno complejo en el que inciden multitud de factores además del exclusivamente fiscal. Debemos también considerar que la fuga de empresas puede predicarse de multitud de normas administrativas incluso de procedencia municipal que en un supuesto dado pudieran implicar determinadas ventajas del tipo que fueren, en sus tributos locales —apoyo institucional, etc.—. En resumidas cuentas no existe un perjuicio objetivo, claro y preciso que traiga causa directa e inmediata en las normas que se impugnan sin que se pueda en consecuencia estimar como necesaria la suspensión cautelar basada en estos argumentos.

QUINTO.—En definitiva y como conclusión a los motivos y razonamientos expuestos, no considera este Tribunal que concurren en este proceso, elementos suficientes que hagan a la pretensión de suspensión instada por el recurrente, merecedora de acogida favorable por esta Sala. Por otra parte no entiende esta Sala que haya existido en la

actividad procesal de las partes mala fe o temeridad que les hagan merecedores de una imposición de costas, todo ello conforme a lo contenido y previsto en el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Ref. TSJPV-38

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 29 de noviembre de 1996

Recurso: Contencioso-administrativo nº 3413/1994

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 4
- Art. 45

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo ordinario se combate el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 8 de junio de 1994, desestimatorio de las reclamaciones de dicha clase números 728/1991 y 215/1992, seguidas a instancias de los hoy colitigantes, en las que se reclamaban la resolución tácita del recurso de reposición interpuesto frente a «valoración de un edificio sito en la calle Príncipe de Vergara, número 56 de Madrid» en expediente de comprobación de valores en concepto del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, relativo a la escritura notarial de constitución del régimen de propiedad horizontal otorgada en San Sebastián el día 19 de diciembre de 1990 por valor declarado de 320.348.500 pesetas, así como el acuerdo expreso del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa de 14 de febrero de 1992, que estimaba en parte aquel recurso y anulaba la «comprobación de valores practicada en su día, por importe de pesetas, 1.152.008.000», sustituyéndola por otra con importe de 685.890.000 pesetas.

En la demanda rectora del proceso se pide la declaración de nulidad del acto administrativo de comprobación realizado, en función de tres razones de pedir diversas.

La primera de tales cuestiones es la de incompetencia de la Delegación de Hacienda de Madrid para realizar tal comprobación de valores, por corresponder en exclusiva la competencia para dictar cuantos actos administrativos fuesen necesarios, a la Diputación Foral de Gipuzkoa, y se trata de planteamiento que no puede ser acogido.

A pesar del amplio desarrollo argumental a que este tema da lugar, la idea central que prevalece es que la Delegación de Hacienda de Madrid, a petición de la Administración financiera y tributaria competente para la gestión y liquidación del tributo a fin de que se practicase valoración por el funcionario adecuado de dicha Delegación —folio 84 del

expediente— procedió a practicar la tasación de los mismos por medio de arquitecto superior al servicio de tal Hacienda del Estado, y tal situación en modo alguno se corresponde con la asunción indebida de competencias por parte de la Administración Tributaria estatal, sino que es simple manifestación de auxilio o cooperación, interadministrativa que ningún reproche de incompetencia, o de otro género de ilegalidad, puede merecer.

A partir de tal constatación, el fundamento de dicho auxilio o actividad de cooperación entre Administraciones tributarias, se encuentra remotamente en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, 8/1980, de 22 de septiembre —artículo 19— y, próximamente, en el propio Concierto Económico entre Estado y País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo —artículo 5.º— consagradores del principio de colaboración entre Administraciones Tributarias, que en lo que pueda pecar de insuficiencia casuística para situaciones concretas como la realización de una valoración pericial, siempre vendrá cimentado con carácter último con lo que disponen, con carácter básico a efectos del artículo 149.1.18 CE, los artículos 2 (principio de cooperación en las relaciones interadministrativas) y 4, apartados 1, d) y 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, cuando señalan que deben aquéllas, «prestar, en el ámbito propio, la cooperación y asistencia activas que las otras Administraciones pudieran recabar para el eficaz ejercicio de sus competencias» y que, «... las Administraciones Públicas podrán solicitar cuantos datos, documentos o medios probatorios se hallen a disposición del ente al que se dirija la solicitud. Podrán también solicitar asistencia para la ejecución de sus competencias». En sentido equivalente se manifiesta también el artículo 55, d) de la Ley de Bases de Régimen Local 7/1985, de 2 de abril respecto de las relaciones entre el Estado y las Entidades Locales, en precepto que es genéricamente aplicable a las relaciones hacendísticas con los Territorios Históricos del País Vasco —disposición adicional segunda— pese a la prevalencia de las reglas singulares del Concierto Económico —disp. adic. 2.ª, apartado 5— no queda en modo alguno excluido por el articulado de este último.

En la medida en que en el supuesto enjuiciado en estos autos, y salvadas imprecisiones terminológicas puntuales en que pueda incurrir el texto de las resoluciones, la «comprobación de valores» como conjunto de actuaciones de gestión tributaria tendentes a constituir prueba del valor de los bienes que integran la base imponible no ha sido dirigida, impulsada, o resuelta por Hacienda distinta que la foral del Territorio Histórico de Gipuzkoa, limitándose la Delegación de Hacienda del lugar de situación de los inmuebles a emitir una tasación o valoración de los mismos, como tal recabada por el órgano competente, en modo alguno se extravasa el marco legítimo de esa cooperación, al punto de que, por el contrario, y de no emplearse, no habría procedimiento de actuación regular que permitiese alcanzar resultado al medio de comprobación adoptado, por lo que debe rechazarse, como ya se anticipaba, la prosperidad de dicho motivo impugnatorio.

SEGUNDO.—El segundo apartado de la impugnación es planteado como determinante también de la nulidad de pleno derecho de la comprobación de valores llevada a efecto, por haberse prescindido supuestamente del procedimiento establecido para la valoración por la Orden Foral de Guipúzcoa 486/1988, de 11 de octubre.

En puridad, lo que sostienen aquí los demandantes es que a pesar de la libertad de determinación del medio de comprobación que a la Oficina Gestora le atribuye el artículo 42.2 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, que regula en el Territorio

Foral el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por referencia al elenco establecido por el artículo 52 de la Norma Foral General Tributaria, concordante con la Ley General Tributaria, tratándose de inmuebles debió acudir necesariamente al medio de precios medios de mercado regulado por el Decreto Foral de Gipuzkoa 30/1988, de 12 de julio, y, desde él, debió acudir a los criterios de valoración específicos de la citada Orden Foral.

Sin embargo, es plenamente fundada la oposición que en este particular formula la representación procesal de la Administración demandada cuando señala que el de «precios medios de mercado», es tan solo uno de los medios que alternativamente pueden ser empleados para comprobar el valor, juntamente con los demás previstos por el artículo 52 LGT, y que sólo elegido el mismo es cuando tendría aplicabilidad el contenido del Decreto 30/1988 y la Orden Foral 486/1988, con la particularidad decisiva para el presente caso de que dicha orden consagra pautas de valoración exclusivamente de los inmuebles radicantes en la ciudad de Donostia-San Sebastián, completándose con otra Orden —487/1988, de 11 octubre—, que establece los precios medios para el resto del territorio guipuzcoano, pero nunca aportan criterios una u otra para valorar bienes inmuebles situados fuera de tal demarcación, por lo que ni siquiera de haberse seguido el medio de comprobación basado en los precios de mercado podrían tomarse los predeterminados para un lugar diferente de aquel en que el bien inmueble se encuentra, debiendo de verse dicho motivo igualmente desestimado.

TERCERO.—En cambio, merece ser compartida la tercera de las razones en que la pretensión anulatoria se sustenta, que se atiene a la insuficiencia de fundamentación de la comprobación de valores y que la parte extiende también a la adecuación del medio empleado a la realidad de los bienes.

Es de destacar primeramente, respecto del segundo aspecto de la cuestión, que no se sustenta en precepto alguno la necesidad de que al sujeto pasivo se le notifique específica y separadamente la selección del medio de comprobación por el que la Administración haya optado, lo que en modo alguno impediría a aquél impugnar la decisión carente de fundamento que la Administración hubiese adoptado al respecto.

En cuanto a la motivación de la comprobación de valores tan sólo es imprescindible destacar aquí alguno de los exponentes jurisprudenciales recientes de entre los muchos que se ocupan del asunto, y así la STS 4 de octubre de 1995, indica que, «que no es imprescindible un informe pericial exhaustivo, pero sí que es necesario y obligatorio jurídicamente (artículo 121.1 de la Ley General Tributaria), exponer los criterios y datos utilizados, debidamente ponderados, de manera que el contribuyente pueda contrastarlos con sus propias apreciaciones y discrepar fundadamente, si procede», mientras que la STS 11 de octubre de 1995, resume la doctrina al decir que, «esta Sala ha declarado en numerosas sentencias..., que no puede admitirse como motivación la simple reproducción de lo que son las rúbricas de un determinado modelo de tasación, sin que se valoren y ponderen en absoluto los elementos que intervienen, así por ejemplo en este caso, nada más leer la mencionada motivación, cabe preguntarse ¿cuál es el uso del suelo? ¿cuál es el volumen autorizable? ¿cuál es la situación? ¿cuál es el grado de urbanización?, etcétera. Este modo de actuar infringe claramente lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y deja indefenso al contribuyente, porque nada puede alegar de contrario, cuando frente a él hay un vacío absoluto de argumentos y razones...».

Y en el supuesto enjuiciado en estos autos, ni tomando como base necesaria la segunda de las tasaciones periciales practicadas (cuyos datos y elementos se incorporan como un

mero sobreescrito añadido en el mismo documento que recogía la tasación —folio 101 del expediente—), se supera la insuficiencia de fundamentación exigida expresamente por el artículo 44 de la Norma Foral 18/1987, pues junto a la somera descripción del inmueble, tan sólo se recoge la expresión de que, «teniendo en cuenta los Registros Fiscales de 1990 para este tipo de inmueble y considerando las rentas percibidas, el valor asignado es de...», lo que, por ausencia de toda ponderación detallada de tales criterios de asignación de valor lo mismo podría servir para reducir la tasación desde casi mil doscientos millones de pesetas a 685.890.000 ptas., como así se hace, que para multiplicar aquélla por dos o por tres, y sin que pueda acogerse de contrario que tal motivación sea irrelevante en la medida en que siempre le cabrá al sujeto pasivo instar la tasación pericial contradictoria para combatir el resultado de la peritación administrativa, pues hasta para oponerse técnicamente a una valoración es imprescindible conocer la génesis y claves decisorias de la misma, y no puede pretenderse que los interesados hayan de solicitar por sistema dicho medio dirimente, no ya para oponerse al resultado de la comprobación basada en el dictamen de los peritos de la Administración —artículo 46.1 NF— sino simplemente, por no entender el mismo.

CUARTO.—Procede, en consecuencia, la estimación del recurso con el alcance que de los anteriores fundamentos se deduce, y la anulación del acuerdo recurrido, sin que haya motivo para hacer especial imposición de costas (artículo 131.1 LJCA).

Ref. TSJPV-39

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 27 de diciembre de 1996

Recurso: Contencioso-administrativo nº 4462/1994

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 40

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Principio de igualdad
- Impuesto sobre Actividades Económicas
- Libertad de competencia empresarial
- Cooperativas
- Medidas excepcionales y coyunturales
- Prohibición de privilegios fiscales

En la Villa de BILBAO, a veintisiete de Diciembre de mil novecientos noventa y seis.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 4462/94 y seguido por el procedimiento ORDINRARIO, en el que se impugna el acuerdo de la Administración de Tributos Locales de la Diputación foral de Bizkaia de 25 de Noviembre de 1.993, por el que se desestimaban recursos de reposición interpuestos contra recibos por liquidaciones del Impuesto de Actividades Económicas, nº 93 F9000785C5 00 y 93 F8909409M5 00, correspondientes al ejercicio de 1.993, Epígrafes 1 65120 y 1 61320, menos, prenda para vestido, y mayor, tejido por metro, por importes de 81.346 y 161.746 pesetas.

Son partes en dicho recurso: como recurrente: DISTRIBUIDORA TEXTIL ISASBIRIBIL, S. COOP. LTDA., representado por el Procurador D. FRANCISCO RAMÓN ATELA ARANA Y dirigido por el Letrado D. IÑIGO DE NAGORE.

Como demandada:

DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representado por la Procuradora D^a BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA y dirigido por el Letrado D. JOSÉ LUIS ECHEBERRIA MONASTERIO.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA, Magistrado de esta Sala.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 18 de Octubre de 1.994 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. FRANCISCO RAMÓN ATELA ARANA actuando en nombre y representación de DISTRIBUIDORA TEXTIL ISASBI, S. COOP. LTDA., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de la Administración de Tributos Locales de la Diputación Foral de Bizkaia de 25 de Noviembre de 1.993, por el que se desestimaban recursos de reposición interpuestos contra recibos por liquidaciones del Impuesto de Actividades Económicas, nº 93 F9000785C5 00 y 93 F8909409M5 00, correspondientes al ejercicio de 1.993 (Epígrafes 1 65120 y 1 61320, menos, prenda para vestido, y mayor, tejido por metro), por importes de 81.346 y 161.746 pesetas; quedando registrado dicho recurso con el número 4462/94.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 230.937.- ptas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que y, con estimación íntegra de la demanda y previa declaración de nulidad de la Disposición Adicional Novena de la Norma Foral 9/92 y en su caso, subsidiariamente de la N.F. 9/91 total o parcialmente, se declare no ajustado a derecho los acuerdos desestimatorios de las reclamaciones económico-administrativas nº 4723/93 y 4724/93 interpuestas por Distribuidora Textil Isasbiribil, S. Coop. relativa a los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondientes al ejercicio 1.993, epígrafes 165120 y 16320, Actividades menor prenda para vestido y mayor tejido por metro, tex. y en base a todo ello se condene a la Administración a realizar una nueva liquidación que contemple una bonificación del noventa y cinco por cien en dicho impuesto y recargos y a devolver a mis representados la cantidad de 230.937 Pts. por dicho concepto, así como, en conceptos de daños y perjuicios, los que se acrediten a lo largo del proceso, quedando diferida, al período de ejecución de sentencia, su determinación concreta con expresa imposición de las costas a la parte o partes que se opusieran a ello, con lo demás que fuera procedente en Justicia.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestime el recurso contencioso administrativo nº 4462/94.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

Quinto.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 12/12/96 se señaló el pasado día 23/12/96 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—El presente recurso contencioso administrativo ordinario se promueve frente a sendos acuerdos del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia de 23 de Junio de 1.994, desestimatorios de las reclamaciones nº 4.723/93 y 4.724/93, seguidas contra el acuerdo de la Administración de Tributos Locales de la Diputación Foral de Bizkaia de 25 de Noviembre de 1993, por el que se desestimaban recursos de reposición interpuestos contra recibos por liquidaciones del Impuesto de Actividades Económicas, nº 93 F9000785C5 00 y 93 F8909409M5 00, correspondientes al ejercicio de 1.993 (Epígrafes 1 65120 Y 1 61320, menos, prenda para vestido, y mayor, tejido por metro), por importes de 81.346 y 161.746 pesetas.

En fundamento de la pretensión de que dichos actos sean anulados y sustituidas las liquidaciones por otras que contemplen una bonificación del noventa y cinco por ciento de dicho impuesto y sus recargos, así como de la pretensión de indemnización de daños y perjuicios, se formulan al amparo del artículo 39.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción diversos motivos de impugnación de carácter indirecto y que versan sobre la disconformidad a derecho de la Disposición Adicional Novena de la Norma Foral 9/1992, de 23 de Diciembre, de Presupuestos del Territorio Histórico de Bizkaia para 1993, según la cual, "con efectos a partir de 1 de Enero de 1993 se deroga la letra a) del número 4 del artículo 33 de la Norma Foral 9/1991, de 17 de Diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas", y subsidiariamente sobre la inadecuación a derecho de la mencionada Norma Foral 9/1991.

Tales motivos, ampliamente expuestos en el escrito de demanda y que ahora se sintetizan brevemente, consisten en la vulneración del artículo 129.2 de la Constitución sobre fomento de las sociedades cooperativas, con exposición detallada de todos los desarrollos sucesivos en la legalidad ordinaria que han regulado la materia general y el régimen de beneficios fiscales, (Ley Vasca 1/1982, de 11 de Febrero, Ley General de Cooperativas 3/1987, de 2 de Abril, Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y Ley Vasca 4/1993, Normas Forales de Bizkaia 12/1984 y 9/1991), para llegar a la conclusión de que la supresión de la tradicional bonificación del 95 por ciento choca con valores protegidos constitucional y legalmente, careciendo por ello de validez. Se añade a continuación otro argumento sobre discriminación negativa de las cooperativas vizcaínas respecto de las del Estado y de los demás territorios y comunidades forales del País Vasco y Navarra, y posteriormente se examinan distintos defectos formales que aquejaría la elaboración de la Norma Foral presupuestaria combatida, entre los que se cuenta la ausencia de informe preceptivo del Órgano de Coordinación Tributaria previsto por la Ley del Parlamento Vasco, 3/1989, de 30 de Mayo, la ausencia de informe preceptivo del Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, ausencia también de informe preceptivo de la Junta Consultiva de Régimen Fiscal de las Cooperativas previsto por el artículo 5.2 de la Ley 20/1990, falta de memoria razonada justificativa de la reforma tal como requieren los respectivos artículos 14.1 de la Ley General Tributaria y su concordante foral, para afirmar igualmente la vulneración del principio de armonización previsto por el Concierto Económico con el régimen societario cooperativo estatal, la discriminación con otras cooperativas vizcaínas por causa de la supresión, y, subsidiariamente y por último, la ausencia de los informes preceptivos indicados respecto de la Norma Foral habilitadora 9/1991.

Oponiéndose al recurso la Diputación Foral demandada, se atiene a los fundamentos de los acuerdos recurridos e invoca la sentencia dictada por esta misma Sala en fecha de 4 de Septiembre de 1995.

SEGUNDO.—Para enmarcar inicialmente la cuestión cabe señalar que las Normas Forales emanadas de las Instituciones forales competentes de los Territorios Históricos vascos son, por defecto y por peculiares que puedan resultar, disposiciones de carácter inferior a la ley, o reglamentos, y no disposiciones con rango legal, únicamente atribuidas en el ámbito autonómico al Parlamento Vasco, —Artículos 25.1 y 37.3 del EAPV aprobado por L.O. 3/1979, de 18 de Diciembre—, por lo que están sometidas al control jurisdiccional ordinario —Artículo 106.1 CE, artículo 1.1 LJCA, artículos 5 de las N.F. Institucionales de Bizkaia, Gipuzkoa y Álava, y STS. de 11 de Febrero de 1994—, y les es de aplicación por ello cuanto la Ley Jurisdiccional establece en su artículo 39 sobre modalidades de impugnación directas o indirectas para el ejercicio del control o fiscalización de dicha potestad reglamentaria.

Dicho lo anterior, se deben señalar dos distintas circunstancias que acotan el ámbito de examen de cuestiones y motivos impugnatorios que este proceso trae a debate.

La primera es que la Disposición Adicional Novena de la Norma Foral de Bizkaia 9/1992, de 23 de Diciembre, de Presupuestos forales para 1993, tal como afirma la representación de la Administración demandada, ha sido objeto de recurso o impugnación directa del artículo 39.1 LJCA, a través de los recursos contencioso-administrativos acumulados 1.201, 1.202 y 1.203-93, seguidos ante esta misma Sala y Sección y resueltos por sentencia desestimatoria nº 480-95, de 4 de Septiembre, que, al parecer, pende de recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La segunda es de carácter doctrinal y legal y se enuncia en términos de que en el ámbito de la impugnación indirecta de disposiciones de carácter reglamentario con motivo de combatir actos singulares de aplicación de las mismas no procede la alegación de irregularidades formales o defectos "in procedendo" concurrentes en el trámite o procedimiento de elaboración de las mismas. Así lo reitera periódica y constantemente una jurisprudencia con notorio alcance de doctrina legal, citándose ahora las STS. de la antigua Sala Cuarta de 17 de Marzo de 1987, Sala Tercera, Sección Primera de 11 de Marzo de 1989, Sala Tercera, Sección Segunda, de 20 de Julio de 1993, o Sala Tercera, Sección Sexta, de 17 de Noviembre de 1993.

De la conjugación de ambas circunstancias incidentes deriva tanto la vinculación de esta Sala, en cuanto a los temas ya abordados, a su propio precedente representado por aquella sentencia de 4 de Septiembre de 1995, sin perjuicio del recurso extraordinario que frente a la misma se sigue, como la inviabilidad de replantear los temas y motivos que la parte recurrente encuadra en los apartados 8, 9, 10, y 13 del escrito de demanda, lo que en el último de ellos suma la concausa de que la Norma Foral 9/1991 ni siquiera es relevante objeto de recurso indirecto en este proceso, al no ser la disposición que la Administración tributaria aplica o en que se fundamenta los elementos de la liquidación tributaria recurrida, pues, al contrario, en dicha norma encontraba cobertura la bonificación pretendida y es precisamente la Disposición Adicional combatida de la Norma Foral posterior en el tiempo la que derogó la misma, sin que exista eficaz relación de habilitación o poderamiento entre ambas disposiciones de igual rango.

A mayor abundamiento de lo anterior, cuantos motivos impugnatorios de corte formal funda la parte actora en infracciones de procedimiento de elaboración fueron también objeto de examen en la referida sentencia, por lo que a título meramente informativo y

complementario de la motivación de la presente se remite esta Sala a los Fundamentos Jurídicos 3º a 6º de la misma.

TERCERO.—El contenido impugnatorio de fondo respecto de la Disposición Adicional Novena que se combate indirectamente queda así ceñido, a grandes rasgos, a su adecuación material a la Constitución, al régimen del Concierto Económico, y al principio de igualdad.

Respecto del alcance vinculante del artículo 129.2 CE para el legislador ordinario y los demás Poderes Públicos debe decirse que una disposición propia de la llamada "constitución económica" como de la que se trata, no podría alcanzar mayor eficacia y protección que la que el artículo 53.3 dispensa a los "principios rectores de la política social y económica" del Capítulo del Título 1 de la C.E., y, por tanto, aunque deban informar la práctica judicial, tales principios, "solo pueden ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollan", lo que es tanto como decir que no puede fundarse la inadecuación a derecho de un reglamento o norma jurídica en el hecho de que no se inscriba de modo lineal y aparente en la trayectoria de desarrollo del principio constitucional, si no existe disposición legal a la que remitir la infracción. Empero, la sentencia de esta Sala de 4 de Septiembre de 1995, que es de constante referencia en este proceso, ha ampliado la argumentación, en términos que hacemos plenamente extensivos al presente recurso, al decir que, "... reconoce la Norma Foral 9/91, de 19 de Diciembre, que es el principal objetivo de este régimen fiscal el fomento de las sociedades cooperativas por razón de su especial interés social, dedicándose el Título IV a los beneficios tributarios, y la bonificación suprimida afecta de entre los tributos locales solo al de Actividades Económicas, permaneciendo los beneficios tributarios de los restantes y demás Impuestos Concertados y, por ello no se puede considerar vulnerada la obligación constitucional, porque no supone la cristalización de un sistema de beneficios, sino la efectiva operatividad del conjunto para apoyar a las cooperativas".

Lo que procederá a continuación, siempre en el marco de las alegaciones de las partes, es comprobar si desde otros prismas constitucionales y legales, y en particular, desde la perspectiva de la dependencia o necesidad de armonización del sistema tributario del Territorio Histórico vizcaíno con, o respecto de, otros sistemas, el beneficio fiscal pretendido ha de tener plasmación ineludible en la normativa fiscal.

Lo primero que debe afirmarse es que el pronunciamiento que sobre tales puntos puede hacer un órgano jurisdiccional es, necesariamente, fundado en Derecho, por lo que la introducción en el debate de apreciaciones sobre la tendencia legislativa imperante u otros criterios de política fiscal en el derecho común o en otros derechos especiales próximos, no puede conducir por sí, si no va acompañada de la invocación de una infracción de precepto vinculante, a otra cosa que a constatar la diversidad de resultados que arroja un sistema de autonomías reguladoras consagrado a nivel suprallegal. Es por ello que no cabe plantearse si existen o no existen validos argumentos teóricos en la Enmienda que dio origen a la supresión, bien recaudatorios de las Entidades Locales, o bien propios de esa dinámica comparativa, que justifiquen la derogación del beneficio fiscal, pues tales enfoques se inscribirán acaso idóneamente en el marco del ejercicio del derecho constitucional de petición proclive a que la bonificación sea restablecida por quien tenga prerrogativa para hacerlo, —artículo 29 CE—, pero no en el del control desde la legalidad del ejercicio de la potestad reglamentaria de los Poderes Públicos.

En este particular del trato diferencial a las cooperativas vizcaínas no se brinda por la parte demandante argumento otro alguno, por lo que basta con verificar que el

Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado originariamente por Ley 12/1981, de 13 de mayo, y luego modificado en esta parte por Ley 2/1990, de 8 de Junio, establece que, "el Impuesto sobre Actividades Económicas se regulará por las normas que dicten los Territorios Históricos" (artículo 42), y aunque se sostenga la necesidad de que toda regulación tributaria foral quede sujeta a los principios de armonización de las reglas primera, segunda, cuarta, séptima, octava, décima y undécima del artículo cuarto del citado Concierto, ninguna de ellas queda concernida por la inexistencia de dicho beneficio fiscal, sino que antes bien, y de manera puramente exponencial, varias de ellas procuran precisamente que no se establezcan privilegios de carácter fiscal, —Octava—, o que no se produzca menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, —Undécima—, que es precisamente la línea directriz de la supresión.

Ya ha apuntado esta Sala en anteriores ocasiones, y también, y sobre todo, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, (así, Sentencia de 19 de Julio de 1991), que las reglas y normas de armonización del mencionado Artículo Cuarto no están principalmente concebidas, como demuestra su más pura literalidad, a modo de pautas de real asimilación o entronque del sistema tributario de los Territorios Históricos en el modelo que pudiera representar el sistema de derecho común, sino que presuponiendo la abstracta separación y diversidad inicial de ambos sistemas, bien impone la identidad material en algunos puntos, bien limita "ad intra" la propia soberanía de las Instituciones forales en el momento de acometer la regulación original de cualquier materia, por lo que normas como la prohibitiva del establecimiento de privilegios de carácter fiscal directos o indirectos, no sirven para comparar o confrontar los sistemas común y foral, sino que han de ser entendidas desde una lógica dual e "interior", y no heterónoma, en que los hipotéticos privilegiados lo sean algunos de los contribuyentes del País Vasco en relación con otros del mismo ámbito. Por todo ello, no existe ninguna base en el Concierto Económico para poder sostener ni una discriminación negativa de las sociedades cooperativas vizcaínas respecto de las regidas por el derecho tributario común o foral de otros territorios, ni tampoco y a la inversa, "una situación de privilegio indirecto en Bizkaia a favor de las empresas de fórmula jurídica no cooperativa frente a las que tienen las restantes sociedades no cooperativas en cada uno de los demás territorios", —folio 97 de los autos—, pues ya venimos diciendo que no son tales los términos de comparación que la regulación impugnada permite concebir.

De otra parte, la regulación de beneficios fiscales para las sociedades cooperativas, por más que constituya un régimen especial en lo materialmente tributario por razón del sujeto al que afecta y tal y como lo representan el conjunto de beneficios o tratos fiscales que obtienen otros sujetos de obligaciones financieras y tributarias, no se plasma ni traduce en modo alguno en medidas fiscales "de carácter excepcional y coyuntural" que el Estado decida aplicar en territorio común y que hayan de ser recibidas imperativamente por el ordenamiento foral al amparo del Artículo 4º, Regla Décima, con la misma duración temporal que en aquel otro ámbito, pues se hace patente que tal excepcionalidad y temporalidad coyuntural obedece y está ligada a acontecimientos o supuestos de hecho, sociales o económicos, de suyo excepcionales y fugazmente preceberos, y no a categorías de sujetos, bienes o situaciones jurídicas constantes y permanentes, como lo son todas aquellas que se traducen en exención total o parcial de la obligación de contribuir en un determinado tributo.

Por ultimo, ningún principio probatorio concurre de que en el mismo ejercicio de 1993 a que se contraen las liquidaciones recurridas hayan existido supuestos de aplicación de la bonificación pretendida en favor de determinadas sociedades cooperativas que se

hubiesen constituido en dicho ejercicio. Más aún así, debe recordarse la doctrina genérica que expone el Tribunal Constitucional y la jurisprudencia ordinaria en frecuentes sentencias, en el sentido de que el derecho transitorio es una de las materias que ha excluido sistemáticamente la eficaz invocación del principio de igualdad, —STS. Sala Tercera, Sección 2ª, de 10 de Diciembre de 1990 y 7 de Junio de 1991, entre otras—, ya que como dice el Tribunal Constitucional en Sentencia del Pleno 89/1994, de 17 de Marzo, que cita la 119/87 y 70/83, “... la igualdad ante la ley proclamada en el artículo 14 de la Constitución no impide que, a través de cambios normativos, pueda producirse un trato desigual entre diversas situaciones, derivado de la diferencia de fechas en que se originaron; ni el artículo 14 del texto fundamental exige en todo caso la aplicación retroactiva de la ley más favorable, (STC 88/1991). La diferenciación normativa entre sujetos debida a una sucesión legislativa no puede considerarse, por sí sola, generadora de discriminación. Dada la complejidad que puede presentar un cambio de regulaciones es el legislador quien debe ordenar las características de la transición normativa, bien estableciendo diversos grados de retroactividad, bien limitando la aplicación de la nueva norma a las situaciones que nazcan tras su promulgación; todo ello según formulas y técnicas muy variadas a la luz de los intereses y bienes que el legislador estime conveniente proteger o preservar.

CUARTO.—Procede, en definitiva, la desestimación del recurso y la confirmación de los actos recurridos, sin que haya motivo para hacer expresa imposición de costas —Artículo 131.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Don Francisco Ramón Atela Arana en representación de "Distribuidora Textil Isasbiribil, Sociedad Cooperativa Limitada" frente a dos Acuerdos de 23 de junio de 1994 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatorios de las reclamaciones nº 4.723-93 y 4.724-93, seguidas frente a Acuerdo de la Administración de Tributos Locales de la Diputación Foral de Bizkaia de 25 de noviembre de 1993, confirmatorio de las dos liquidaciones arriba expresadas en concepto de Impuesto de Actividades Económicas, ejercicio de 1993, y confirmamos tales actos, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se dejará certificación literal en los autos, lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

Ref. TSJPV-40

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 16 de enero de 1997

Recurso: Contencioso-administrativo nº 4541/1994

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 3
- Art. 40

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Impuesto sobre Actividades Económicas
- Cooperativas
- Prohibición de privilegios fiscales
- Medidas excepcionales y coyunturales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo contra dos Acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, de fecha de 23 de junio de 1994, desestimatorios de las reclamaciones contra las respectivas Resoluciones de la Administración de Tributos Locales de 30 de noviembre de 1993, contrarias a los recursos de reposición planteados respecto a liquidaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 1993, del Ayuntamiento de Santurtzi, respectivamente, por epígrafe 653.20 de «menor materiales y aparatos eléctricos», con deuda tributaria a ingresar de 123.900,00 pesetas, y epígrafe 504.11 de «instalaciones eléctricas en general», por importe de 620.000,00 pesetas. Y en la demanda se solicita la nulidad de la disposición adicional novena de la Norma Foral 9/1992 o, subsidiariamente, de la Norma Foral 9/1991, en su totalidad o parcialmente; con anulación de los dos mencionados acuerdos del TEAF; y declaración de que la Administración debe practicar nuevas liquidaciones, aplicando la bonificación del 95 por 100 al Impuesto y sus recargos; con devaluación a la Cooperativa actora de la cantidad de 706.705,00 pesetas; y condena a daños y perjuicios con cuantificación en ejecución de sentencia.

Los motivos aducidos por la recurrente son similares a los expuestos en el Recurso contencioso-administrativo núm. 4462/1994 de esta Sala, resuelto por Sentencia de 27 diciembre 1996 y «consisten en la vulneración del artículo 129.2 de la Constitución sobre fomento de las sociedades cooperativas, con exposición detallada de todos los desarrollos sucesivos en la legalidad ordinaria que han regulado la materia general y el

régimen de beneficios fiscales (Ley Vasca 1/1982, de 11 de febrero, Ley General de Cooperativas 3/1987, de 2 de abril, Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y Ley Vasca 4/1993, Normas Forales de Bizkaia 12/1984 y 9/1991), para llegar a la conclusión de que la supresión de la tradicional bonificación del 95 por 100 choca con valores protegidos constitucional y legalmente, careciendo por ello de validez. Se añade a continuación otro argumento sobre discriminación negativa de las cooperativas vizcaínas respecto de las del Estado y de los demás territorios y comunidades forales del País Vasco y Navarra, y posteriormente se examinan distintos defectos formales que aquejaría la elaboración de la Norma Foral presupuestaria combatida, entre los que se cuenta la ausencia de informe preceptivo del órgano de coordinación tributaria previsto por la Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, la ausencia de informe preceptivo del Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, ausencia también de informe preceptivo de la Junta Consultiva de Régimen Fiscal de las Cooperativas previsto por el artículo 5.2 de la Ley 20/1990, falta de memoria razonada justificativa de la reforma tal como requieren los respectivos artículos 14.1 de la Ley General Tributaria y su concordante foral, para afirmar igualmente la vulneración del principio de armonización previsto por el concierto económico con el régimen societario cooperativo estatal, la discriminación con otras cooperativas vizcaínas por causa de la supresión, y, subsidiariamente y por último, la ausencia de los informes preceptivos indicados respecto de la Norma Foral habilitadora 9/1991.

SEGUNDO.—Siguiendo con las argumentaciones expuestas en la sentencia citada y en la precedente de fecha 4 de septiembre de 1995, en que se ejercitó la impugnación directa «para enmarcar inicialmente la cuestión cabe señalar que las normas forales emanadas de las instituciones forales competentes de los Territorios Históricos Vascos son, por defecto y por peculiares que puedan resultar, disposiciones de carácter inferior a la ley, o reglamentos, y no disposiciones con rango legal, únicamente atribuidas en el ámbito autonómico del Parlamento Vasco —artículos 25.1 y 37.3 EAPV aprobado por LO 3/1979, de 18 de diciembre— por lo que están sometidas al control jurisdiccional ordinario —artículo 106.1 CE, artículo 1.1 LJCA, artículo 5 de las Normas Forales Institucionales de Bizkaia, Guipúzcoa y Álava, y STS 11 de febrero de 1994— y les es de aplicación por ello cuanto la Ley Jurisdiccional establece en su artículo 39 sobre modalidades de impugnación directas o indirectas para el ejercicio del control o fiscalización de dicha potestad reglamentaria».

Dicho lo anterior, se deben señalar dos distintas circunstancias que acotan el ámbito de examen de cuestiones y motivos impugnatorios que este proceso trae a debate.

La primera es que la disposición adicional novena de la Norma Foral de Bizkaia 9/1992, de 23 de diciembre, de Presupuestos Forales para 1993, tal como afirma la representación de la Administración demandada, ha sido objeto de recurso o impugnación directa del artículo 39.1 LJCA, a través de los Recursos contencioso-administrativos acumulados 1201, 1202 y 1203 de 1993, seguidos ante esta misma Sala y Sección y resueltos por Sentencia desestimatoria núm. 480/1995, de 4 de septiembre, que, al parecer, pende de recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La segunda es de carácter doctrinal y legal y se enuncia en términos de que en el ámbito de la impugnación indirecta de disposiciones de carácter reglamentario con motivo de combatir actos singulares de aplicación de las mismas no procede la alegación de irregularidades formales o defectos «in procedendo» concurrentes en el trámite o

procedimiento de elaboración de las mismas. Así lo reitera periódica y constantemente una jurisprudencia con notorio alcance de doctrina legal, citándose ahora las Sentencias del Tribunal Supremo de la antigua Sala Cuarta de 17 de marzo de 1987, Sala Tercera, Sección Primera de 11 de marzo de 1989, Sala Tercera, Sección Segunda, de 20 de julio de 1993, o Sala Tercera, Sección Sexta, de 17 de noviembre de 1993.

De la conjugación de ambas circunstancias incidentes deriva tanto la vinculación de esta Sala, en cuanto a los temas ya abordados, a su propio precedente representado por aquella Sentencia de 4 de septiembre de 1995, sin perjuicio del recurso extraordinario que frente a la misma se sigue, como la inviabilidad de replantear los temas y motivos que la parte recurrente encuadra en los apartados 8, 9, 10 y 13 del escrito de demanda, lo que en el último de ellos suma la concausa de que la Norma Foral 9/1991 ni siquiera es relevante objeto de recurso indirecto en este proceso, al no ser la disposición que la Administración Tributaria aplica o en que se fundamenta los elementos de la liquidación tributaria recurrida, pues, al contrario, en dicha norma encontraba cobertura la bonificación pretendida y es precisamente la disposición adicional combatida de la Norma Foral posterior en el tiempo la que derogó la misma, sin que exista eficaz relación de habilitación o poderamiento entre ambas disposiciones de igual rango.

A mayor abundamiento de lo anterior, cuantos motivos impugnatorios de corte formal funda la parte actora en infracciones de procedimiento de elaboración fueron también objeto de examen en la referida sentencia, por lo que a título meramente informativo y complementario de la motivación de la presente se remite esta Sala a los fundamentos jurídicos 3.º a 6.º de la misma.

TERCERO.—El contenido impugnatorio de fondo respecto de la disposición adicional novena que se combate indirectamente queda así ceñido, a grandes rasgos, a su adecuación material a la Constitución, al régimen del concierto económico, y al principio de igualdad.

Respecto del alcance vinculante del artículo 129.2 CE para el legislador ordinario y los demás poderes públicos debe decirse que una disposición propia de la llamada «constitución económica» como de la que se trata, no podría alcanzar mayor eficacia y protección que la que el artículo 53.3 dispensa a los «principios rectores de la política social y económica» del Capítulo del Título I CE, y, por tanto, aunque deban informar la práctica judicial, tales principios, «sólo pueden ser alegados ante la jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollan», lo que es tanto como decir que no puede fundarse la inadecuación a derecho de un reglamento o norma jurídica en el hecho de que no se inscriba de modo lineal y aparente en la trayectoria de desarrollo del principio constitucional, si no existe disposición legal a la que remitir la infracción. Empero, la Sentencia de esta Sala de 4 septiembre 1995, que es de constante referencia en este proceso, ha ampliado la argumentación, en términos que hacemos plenamente extensivos al presente recurso, al decir que, «... reconoce la Norma Foral 9/1991, de 19 de diciembre, que es el principal objetivo de este régimen fiscal el fomento de las sociedades cooperativas por razón de su especial interés social, dedicándose el Título IV a los beneficios tributarios, y la bonificación suprimida afecta de entre los tributos locales sólo al de Actividades Económicas, permaneciendo los beneficios tributarios de los restantes y demás impuestos concertados y, por ello no se puede considerar vulnerada la obligación constitucional, porque no supone la cristalización de un sistema de beneficios, sino la efectiva operatividad del conjunto para apoyar a las cooperativas».

Lo que procederá a continuación, siempre en el marco de las alegaciones de las partes, es comprobar si desde otros primas constitucionales y legales, y en particular, desde la perspectiva de la dependencia o necesidad de armonización del sistema tributario del Territorio Histórico Vizcaíno con, o respecto de, otros sistemas, el beneficio fiscal pretendido ha de tener plasmación ineludible en la normativa fiscal.

Lo primero que debe afirmarse es que el pronunciamiento que sobre tales puntos puede hacer un órgano jurisdiccional es, necesariamente, fundado en Derecho, por lo que la introducción en el debate de apreciaciones sobre la tendencia legislativa imperante u otros criterios de política fiscal en el derecho común o en otros derechos especiales próximos, no puede conducir por sí, si no va acompañada de la invocación de una infracción de precepto vinculante, a otra cosa que a constatar la diversidad de resultados que arroja un sistema de autonomías reguladoras consagrado a nivel suprallegal. Es por ello que no cabe plantearse si existen o no existen válidos argumentos teóricos en la enmienda que dio origen a la supresión, bien recaudatorio de las entidades locales, o bien propios de esa dinámica comparativa, que justifiquen la derogación del beneficio fiscal, pues tales enfoques se inscribirán acaso idóneamente en el marco del ejercicio del derecho constitucional de petición proclive a que la bonificación sea restablecida por quien tenga prerrogativa para hacerlo —artículo 29 CE— pero no en el del control desde la legalidad del ejercicio de la potestad reglamentaria de los poderes públicos.

En este particular del trato diferencial a las cooperativas vizcaínas no se brinda por la parte demandante argumento otro alguno, por lo que basta con verificar que el concierto económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado originariamente por Ley 12/1981, de 13 de mayo, y luego modificado en esta parte por Ley 2/1990, de 8 de junio, establece que «el Impuesto sobre Actividades Económicas se regulará por las normas que dicten los Territorios Históricos» (artículo 42), y aunque se sostenga la necesidad de que toda regulación tributaria foral quede sujeta a los principios de armonización de las reglas primera, segunda, cuarta, séptima, octava, décima y undécima del artículo cuarto del citado concierto, ninguna de ellas queda concernida por la inexistencia de dicho beneficio fiscal, sino que antes bien, y de manera puramente exponencial, varias de ellas procuran precisamente que no se establezcan privilegios de carácter fiscal —octava— o que no se produzca menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial —undécima— que es precisamente la línea directriz de la supresión.

Ya ha apuntado esta Sala en anteriores ocasiones, y también, y sobre todo, la Sala Tercera del Tribunal Supremo (así, Sentencia de 19 de julio de 1991), que las reglas y normas de armonización del mencionado artículo cuarto no están principalmente concebidas, como demuestra su más pura literalidad, a modo de pautas de real asimilación o entronque del sistema tributario de los Territorios Históricos en el modelo que pudiera representar el sistema de derecho común, sino que presuponiendo la abstracta separación y diversidad inicial de ambos sistemas, bien impone la identidad material en algunos puntos, bien limita «ad intra» la propia soberanía de las instituciones forales en el momento de acometer la regulación original de cualquier materia, por lo que normas como la prohibitiva del establecimiento de privilegios de carácter fiscal directos o indirectos, no sirven para comparar o confrontar los sistemas común y foral, sino que han de ser entendidas desde una lógica dual e «interior», y no heterónoma, en que los hipotéticos privilegiados lo sean algunos de los contribuyentes del País Vasco en relación con otros del mismo ámbito. Por todo ello, no existe ninguna base en el concierto económico para poder sostener ni una discriminación negativa de las sociedades cooperativas vizcaínas respecto de las regidas por el derecho tributario común o foral de otros territorios, ni tampoco y a la inversa, «una situación de privilegio

indirecto en Bizkaia a favor de las empresas de fórmula jurídica no cooperativa frente a las que tienen las restantes sociedades no cooperativas en cada uno de los demás territorios» —folio 97 de los autos— pues ya venimos diciendo que no son tales los términos de comparación que la regulación impugnada permite concebir.

De otra parte, la regulación de beneficios fiscales para las sociedades cooperativas, por más que constituya un régimen especial en lo materialmente tributario por razón del sujeto al que afecta y tal y como lo representan el conjunto de beneficios o tratos fiscales que obtienen otros sujetos de obligaciones financieras y tributarias, no se plasma ni traduce en modo alguno en medidas fiscales «de carácter excepcional y coyuntural» que el Estado decida aplicar en territorio común y que hayan de ser recibidas imperativamente por el ordenamiento foral al amparo del artículo 4.º, regla décima, con la misma duración temporal que en aquel otro ámbito, pues se hace patente que tal excepcionalidad y temporalidad coyuntural obedece y está ligada a acontecimientos o supuestos de hecho, sociales o económicos, de suyo excepcionales y fugazmente preceberos, y no a categorías de sujetos, bienes o situaciones jurídicas constantes y permanentes, como lo son todas aquellas que se traducen en exención total o parcial de la obligación de contribuir en un determinado tributo.

Por último, ningún principio probatorio concurre de que en el mismo ejercicio de 1993 a que se contraen las liquidaciones recurridas hayan existido supuestos de aplicación de la bonificación pretendida en favor de determinadas sociedades cooperativas que se hubiesen constituido en dicho ejercicio. Más aun así, debe recordarse la doctrina genérica que expone el Tribunal Constitucional y la jurisprudencia ordinaria en frecuentes sentencias, en el sentido de que el derecho transitorio es una de las materias que ha excluido sistemáticamente la eficaz invocación del principio de igualdad —SSTS Sala Tercera, Sección 2.ª de 10 de diciembre de 1990 y 7 de junio de 1991, entre otras— ya que como dice el Tribunal Constitucional en Sentencia del Pleno 89/1994, de 17 de marzo, que cita las 119/1987 y 70/1983, «... la igualdad ante la Ley proclamada en el artículo 14 de la Constitución no impide que, a través de cambios normativos, pueda producirse un trato desigual entre diversas situaciones, derivado de la diferencia de fechas en que se originaron; ni el artículo 14 del Texto Fundamental exige en todo caso la aplicación retroactiva de la Ley más favorable (STC 88/1991). La diferenciación normativa entre sujetos debida a una sucesión legislativa no puede considerarse, por sí sola, generadora de discriminación. Dada la complejidad que puede presentar un cambio de regulaciones es el legislador quien debe ordenar las características de la transición normativa, bien establecido diversos grados de retroactividad, bien limitando la aplicación de la nueva norma a las situaciones que nazcan tras su promulgación; todo ello según fórmulas y técnicas muy variadas a la luz de los intereses y bienes que el legislador estime conveniente proteger o preservar».

CUARTO.—No procede hacer expresa imposición de costas, por no apreciarse la temeridad o mala fe que son sus presupuestos, de acuerdo con el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

Ref. TSJPV-41

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 31 de enero de 1997

Recurso: Contencioso-administrativo nº 4763/1994

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- Terminología y conceptos de la LGT

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El presente recurso contencioso-administrativo, promovido por la Autoridad Portuaria de Bilbao frente a Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 17 de octubre de 1994 que confirma diversas liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio de 1993, se fundamenta en la impugnación indirecta del artículo 4, a) de la Norma Foral de Bizkaia, 9/1989, de 30 de junio, que regula el tributo en dicho ámbito territorial.

Dicha cuestión la sostiene el señor Letrado del Estado en base a considerar que el artículo 4.º del Concierto Económico, en la redacción aprobada por Ley 2/1990, de 8 de junio, que lo adapta a la nueva legislación sobre Haciendas Locales (en tanto exige que, con respecto a dicho tributo, se adoptará idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles que los establecidos en territorio común), impone necesariamente que en territorio vizcaíno se recoja la exención de los bienes afectos al dominio público marítimo terrestre que sean propiedad del Estado, por entender, principalmente, que la definición del hecho imponible comprende no sólo la determinación de los supuestos gravados, sino también la de las exenciones y bonificaciones y casos de «no sujeción». Igualmente se argumenta, a mayor abundamiento, sobre la evidente discriminación en relación con los demás bienes de idéntica naturaleza situados en otros puntos del territorio nacional, y se hace mención de que, en cualquier caso, no se trata de bienes que sean «propiedad» del Estado, sino de bienes demaniales que están bajo su titularidad, y que carecen de la cualidad urbana o rústica que incorpora la definición del hecho imponible, por ser «sistemas generales» carentes de aprovechamiento y valor urbanístico.

Se opone la Corporación Local demandada señalando que el hecho imponible es un elemento esencial del tributo y la exención es otro distinto, y para considerarse esta

última debe darse previamente el hecho imponible, por lo que la Ley 2/1990, de 8 de junio, permite que las exenciones sean reguladas de modo diferente que en territorio común, sin ser admisible la analogía respecto de otros bienes de dominio público estatal exentos.

SEGUNDO.—Acometiendo este aspecto fundamental del recurso, no comparte esta Sala la vinculación que entre el hecho imponible y las exenciones establece la parte recurrente.

Deberá decirse que tal ligazón se da, ciertamente, entre la definición positiva del hecho de naturaleza jurídica o económica que grava el tributo, y la delimitación negativa del mismo que representan los supuestos de «no sujeción», tal y como establece el artículo 29 de la Ley General Tributaria, pero no es aceptable la proposición más amplia de que los supuestos de exención y bonificación integren también la definición del impuesto, sino que, antes bien, constituyen excepciones totales o parciales que la norma declara respecto de situaciones en que se da por principio el presupuesto jurídico o económico que define el tributo y es manifestación de capacidad económica.

Para el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles el hecho imponible, de naturaleza jurídica, es completo y viene constituido por la propiedad u otros derechos reales sobre bienes inmuebles, y grava el valor de dichos bienes y no los productos o rentas que de los mismos se obtenga, no pudiendo decirse que tal relación de dominio venga a ser completada negativamente con supuestos de «exención» como el del artículo 4.º de la Norma Foral, que, por el contrario, presuponen que el Estado y los demás sujetos públicos que se mencionan son propietarios de los bienes que se citan, limitándose la norma a eximir respecto de algunos de ellos por razón del destino a que se encuentren afectos.

De otra parte, tampoco cabe entender que concurren exigencias de dogmática jurídica que operen como factor de «normatividad inmanente en la naturaleza de las instituciones» —Exposición de Motivos de la LJCA— a la hora de tener por necesaria la exención tributaria proclamada o, acaso, la «no sujeción», pues aparte de que ya en la Contribución Territorial Urbana se conocía el gravamen sobre puertos del Estado, si éstos producían renta e, incluso, por no operar la exención «ope legis» —STS 8 de julio de 1991— o las exenciones se refieren, en territorio común o foral, no ya a bienes de dominio público bajo titularidad estatal, sino a bienes que sean propiedad del Estado, destacándose así la relación de dominio subyacente a la situación demanial, y otorgándose luego la exención en función de algunos destinos o afecciones de determinados bienes a ciertos usos o servicios públicos, persistiendo otros bienes plenamente gravados por el tributo por más que sean de dominio público estatal (piénsese en las autopistas de peaje o en la sede de un Tribunal), y tampoco cabe atribuirles la cualidad inherente de no gravables a las superficies o locales terrestres destinados a puerto marítimo del Estado regido por Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de que se trata en este proceso, pues desde la perspectiva constitucional el dominio público es una categoría de bienes de configuración legal en la que tal característica no se acoge, a diferencia de las de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad —artículo 132.1 CE o Ley de Costas 22/1988, de 28 de julio, en su artículo 7.º— y sin perjuicio de que existan manifestaciones de la misma a nivel de legalidad ordinaria, como en materia de bienes de las Corporaciones Locales —artículo 80, Ley de Bases 7/1985, de 2 de abril— por lo que debe concluirse en que, al margen de la cuestión meramente esbozada en el recurso del tratamiento que la norma reserve al dominio público marítimo-terrestre natural, que es al que podría calificarse de «no sujeto»,

ninguna exclusión es constatable respecto de los bienes inmuebles que han sido concreta materia de gravamen en el caso enjuiciado.

Respecto de la no condición urbana o rústica de los bienes, tampoco comporta su exclusión de gravamen, puesto que la circunstancia de que urbanísticamente no merezca el recinto portuario la categorización propia del suelo urbano o rústico, sino al de sistema general, no impide que el legislador fiscal opere con conceptos y categorías propias al respecto, y así basta examinar el artículo 2, b), de la Norma Foral, coincidente con el artículo 62 de la Ley de Haciendas Locales, para comprobar que se entienden como bienes inmuebles urbanos, al margen de todo emplazamiento, los edificios y las obras de urbanización, explanaciones y obras de uso de espacios descubiertos, y los recintos destinados a depósitos, citándose incluso «los muelles», por lo que ninguna duda ofrece la consideración urbana que los recintos portuarios merecen a los efectos del tributo de que se trata.

Por último, no cabe acoger tampoco el enfoque complementario que la parte demandante sugiere en torno a una supuesta discriminación entre bienes, pues es patente que el principio genérico de igualdad que consagra el artículo 14 CE, no es aplicable a la comparación de la situación de los bienes, sino a la situación de las personas, y no ofrece juego alguno cuando se trata del distinto tratamiento que distintos bienes de una misma persona merecen en diferentes ámbitos y ante normativas diversas.

TERCERO.—No se considera vinculado este Tribunal a acometer el examen de distintos y singularizados motivos de recursos por cada una de las liquidaciones recurridas por el solo hecho de que en el escrito de demanda —F. 8.º— se haga remisión «in genere» a lo dicho en los previos recursos de reposición al respecto, y así, la STS 23 de abril de 1993, después de recordar el contenido del artículo 69.1 LJCA, declara que, «la exposición de motivos de esa Ley dice que el contencioso-administrativo es un auténtico juicio o proceso entre partes, y en todo juicio las partes tienen la carga de alegar concreta y específicamente, y no por remisiones escuetas a escritos o informes obrantes en el expediente administrativo, porque es en el pleito, y no fuera de él, donde la Ley Jurisdiccional quiere que se trabe la controversia; sólo de esa manera la sentencia será la auténtica resolución del pleito y no la mera resolución final del expediente administrativo: los Tribunales deciden pleitos y no directamente procedimientos de la Administración. Para ello, las partes han de cumplir la carga procesal que tienen de alegar los motivos en que funden sus pretensiones por molesto que resulte esquematizar, resumir, ordenar, sistematizar y aclarar el expediente administrativo».

CUARTO.—Procede la desestimación del recurso y confirmación del acto recurrido, sin que haya motivo para hacer especial imposición de costas —artículo 131.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa—.

Ref. TSJPV-42

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 31 de enero de 1997

Recurso: Contencioso-administrativo nº 4764/1994

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- Terminología y conceptos de la LGT

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El presente recurso contencioso-administrativo, promovido por la Autoridad Portuaria de Bilbao frente a Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 17 de octubre de 1994 que confirma diversas liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio de 1993, se fundamenta en la impugnación indirecta del artículo 4, a) de la Norma Foral de Bizkaia, 9/1989, de 30 de junio, que regula el tributo en dicho ámbito territorial.

Dicha cuestión la sostiene el señor Letrado del Estado en base a considerar que el artículo 4.º del Concierto Económico, en la redacción aprobada por Ley 2/1990, de 8 de junio, que lo adaptaba a la nueva legislación sobre Haciendas Locales (en tanto exige que, con respecto a dicho tributo, se adoptará idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles que los establecidos en territorio común), impone necesariamente que en territorio vizcaíno se recoja la exención de los bienes afectos al dominio público marítimo-terrestre que sean propiedad del Estado, por entender, principalmente, que la definición del hecho imponible comprende no sólo la determinación de los supuestos gravados, sino también la de las exenciones y bonificaciones y casos de «no sujeción». Igualmente se argumenta, a mayor abundamiento, sobre la evidente discriminación en relación con los demás bienes de idéntica naturaleza situados en otros puntos del territorio nacional, y se hace mención de que, en cualquier caso, no se trata de bienes que sean «propiedad» del Estado, sino de bienes demaniales que están bajo su titularidad, y que carecen de la cualidad urbana o rústica que incorpora la definición del hecho imponible, por ser «sistemas generales» carentes de aprovechamiento y valor urbanístico.

Se opone la Corporación Local demandada señalando que el hecho imponible es un elemento esencial del tributo y la exención es otro distinto, y para considerarse esta

última debe darse previamente el hecho imponible, por lo que la Ley 2/1990, de 8 de junio, permite que las exenciones sean reguladas de modo diferente que en territorio común, sin ser admisible la analogía respecto de otros bienes de dominio público estatal exentos.

SEGUNDO.—Acometiendo este aspecto fundamental del recurso, no comparte esta Sala la vinculación que entre el hecho imponible y las exenciones establece la parte recurrente.

Deberá decirse que tal ligazón se da, ciertamente, entre la definición positiva del hecho de naturaleza jurídica o económica que grava el tributo, y la delimitación negativa del mismo que representan los supuestos de «no sujeción», tal y como establece el artículo 29 de la Ley General Tributaria, pero no es aceptable la proposición más amplia de que los supuestos de exención y bonificación integren también la definición del impuesto, sino que, antes bien, constituyen excepciones totales o parciales que la norma declara respecto de situaciones en que se da por principio el presupuesto jurídico o económico que define el tributo y es manifestación de capacidad económica.

Para el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles el hecho imponible, de naturaleza jurídica, es completo y viene constituido por la propiedad u otros derechos reales sobre bienes inmuebles, y grava el valor de dichos bienes y no los productos o rentas que de los mismos se obtenga, no pudiendo decirse que tal relación de dominio venga a ser completada negativamente con supuestos de «exención» como el del artículo 4.º de la Norma Foral, que, por el contrario, presuponen que el Estado y los demás sujetos públicos que se mencionan son propietarios de los bienes que se citan, limitándose la norma a eximir respecto de algunos de ellos por razón del destino a que se encuentran afectos.

De otra parte, tampoco cabe entender que concurren exigencias de dogmática jurídica que operen como factor de «normatividad inmanente en la naturaleza de las instituciones» —Exposición de Motivos de la LJCA—, a la hora de tener por necesaria la exención tributaria proclamada o, acaso, la «no sujeción», pues aparte de que ya en la Contribución Territorial Urbana se conocía el gravamen sobre puertos del Estado, si éstos producían renta e, incluso, por no operar la exención «ope legis» —STS 8 de julio de 1991—, las exenciones se refieren, en territorio común o foral, no ya a bienes de dominio público bajo titularidad estatal, sino a bienes que sean propiedad del Estado, destacándose así la relación de dominio subyacente a la situación demanial, y otorgándose luego la exención en función de algunos destinos o afecciones de determinados bienes a ciertos usos o servicios públicos, persistiendo otros bienes plenamente gravados por el tributo por más que sean de dominio público estatal (piénsese en las autopistas de peaje o en la sede de un Tribunal), y tampoco cabe atribuirles la cualidad inherente de no gravables a las superficies o locales terrestres destinados a puerto marítimo del Estado regido por Ley 27/1992, de 24 de noviembre de que se trata en este proceso, pues desde la perspectiva constitucional el dominio público es una categoría de bienes de configuración legal en la que tal característica no se acoge, a diferencia de las de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad —artículo 132.1 CE o Ley de Costas 22/1988, de 28 de julio, en su artículo 7.º—, y sin perjuicio de que existan manifestaciones de la misma a nivel de legalidad ordinaria, como en materia de Bienes de las Corporaciones Locales —artículo 80 Ley de Bases 7/1985, de 2 de abril—, por lo que debe concluirse en que, al margen de la cuestión meramente esbozada en el recurso del tratamiento que la norma reserve al dominio público marítimo-terrestre natural, que es al que podría calificarse de «no sujeto» ninguna

exclusión es constatable respecto de los bienes inmuebles que han sido concreta materia de gravamen en el caso enjuiciado.

Respecto de la no condición urbana o rústica de los bienes, tampoco comporta su exclusión de gravamen, puesto que la circunstancia de que urbanísticamente no merezca el recinto portuario la categorización propia del suelo urbano o rústico, sino al de «sistema general», no impide que el legislador fiscal opere con conceptos y categorías propias al respecto, y así basta examinar el artículo 2, b), de la Norma Foral, coincidente con el artículo 62 de la Ley de Haciendas Locales, para comprobar que se entienden como bienes inmuebles urbanos, al margen de todo emplazamiento, los edificios y las obras de urbanización, explanaciones y obras de uso de espacios descubiertos, y los recintos destinados a depósitos, citándose incluso «los muelles», por lo que ninguna duda ofrece la consideración urbana que los recintos portuarios merecen a los efectos del tributo de que se trata.

Por último, no cabe acoger tampoco el enfoque complementario que la parte demandante sugiere en torno a una supuesta discriminación entre bienes, pues es patente que el principio genérico de igualdad que consagra el artículo 14 CE, no es aplicable a la comparación de la situación de los bienes, sino a la situación de las personas, y no ofrece juego alguno cuando se trata del distinto tratamiento que distintos bienes de una misma persona merecen en diferentes ámbitos ante normativas diversas.

TERCERO.—No se considera vinculado este Tribunal a acometer el examen de distintos y singularizados motivos de recursos por cada una de las liquidaciones recurridas por el solo hecho de que en el escrito de demanda —F. octavo—, se haga remisión «in genere» a lo dicho en los previos recurso de reposición al respecto, y así, la STS 23 de abril de 1993, después de recordar el contenido del artículo 69.1 LJCA, declara que «la Exposición de Motivos de esa ley dice que el contencioso-administrativo es un auténtico juicio o proceso entre partes, y en todo juicio las partes tiene la carga de alegar concreta y específicamente, y no por remisiones escuetas a escritos o informes obrantes en el expediente administrativo, porque es en el pleito, y no fuera de él, donde la Ley Jurisdiccional quiere que se trabe la controversia; sólo de esa manera la sentencia será la auténtica resolución del pleito y no la mera resolución final del expediente administrativo: Los Tribunales deciden pleitos y no directamente procedimientos de la Administración. Para ello, las partes han de cumplir la carga procesal que tienen de alegar los motivos en que funden sus pretensiones por molesto que resulte esquematizar, resumir, ordenar, sistematizar y aclarar el expediente administrativo».

CUARTO.—Procede la desestimación del recurso y confirmación del acto recurrido, sin que haya motivo para hacer especial imposición de costas —artículo 131.1 LJCA—.

Ref. TSJPV-43

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 10 de marzo de 1997

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2421/1993

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle.

Artículos del Concierto:

- Art. 36

Voces:

- Tasa sobre el Juego

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia desestimatorio de las reclamaciones económico-administrativas contra liquidaciones provisionales sobre gravamen complementario, del ejercicio 1990, de la Tasa Fiscal sobre el Juego; y contra las mismas liquidaciones. Y en la demanda se solicita la nulidad del acuerdo y las liquidaciones; con devolución de los pagos que se hubieran efectuado, con sus intereses; e instándose a que se promueva cuestión de inconstitucionalidad.

El planteamiento de las partes es similar al efectuado en los recursos contencioso-administrativos números 1967 y 2097 del año 1990, de esta Sala, que fueron resueltos por sendas Sentencias de 16 de marzo de 1994; y consiste en que la Diputación Foral de Bizkaia parte de la consideración, en base al artículo 33.2 de la Ley de 13 de mayo de 1981 (12/1981) del Concierto Económico, de que la Tasa Fiscal sobre el Juego es un Tributo concertado de normativa tributaria común, cuya gestión, recaudación e ingreso corresponde a la Diputación Bizkaína y, de ahí, la legislación paralela de idéntico contenido que se establece entre el Estado y el Territorio Histórico, al adoptar éste la legislación estatal al ámbito foral. La parte actora, disconforme con los resultados que esta tesis provoca pues conforme a ella, al ser el Decreto Foral Normativo de 24 de julio de 1990 (1/1990) una repetición de la normativa común, así como la Orden Foral 27 de septiembre del mismo año (2493/1990), que emanan del correspondiente órgano de Gobierno de la Diputación; pero que al no constituir regulación originaria del Territorio Histórico, escapa al sistema general de control de legalidad de las normas, interpreta el artículo 33.2 de la Ley del Concierto a la luz de la Constitución y del Estatuto de Autonomía del País Vasco llegando a la conclusión de que la Tasa fiscal sobre el Juego es competencia del Territorio Histórico de Bizkaia, aunque sometida su autonomía normativa a una norma de armonización casi absoluta, que es el artículo 33.2 del Concierto Económico.

Sentado lo anterior fundamenta la inadecuación a Derecho del Decreto Foral Normativo y la Orden Foral, en la falta de auténticas liquidaciones y sus respectivas notificaciones; y se atribuye la nulidad del primero a su carácter retroactivo, por la inexistencia de normativa que adaptar en el Territorio Histórico, y falta de cobertura de la Norma Foral de Bases de 30 de junio de 1988 (5/1988) que habilitara a la Diputación Foral para dictarlo, inexistencia de memoria económico-financiera, e infracción del Decreto Foral 329/1990, de 10 de julio; mientras que la nulidad pretendida de la Orden Foral 2593/1990, se centra en que para el establecimiento del procedimiento de declaración-liquidación haya reserva de Norma Foral, y es incompetente el Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para promulgarla. Alegada, también, la inconstitucionalidad del gravamen complementario por su retroactividad, con efectos confiscatorios, conculcadora del principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la Constitución, que afecta al de capacidad económica a que se refiere el artículo 31.1 de las mismas, así como a los de igualdad y progresividad acogidos en este mismo artículo. Y en el escrito de conclusiones se aduce que, dado el carácter impositivo de la Tasa, procede plantear la cuestión prejudicial prevista en el artículo 177 de Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, por la posible infracción del artículo 33 de la Sexta Directiva.

SEGUNDO.—Formuladas las declaraciones-liquidaciones, se pidió seguidamente por la parte actora la concesión de aplazamiento-fraccionamiento del gravamen complementario «que se concreta individualmente en 233.250 pesetas por máquina»; y remitidas aquéllas desde la Tesorería de la Hacienda Foral a la Administración de Tributos, se efectuó liquidación provisional; y se notificó el acuerdo de desestimación del fraccionamiento. No es admisible la alegación de falta de liquidación provisional por insuficiente intervención del Administrador de Tributos Indirectos, que dio su conformidad a la que le fue presentada por la oficina gestora, porque de esa forma asumió un acto necesario para fijar la deuda tributaria ante una petición de aplazamiento fraccionamiento precedida de declaraciones-liquidaciones, no constitutivas de acto administrativo. La liquidación debe entenderse notificada en este caso, pues aun no haciéndose autónomamente al estar incorporada al acuerdo de denegación del fraccionamiento, constan los datos del número de las liquidaciones, el concepto, período liquidado, importe y vencimiento, y aunque faltan alguno de los elementos mencionados en el artículo 124 LGT eran sobradamente conocidos por la recurrente, pues la liquidación no admitía variaciones cuantitativas por ser necesariamente la diferencia entre la Tasa fijada por el Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, de 141.750 pesetas para las máquinas recreativas del tipo B, y las 375.000 pesetas concretadas en la Ley 5/1990, de 29 de junio y en el Decreto Foral Normativo 1/1990, de 24 de julio, y así lo entendió cuando al solicitar el aplazamiento fraccionamiento, se refirió a la cantidad de 233.250 pesetas por cada máquina. No consta que en la expresada notificación se hicieran las debidas referencias a los recursos; pero la reclamación económico-administrativa fue interpuesta dentro de plazo, sin que se aprecie indefensión por esta carencia, o cualesquiera otras obviadas por la temporánea e informada actuación de la parte actora.

TERCERO.—La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectúa por las Diputaciones Forales, según la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco [artículo 41.2, b)]; y el Concierto Económico coincide en la atribución competencial, añadiendo la revisión, y refiriendo todos los actos a los tributos, con

mejor criterio que el Estatuto, pues también comprenden las Tasas (artículo 2.1). Pero la cuestión planteada conduce a la determinación de los supuestos de aplicación del derecho común o el propio; y si este último no lo fuera plenamente, si aquél opera directamente, de modo que, en principio bastaría que los Territorios Históricos se limitasen a hacer una regulación dentro de sus competencias, o si se integra el común por asunción en el régimen foral formando parte, indiferenciada por su naturaleza, del mismo.

Hay que distinguir entre «régimen tributario» y «normativa», autonómica o común. La normativa está vinculada a la competencia tributaria en relación con el sujeto pasivo, sea persona física o jurídica, y los puntos de conexión, y así se mencionan en la Ley 12/1981, del Concierto Económico, a los tributos concertados de normativa autónoma (artículos 7.1, 16 párrafo primero, 17.1, 26 y 27.3), o común (artículos 17.2, 26.2 y 27.3). El régimen tributario aparece mencionado en el Estatuto de Autonomía, confiriendo a los Territorios Históricos, su «mantenimiento, establecimiento y regulación» [artículo 41.2, a)], e igualmente en la Ley 12/1981 (artículo 2.1); pero sin tener el carácter absoluto que supondría la coincidencia de la normativa autónoma con el régimen tributario propio, especialmente en cuanto a la regulación y, por eso, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto concertado de normativa autónoma, el régimen tributario de mantenimiento, establecimiento y regulación se limita a ciertos supuestos (artículo 7.5), e igualmente en otros tributos (artículos 16, párrafo segundo, 27.1 y 33.2), produciéndose una coexistencia con normas estatales que, por aplicar directamente, no les afecta lo dispuesto para las fiscales de carácter excepcional y coyuntural [artículos 47.2, c) de la LO 3/1979; y 4.10 de la Ley 12/1981], que tienen su ámbito propio de aplicación al régimen tributario propio.

CUARTO.—La Comunidad Autónoma del País Vasco tiene competencia exclusiva en materia de «casinos, juegos y apuestas, con excepción de las Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas» (artículo 10.35 del Estatuto de Autonomía); y el Real Decreto 3257/1982, de 15 de octubre, aprobó el Acuerdo de la Comisión Mixta que concertaba los servicios y los medios personales que debían ser objeto de traspaso a la Comunidad Autónoma, en materia de casinos y juegos, con efectividad a partir del 1 de enero de 1983; pero, con anterioridad, la Ley 12/1981, del Concierto Económico, había establecido que «la gestión, inspección, revisión y recaudación de la Tasa sobre el Juego en el Territorio Vasco corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales, aplicando la misma normativa tributaria que en el territorio común» (artículo 33.2), de acuerdo por tanto, con el sistema general de competencias del artículo 2 del mismo Texto Legal, pero en su apartado segundo y no en el primero en que se menciona la regulación y, consecuentemente, no puede estimarse que la referencia a la normativa del territorio común sea una específica norma armonizadora, al suponer la aplicación directa del régimen común.

El Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, regulador de los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos, había establecido que el devengo de la tasa sería en el momento de la autorización, organización o celebración del juego (artículo 3.5), fijando los tipos tributarios, que para los locales, instalaciones o recintos, distintos a casinos de juego, se concretó en el 20 por 100 de la base imponible (artículo 3.4). El Real Decreto-ley 8/1982, de 30 de abril, al modificar el anteriormente mencionado, ordenó que «tratándose de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, la tasa será exigible por años naturales, devengándose el 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores» (artículo 2); y las máquinas recreativas y de azar, clasificadas por el Real Decreto 1794/1981, de 24 de julio, como

de tipo B o recreativas con premio, tendrían una cuota-fija de 40.000 pesetas anuales por máquinas o aparato automático; pero la Ley 5/1983, de 29 de junio de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributarias, modificó el artículo 3.4 núm. 2 del Real Decreto-ley 16/1977, con una cuota fija para esas máquinas de 125.000 pesetas anuales, cada una especificando que el nuevo tipo sería de aplicación a partir de la entrada en vigor de la disposición, el 30 de junio de 1983, y seguidamente se creó un gravamen complementario de la Tasa Fiscal, con devengo en ese mismo día, para el año 1983 exclusivamente, y cuya cuantía era la diferencia entre las cuotas fijas del Real Decreto-ley 8/1982 y la nueva de 125.000 pesetas (Disposición Adicional Sexta), motivando en función esencialmente de los efectos retroactivos, varias cuestiones de inconstitucionalidad, que fueron desestimadas por la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio. Por Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, se modificó la cuota tributaria para 1988 de 125.000 pesetas, incrementándola; y proveyendo casos de subida en que se debería autoliquidar e ingresar diferencias «en la forma y plazos que determine el Ministerio de Economía y Hacienda» (artículo 108); y en la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, nuevamente se modificó el artículo 3.4 del Real Decreto-ley 16/1977, estableciendo un tipo tributario general del 20 por 100, y cuota fija de 135.000 pesetas por cada máquina tipo B o recreativa con premio, según la clasificación del Real Decreto-ley 877/1987 (artículo 104.2), que sería efectivo a partir del 1 de enero de 1989. A su vez, el Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 1990 (Disposición Final Cuarta), dictado por razón de la imposibilidad de presentar en plazo el Proyecto de Ley de Presupuestos de 1990, con la consiguiente prórroga del presupuesto del año precedente, y por otra alteración del artículo 3.4 del Real Decreto-ley 16/1977, la cuota fija de las máquinas tipo B, se concretó en 141.750 pesetas, «a partir del 1 de enero de 1990» (artículo 39); pero en el Boletín Oficial del 30 de junio de 1990, se publicó la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria, por la misma razón que se dio en la Ley 5/1983, de 29 de junio, de modo que, en su Preámbulo, se expresa que se tramitó el Proyecto de Ley en forma simultánea a la del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1990, por convenir consolidar el Real Decreto-ley 7/1989, que fue derogado explícitamente (Disposición Final Tercera), a la entrada en vigor de la Ley 5/1990, el 30 de junio de ese año; y en ella, la modificación del artículo 3.4 del Real Decreto-ley 16/1977 consiste, por lo que a este proceso afecta, en asignar a las máquinas recreativas tipo B una cuota anual de 375.000 pesetas, a partir del 1 de julio de 1990 (artículo 38.2.2); pero también se crea un gravamen complementario de la Tasa Fiscal, aplicable a las máquinas o aparatos automáticos B o C, según el Reglamento clasificador 593/1990, de 27 de abril, cuya tasa fiscal, correspondiente al año 1990, se haya devengado con anterioridad al 1 de julio de 1990, y cuantía resultante de restar de las 375.000 pesetas las 141.750 pesetas del RD Ley 7/1989, con devengo de 1 de julio de 1990, y de aplicación exclusiva en este año (artículo 38.2.2.I). Por análogas razones a las que motivaron las cuestiones de inconstitucionalidad contra la Ley 5/1983, se propusieron otras, declarándose nulo el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, por la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre. El 6 de septiembre de 1990 se dictó Orden que, con fundamento en que la Ley 5/1990 había delimitado «todos los elementos estructurales», se limitó a especificar la cuota exigible, haciendo la resta, y que el pago del gravamen se efectuaría mediante presentación de declaración-liquidación por cada máquina, presentada en modelo oficial.

En el Territorio Histórico de Bizkaia la Norma Foral de Bases 5/1988, de 30 de junio, fue promulgada para autorizar a la Diputación Foral a dictar los Decretos Forales Normativos en materia tributaria «para adaptar la legislación del Territorio Histórico a la del régimen común» mediante un «instrumento ágil», según un Preámbulo; y de acuerdo con lo establecido en la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento (artículo 11.3 y 4) por el que las Juntas Generales pueden delegar en la Diputación Foral la potestad de dictar disposiciones normativas con rango de Norma Foral, denominados Decretos Forales Normativos, debiendo acordarse la delegación mediante Norma Foral de Bases cuando su objeto sea la elaboración de textos articulados, delimitándose con precisión el objeto y alcance de la delegación y fijándose el plazo de su ejercicio; aclarándose en la mencionada NF de Bases 5/1988 que su ámbito se concreta a aquellas cuestiones que, conforme al Concierto Económico, el Territorio Histórico «no tenga competencia para introducir modificación alguna» (artículo 1), y extendiendo el plazo del ejercicio de la delegación al mandato de las Juntas Generales que la acordaron (artículo 2). Con esta habilitación fue dictado el Decreto Foral Normativo 1/1990, de 24 de julio, que es transcripción de la Ley 5/1990, tanto en las disposiciones sobre la cuota fija, como en la creación del gravamen complementario (artículo 3.1 y 2), con la sola diferencia para éste de que el plazo para satisfacerlo es de los primeros 25 días del mes de octubre de 1990, y no los 20 de la Ley; y entró en vigor el 16 de agosto de 1990, fecha de su publicación en el BOB, pero con «efectos desde el día 30 de junio de 1990» (Disposición Final); estando firmado por el Diputado General y el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas. Se preveía que el pago se había de efectuar «en la forma que determine el Departamento de Hacienda y Finanzas», y con firma de su Diputado, se publicó en el BOB de 28 de septiembre, la Orden Foral 2493/1990, de 27 de septiembre, con el objeto de «facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de las obligaciones fiscales que derivan de la vigencia» del Decreto Foral Normativo, con el mismo contenido que la Orden del régimen común 6 de septiembre de 1990, manteniendo la diferencia de 25 a 20 días.

QUINTO.—No es necesario entrar en el examen de los diferentes motivos alegados de nulidad del Decreto Foral normativo 1/1990, a consecuencia de los efectos jurídicos producidos por la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996; pero habiéndose dictado ésta con posterioridad a la demanda en la que se alegan aquellos motivos, se razona seguidamente que no se procedería la estimación de la impugnación directa fundamentada en ellos.

Se pretende la aplicación del artículo 82 de la Constitución sobre la potestad de delegar las Cortes Generales en función de lo dispuesto en el artículo 11, apartado 3º de la Norma Foral 3/1987, que permite a las Juntas Generales delegar en la Diputación Foral la potestad de dictar Decretos Forales Normativos, y ante la similitud, en algunos aspectos, de la regulación, se estima aplicable el artículo 83, b) de la Constitución que niega a las Leyes de Bases que puedan dictar normas con carácter retroactivo, y en consecuencia, se había infringido al dictarse el Decreto Foral Normativo con base a la Norma Foral 5/1988, de Bases, sometida a la expresada prohibición; pero la delegación foral se dictó como vehículo de manifestación de las disposiciones comunes sobre las que el régimen foral no tiene competencia para introducir modificación alguna, porque son de aplicación directa, y si, en principio, pueden ser retroactivas las normas tributarias, no cumpliría con su prevista función la Norma Foral 5/1988, si dificultara la aplicación de una disposición estatal en algún aspecto retroactivo y, por otra parte, no hay razón para añadir el artículo 11 de la Norma Foral 3/1987, una prohibición que no consta, especialmente si en otros aspectos se siguió el régimen de delegación de la

Constitución. La Norma Foral de Bases, prevista para los supuestos de adaptación a los tributos concertados de normativa autónoma con régimen propio de las fiscales de carácter excepcional y coyuntural (artículo 4.10 de la Ley 12/1981), sólo por extensión era susceptible de utilizarse en la aplicación directa y, por tanto, al ser mero instrumento para esta finalidad, no puede estimarse que falte cobertura, ni que esté infringido el requisito de las Normas Forales de Bases de delimitar «con precisión el objeto y alcance de la delegación» porque conforme a la naturaleza de la 5/1988, su objeto sería, en todo caso, o manifestar o adaptar inalteradamente las disposiciones comunes; y también explica, la innecesidad de memoria económico financiera, y de la aplicación de los artículos 129 a 131 LPA. Y respecto a la alegada coincidencia de la fecha de firma del Decreto Foral Normativo 1/1990 con las declaraciones del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, no afecta a su validez y eficacia, porque a los Diputados Forales les corresponde sólo proponer, para su aprobación, los proyectos de Decreto Foral [artículo 39, k) de la Norma Foral 3/1987], y es la Diputación Foral, a la que corresponden las funciones reglamentarias y de iniciativa normativa (artículo 12.1), y concretamente ejercitar la Delegación normativa y aprobar los Decretos Forales (artículo 11, apartados 3 y 4); bastando la firma del Diputado General para promulgarlos (artículo 26).

El Decreto Foral Normativo estableció que «el gravamen complementario deberá satisfacerse... en la forma que determine el Departamento de Hacienda y Finanzas», y la Orden Foral 2493/1990, de 27 de septiembre, lo cumplimentó al expresar que el pago del gravamen se realizará mediante «la presentación de una declaración-liquidación por cada máquina» (artículo 2.2), que también era procedimiento previsto para determinados supuestos de incremento de la cuota tributaria de 375.000 pesetas (artículo 3.1.4 del Decreto Foral Normativo); y aunque la Ley General Tributaria y la Norma Foral General Tributaria hacen reserva de Ley o Norma Foral para regular «la obligación a cargo de los particulares de prácticas ejecuciones de liquidación tributaria» [artículo 10, k) y 10, h), respectivamente], el sistema de declaración-liquidación era complemento indispensable para la aplicación de la disposición, entendiéndolo así la Orden 6 de septiembre de 1990 y la Orden Foral 27 de septiembre del mismo año, al estimar delimitados en la Ley 5/1990 y Decreto Foral Normativo «todos los elementos estructurales del gravamen complementario», además de que el complemento de la previsión de legalidad «permite flexibilizar el rigor del rango normativo exigible, al amparo de la técnica de la delegación legislativa, siempre que la Ley delegante contenga los principios y criterios que hayan de seguirse» (STS de 17 de mayo de 1990); si bien, la aplicación directa en este caso, libera de la normativa aducida. Al ser complemento indispensable la declaración-liquidación no hacía posible estimar como reglamentación de efectos externos el régimen de declaraciones-liquidaciones.

SEXTO.—El recurrente ha alegado diferentes motivos de inconstitucionalidad que fueron fundamento también de diferentes cuestiones de inconstitucionalidad resueltas por la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, que al concluir «que la norma cuestionada (artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990) ha llevado a cabo retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación... conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el artículo 9.3 de la Constitución», resolvió «declarar inconstitucional y nulo el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio», haciéndose innecesario el examen e los demás principios constitucionales que se estimaban vulnerados, según se expresa en el fundamento jurídico sexto; y ante esta sentencia también es innecesario reexaminar los motivos expresados en la demanda, entre los que estaba la infracción del principio de

seguridad jurídica, al adquirir especial interés jurídico la determinación de los efectos que la sentencia constitucional tiene en este proceso.

Al declarar la sentencia la inconstitucionalidad, debe declarar igualmente la nulidad de los preceptos impugnados (artículo 39.1 LO 2/1979, de 3 de octubre); y así lo hizo la Sentencia 173/1996, de 31 de octubre al declarar «inconstitucional y nulo el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio». La nulidad tiene efectos «ex tunc» o retroactivos, con la limitación de que la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley, no permite revisión de procesos parecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en la que se haya hecho aplicación de tales Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales (artículo 40.1 LO 2/1979) y por este precepto la Sentencia del Tribunal Constitucional 254/1994, de 21 de septiembre, necesitó reiterar la limitación por «no tratarse... de uno de los procesos indicados en el artículo 40.1 LOTC, sino de materia civil». La consecuencia de la pérdida retroactiva de la vigencia de la norma es que produce también la de los actos de aplicación, de modo que la nulidad de la liquidación supone la de la obligación de pagar el gravamen complementario con devolución, en su caso, de las cantidades abonadas.

Habrà que determinar si la falta de eficacia de la retroacción para los procesos con fuerza de cosa juzgada se extiende a los actos administrativos firmes o consolidados por no haber sido recurridos, o serlo fuera de plazo, o por desestimación del recurso administrativo interpuesto. El artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 parece marcar una pauta al admitir la subsistencia de los actos firmes dictados en aplicación de una disposición de carácter general que ha sido derogada o reformada por la estimación de un recurso interpuesto contra ella; pero este artículo no es aplicable a la nulidad por inconstitucionalidad. Sin embargo el Tribunal Constitucional, con técnica prospectiva, en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero incluyó «entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad... no sólo aquéllas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes», y siguió utilizando semejante fórmula sobre el alcance de la inconstitucionalidad (SSTC 146/1994, de 9 de mayo; y 197/1995, de 21 de diciembre), o con referencia exclusiva a los actos administrativos (STC 195/1994, de 28 de junio), incluso especificando que comprendía «tanto los pagos efectuados de cuotas no recurridas, como los devengados y aún no pagados, que no estén pendientes de reclamación o recurso administrativo o judicial interpuesto dentro de plazo» (STC 179/1994, de 16 de junio). Podría deducirse que en la generalidad de las sentencias de inconstitucionalidad el Tribunal Constitucional mantiene estas limitaciones a la retroacción, pero en la formulación las vincula a la «nulidad que declaramos» (STC 146/1994), a los «efectos o consecución jurídica en relación a los incisos cuestionados» (STC 195/1994) o a la determinación del alcance y efecto (STC 197/1995) o «al alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad» (SSTC 16 y 68/1996); y, por otra parte, no se reiteran en otras sentencias susceptibles de ello (STC 178/1994, de 16 de junio; 49/1995, de 16 de febrero, y números 16, 134, 171 y 173 del año 1996 de 1 de febrero, 22 de julio, 30 y 31 de octubre, respectivamente), con la consecuente aplicación del artículo 40.1 LO 2/1979.

La Sentencia 173/1966 no tiene declaración sobre el alcance retroactivo de la inconstitucionalidad y no por mera omisión, porque el Tribunal Constitucional ha fundamentado el mantenimiento de los actos administrativos consolidados en «exigencia del principio de seguridad jurídica» del artículo 9.3 CE (SSTC 45/1989,

179/1994, 195/1994 y 185/1995), y sería contradictoria su alegación si la sentencia se fundamenta en la infracción de la seguridad jurídica y, consecuentemente, se reafirma el efecto «ex tunc» con relación a los actos que produjeron esa inseguridad; y determina que no se dé la inadmisibilidad.

El Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, y el Decreto Foral 62/1987, de 9 de junio, aprobatoria de los Reglamentos Generales de Recaudación Común y del Territorio Histórico de Bizkaia, respectivamente, dispone que la Administración podrá graciamente, aplazar o fraccionar el pago, previa petición de los obligados tributarios, una vez «liquidada que sea la deuda tributaria» (artículo 51.1), precisándose que «con toda solicitud de aplazamiento de pago de deudas que deban ser autoliquidadas por el sujeto pasivo se acompañará, debidamente cumplimentado y liquidado, el reglamentario modelo de declaración-liquidación» (Regla 27 de la Instrucción General de Recaudación y contabilidad, aprobada por Decreto 2260/1969), que se incorporó al propio texto reglamentario del Territorio Histórico (artículo 54.4), cambió la normativa por la publicación en el BOE de 3 de enero de 1991, del Real Decreto 1648/1990, del nuevo Reglamento General de Recaudación, que entró en vigor el 1 de mayo de 1991, en el que no se menciona la previa liquidación para el aplazamiento [artículos 48, 51.2, b) y 54], y en consecuencia «cuando se trate de dudas derivadas de autoliquidaciones, los órganos de recaudación procederán a su aprobación en la base de datos provisional (BDP), y en la de aplazamientos y fraccionamientos, sin que proceda la confirmación de la autoliquidación» (apartado 2.2 de la Circular de 24 de octubre de 1991). Por su parte el Decreto Foral 52/1993, de 6 de abril, aprobatorio del Reglamento de Recaudación de Bizkaia, que entró en vigor el 1 de mayo de 1993, reitera la nueva normativa común sobre aplazamiento y fraccionamiento del pago.

El 24 de octubre de 1990, vigente el Reglamento de Recaudación anterior, se presentaron las declaraciones-liquidaciones del gravamen complementario, pidiéndose el mismo día el aplazamiento-fraccionamiento; y en cumplimiento de la normativa vigente, que exigía la liquidación previa, la Tesorería remitió a la Administración de Tributos la petición para que la efectuase, dándoles número y practicándolas, notificándose al recurrente que se había dictado acuerdo de concesión de fraccionamiento de pago «de las liquidaciones» practicadas a su cargo, que deberían efectuarse los días 25 de los meses de enero, abril, julio y octubre de 1991. La notificación tanto de la concesión del fraccionamiento como de la liquidación que se incorporaba se hizo el 9 de enero de 1991, sin expresión de recursos, y cuando se presentó la reclamación económico-administrativa el 1 de febrero siguiente, se tramitó sin objeción procesal alguna. En consecuencia no son firmes las liquidaciones impugnadas, a las que alcanzan los efectos de la Sentencia 173/1996 del Tribunal Constitucional.

Y respecto al solicitado planteamiento de la cuestión prejudicial por vulneración de la Sexta Directiva, deviene innecesaria ante la nulidad de la normativa que sería su objeto.

SÉPTIMO.—No procede hacer expresa imposición de costas, por no apreciarse la temeridad o mala fe que son su presupuesto, de acuerdo con el artículo 131.1 LJCA.

Ref. TSJPV-44

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 14 de marzo de 1997

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2451/1991

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle.

Artículos del Concierto:

- Art. 36

Voces:

- Tasa sobre el Juego

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo el Acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 10 de julio de 1991, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional 200/1990, por 13.528.500,00 pesetas, sobre el Gravamen Complementario de la Tasa Fiscal del juego del ejercicio 1990; y contra la liquidación 12/1992, practicada en ejecución del Acuerdo expresado, por 14.880.609,00 pesetas. Y en la demanda se solicita la declaración de inaplicabilidad del artículo 38 de la Ley 5/1990 y de toda la legislación sobre la Tasa del Juego, incluso el Real Decreto 16/1977, de 25 de febrero, por incompatibilidad con la Sexta Directiva 77/388, de 17 de mayo; subsidiariamente plantear ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la cuestión prejudicial; y simultánea o subsidiariamente, elevación de cuestión de inconstitucionalidad; y por inaplicabilidad o inconstitucionalidad, anular el acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo, y las Liquidaciones; declarando la devolución de las cantidades ingresadas con sus intereses legales; e indemnización de los daños causados.

Fundamenta la Sociedad recurrente su pretensión en la inaplicabilidad de la normativa sobre la Tasa Fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar por infringir el artículo 33 de la Sexta Directiva, que tiene primacía sobre el derecho nacional; y en la vulneración de la Constitución por la retroactividad del Gravamen Complementario al afectar a la capacidad contributiva, y a los principios de igualdad ante la ley, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, y libertad de empresa en el marco de la economía de mercado.

SEGUNDO.—La Comunidad Autónoma del País Vasco tiene competencia exclusiva en materia de «casinos, juegos y apuestas, con excepción de las Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas» (artículo 10.35 del Estatuto de Autonomía); y el Real Decreto 3257/1982, de 15 de octubre, aprobó el acuerdo de la Comisión Mixta que concertaba

los servicios y los medios personales que debían ser objeto de traspaso a la Comunidad Autónoma, en materia de casinos y juegos, con efectividad a partir del 1 de enero de 1983; pero, con anterioridad, la Ley 12/1981, del Concierto Económico, había establecido que «la gestión, inspección, revisión y recaudación de la Tasa sobre el Juego en el Territorio Vasco corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales, aplicando la misma normativa tributaria que en el territorio común» (artículo 33.2), de acuerdo por tanto, con el sistema general de competencias del artículo 2 del mismo Texto Legal, pero en su apartado segundo y no en el primero en que se menciona la regulación y, consecuentemente, no puede estimarse que la referencia a la normativa del territorio común sea una específica norma armonizadora, al suponer la aplicación directa del régimen común.

El Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, regulador de los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos, había establecido que el devengo de la tasa sería en el momento de la autorización, organización o celebración del juego (artículo 3.5), fijando los tipos tributarios, que para los locales, instalaciones o recintos distintos o casinos de juego, se concretó en el 20 por 100 de la base imponible (artículo 3.4). El Real Decreto-ley 8/1982, de 30 de abril, al modificar el anteriormente mencionado, ordenó que «tratándose de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, la tasa será exigible por años naturales, devengándose el 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores (artículo 2); y las máquinas recreativas y de azar, clasificadas por el Real Decreto 1794/1981, de 24 de julio, como de tipo B o recreativas con premio, tendrán una cuota-fija de 40.000 pesetas anuales por máquina o aparato automático; pero la Ley 5/1983, de 29 de junio de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria, modificó el artículo 3.4 núm. 2 del Real Decreto-ley 16/1977, con una cuota fija para esas máquinas de 125.000 pesetas anuales, cada una especificando que el nuevo tipo sería de aplicación a partir de la entrada en vigor de la disposición, el 30 de junio de 1983, y seguidamente se creó un gravamen complementario de la Tasa Fiscal, con devengo en ese mismo día, para el año 1983 exclusivamente, y cuya cuantía era la diferencia entre las cuotas fijas del Real Decreto-ley 8/1982 y la nueva de 125.000 pesetas (Disposición Adicional Sexta), motivando en función esencialmente de los efectos retroactivos, varias cuestiones de inconstitucionalidad, que fueron desestimadas por la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio. Por Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, se modificó la cuota tributaria para 1988 de 125.000 pesetas, incrementándola; y preveyendo casos de subida en que se debería autoliquidar e ingresar diferencias «en la forma y plazos que determine el Ministerio de Economía y Hacienda» (artículo 108); y en la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, nuevamente se modificó el artículo 3.4 del Real Decreto-ley 16/1977, estableciendo un tipo tributario general del 20 por 100, y cuota fija de 135.000 pesetas por cada máquina tipo B o recreativa con premio, según la clasificación del Real Decreto 877/1987 (artículo 104.2), que sería efectivo a partir del 1 de enero de 1989. A su vez, el Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 1990 (Disposición final Cuarta), dictado por razón de la imposibilidad de presentar en plazo el Proyecto de Ley de Presupuestos de 1990, con la consiguiente prórroga del presupuesto del año precedente, y por otra alteración del artículo 3.4 del Real Decreto-ley 16/1977, la cuota fija de las máquinas tipo B, se concretó en 141.750 pesetas «a partir del 1 de enero de 1990» (artículo 39); pero en el Boletín Oficial del 30 de junio de 1990, se publicó la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria, por la misma razón que se dio en la Ley 5/1983, de 29 de junio, de modo que, en su Preámbulo, se

expresa que se tramitó el Proyecto de ley en forma simultánea a la del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1990, por convenir consolidar el Real Decreto-ley 7/1989, que fue derogado explícitamente (Disposición Final Tercera), a la entrada en vigor de la Ley 5/1990, de 30 de junio de ese año; y en ella, la modificación del artículo 3.4 del Real Decreto-ley 16/1977 consiste, por lo que a este proceso afecta, en asignar a las máquinas recreativas tipo B una cuota anual de 375.000 pesetas, a partir del 1 de julio de 1990 (artículo 38.2.2); pero también se crea un gravamen complementario de la Tasa Fiscal, aplicable a las máquinas o aparatos automáticos B o C, según el Reglamento clasificador 593/1990, de 27 de abril, cuya tasa fiscal, correspondiente al año 1990, se haya devengado con anterioridad al 1 de julio de 1990, y cuantía resultante de restar de las 375.000 pesetas las 141.750 pesetas del RD Ley 7/1989, con devengo de 1 de julio de 1990, y de aplicación exclusiva en este año (artículo 38.2.2.I). Por análogas razones a las que motivaron las cuestiones de inconstitucionalidad contra la Ley 5/1983, se propusieron otras, declarándose nulo el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, por la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre. El 6 de septiembre de 1990 se dictó Orden que, con fundamento en que la Ley 5/1990 había delimitado «todos los elementos estructurales», se limitó a especificar la cuota exigible, haciendo la resta, y que el pago del gravamen se efectuaría mediante presentación de declaración-liquidación por cada máquina, presentada en modelo oficial.

En el Territorio Histórico de Álava hay una Norma Foral de la Tasa Fiscal sobre el Juego, aprobada por Acuerdo de las Juntas Generales de 31 de mayo de 1981, cuyo artículo 5 ha tenido diferentes modificaciones en función de los cambios de la normativa estatal. Por Acuerdo de 25 de junio de 1982, se elevó la Tasa en las máquinas B o recreativas a 6.000 pesetas anuales, de acuerdo con el Real Decreto-ley 8/1982, de 30 de abril; y por la publicación de la Ley 5/1983, de 29 de junio, los Acuerdos de 4 de julio y 3 de octubre del mismo año, establecieron la cuota de 125.000 pesetas y el gravamen complementario diferencial; manteniéndose las cuotas en el Acuerdo de 29 de diciembre de 1987; y subiendo a 135.000 pesetas por el Decreto Foral Normativo 17/1989, de 17 de enero, acorde con la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos para el año 1989. La Norma Foral 10/1990, de 14 de febrero, convalidó el Decreto normativo por el que se adaptó el sistema tributario alavés al Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre de Presupuestos del Estado, que elevó la cuota anual de 141.750,00 pesetas. Para adaptar las Leyes 4/1990, de 29 de junio y 5/1990, se aprobó por el Consejo de Diputados, el 24 de julio, el Decreto Foral Normativo 1130/1990, fijando la cuota anual en 375.000 pesetas [artículo 11.1.A, a)], y recibiendo el gravamen complementario creado para las máquinas que hubieren devengado la tasa con anterioridad al 30 de junio de 1990, en la cantidad diferencial de 233.250 (artículo 11.3.1.^a y 3.^a), con la alteración correspondiente de la Norma Foral de la Tasa de 31 de mayo de 1981; pero también, según la normativa estatal se estableció que el gravamen complementario debería satisfacerse en los veinte primeros días naturales del mes de octubre de 1990 «en la forma que determine el Ministerio de Economía y Hacienda» (artículo 38.2.2.5.º Ley 5/1990) o «la Diputación Foral de Álava» (artículo 11.3.5.º), respectivamente. Para cumplir estas remisiones, para la normativa común se dictó la Orden de 6 de septiembre de 1990, por la que el pago del gravamen se debía realizar «mediante la presentación de una declaración-liquidación por cada máquina» (artículo 2.2); pero el Decreto Foral 1303/1990, de 18 de septiembre, estableció que los sujetos pasivos que hubieran presentado la declaración-liquidación de la tasa fiscal sobre máquina o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar correspondientes a 1990, no deberían «efectuar nueva declaración-liquidación por el...

gravamen complementario» y, en estos casos «su liquidación será practicada y notificada de oficio por la Diputación Foral de Alava» (artículo 2), reservándose el deber de formular declaración liquidación a quienes no la hubieran presentado para la Tasa de 141.750 pesetas en el plazo establecido por la Norma Foral de 31 de mayo de 1981, y no se hubiera practicado liquidación de oficio (artículo 3).

TERCERO.—El recurrente ha alegado diferentes motivos de inconstitucionalidad que fueron fundamento también de diferentes cuestiones de inconstitucionalidad resueltas por la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, que al concluir «que la norma cuestionada (artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990) ha llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación... conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el artículo 9.3 de la Constitución», resolvió «declarar inconstitucional y nulo el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio», haciéndose innecesario el examen de los demás principios constitucionales que se estimaban vulnerados, según se expresa en el fundamento jurídico sexto; y ante esta sentencia también es innecesario reexaminar los motivos expresados en la demanda, entre los que estaba la infracción del principio de seguridad jurídica y en cuanto a los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional seguidamente se exponen, aunque en este caso no hay actos consolidados.

Al declarar la sentencia la inconstitucionalidad, debe declarar igualmente la nulidad de los preceptos impugnados (artículo 39.1 LO 2/1979, de 3 de octubre), y así lo hizo la Sentencia 173/1996, de 31 de octubre, al declarar «inconstitucional y nulo el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio». La nulidad tiene efectos «ex tunc» o retroactivos, con la limitación de que la inconstitucionalidad de Leyes disposiciones o actos con fuerza de ley, no permite revisión de procesos parecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en la que se haya hecho aplicación de tales Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales (artículo 40.1 LO 2/1979) y por este precepto la Sentencia del Tribunal Constitucional 254/1994, de 21 de septiembre, necesitó reiterar la limitación por «no tratarse... de uno de los procesos indicados en el artículo 40.1 LOTC, sino de materia civil». La consecuencia de la pérdida retroactiva de la vigencia de la norma es que produce también la de los actos de aplicación, de modo que la nulidad de la liquidación supone la de la obligación de pagar el gravamen complementario con devolución, en su caso, de las cantidades abonadas.

Habrá que determinar si la falta de eficacia de la retroacción para los procesos con fuerza de cosa juzgada se extiende a los actos administrativos firmes o consolidados por no haber sido recurridos, o serlo fuera de plazo, o por desestimación del recurso administrativo interpuesto. El artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 parece marcar una pauta al admitir la subsistencia de los actos firmes dictados en aplicación de una disposición de carácter general que ha sido derogada o reformada por la estimación de un recurso interpuesto contra ella; pero este artículo no es aplicable a la nulidad por inconstitucionalidad. Sin embargo el Tribunal Constitucional, con técnica prospectivo, en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero incluyó «entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad... no sólo aquéllas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes», y siguió utilizando semejante fórmula sobre el alcance de la inconstitucionalidad (SSTC 146/1994, de 9 de mayo y 197/1995, de 21 de diciembre), o con referencia exclusiva a los actos administrativos (STC 195/1994, de 28 de junio),

incluso especificando que comprendía «tanto los pagos efectuados de cuotas no recurridas, como los devengados y aún no pagados, que no estén pendientes de reclamación o recurso administrativo o judicial interpuesto dentro de plazo» (STC 179/1994, de 16 de junio). Podría deducirse que en la generalidad de las sentencias de inconstitucionalidad el Tribunal Constitucional mantiene estas limitaciones a la retroacción, pero en la formulación las vincula a la «nulidad que declaremos» (STC 146/1994), a los «efectos o consecución jurídica en relación a los incisos cuestionados» (STC 195/1994) o a la determinación del alcance y efecto (STC 197/1995) o «al alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad (SSTC 16 y 68/1996); y, por otra parte, no se reiteran en otras Sentencias susceptibles de ello (SSTC 178/1994, de 16 de junio; 49/1995, de 16 de febrero; y números 16, 134, 171 y 173 del año 1996, de 1 de febrero, 22 de julio, 30 y 31 de octubre, respectivamente), con la consecuente aplicación del artículo 40.1 LO 2/1979.

El recurrente ha alegado diferentes motivos de inconstitucionalidad que fueron también fundamento de diferentes cuestiones de inconstitucionalidad resueltas por la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, que al concluir «que la norma cuestionada (artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990) ha llevado a cabo retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación... conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el artículo 9.3 de la Constitución», resolvió «declarar inconstitucional y nulo el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio», haciendo innecesario el examen de los demás principios constitucionales que se estiman vulnerados, según se expresa en el fundamento jurídico sexto. Y esta sentencia no tiene declaración sobre el alcance retroactivo de la inconstitucionalidad y no por mera omisión, porque el Tribunal Constitucional ha fundamentado el mantenimiento de los actos administrativos consolidados en «exigencia del principio de seguridad jurídica» del artículo 9.3 CE (SSTC 45/1989, 179/1994, 195/1994 y 185/1995); y sería contradictoria su alegación si la sentencia se fundamenta en la infracción de la seguridad jurídica y, consecuentemente, se reafirma el efecto «ex tunc» con relación a los actos que produjeron esa inseguridad.

CUARTO.—Por tanto, la declaración de anticonstitucionalidad del artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, y el correspondiente artículo 11.3 del Decreto Foral Normativo 1130/1990, de 24 de julio, por su anticonstitucionalidad declarada determina las de los actos de aplicación y, por ello, procede estimar la petición de nulidad del Acuerdo de 10 de julio de 1991, y las liquidaciones.

Y respecto al solicitado planteamiento de la cuestión prejudicial por vulneración alegada de la Sexta Directiva, deviene innecesario ante la nulidad de la normativa que sería su objeto.

Los únicos perjuicios acreditados son los derivados de los gastos de constitución de avales.

QUINTO.—No procede hacer expresa imposición de costas, por no apreciarse la temeridad o mala fe que son su presupuesto, de acuerdo con el artículo 131.1 LJCA.

Ref. TSJPV-45

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 18 de abril de 1997

Recurso: Contencioso-administrativo nº 610/1995

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 18

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo por el Procurador de los Tribunales, don Alfonso B. R., en representación de la entidad mercantil, «Iturri, SA», contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, de fecha 14 de octubre de 1994, desestimatorio de la reclamación promovida frente al acto de requerimiento de presentación de declaración del Impuesto sobre las Sociedades, correspondiente a los ejercicios de 1989 y 1990.

La parte recurrente sostiene, como fundamento de su pretensión anulatoria, que no tiene obligación de presentar la declaración requerida, al haberlo hecho ya ante la Hacienda del Estado, Delegación de Sevilla, tener en la señalada localidad su domicilio fiscal y disponer en el municipio de Galdakao tan sólo de unas instalaciones cuyo único cometido es el de recepción de mercancías facturadas desde Sevilla para su posterior entrega a los clientes del País Vasco.

La Administración Foral demandada plantea, con carácter previo, una cuestión de inadmisibilidad que funda en el carácter de acto de trámite que tiene el requerimiento discutido, no susceptible de impugnación, al no poner fin al procedimiento ni causar indefensión; y se opone a cuantos motivos y pretensiones deduce la parte actora, interesando el dictado de una sentencia desestimatoria, por la que se confirmen los actos recurridos.

SEGUNDO.—De las cuestiones planteadas, debe resolverse en primer lugar la que se refiere a si el acto de requerimiento de presentación de declaraciones del Impuesto sobre las Sociedades ante la Hacienda Foral de Vizcaya constituye un mero acto de trámite, no susceptible de impugnación, o, por el contrario, aun teniendo aquel carácter de acto de trámite, puede, por decidir directa o indirectamente sobre el fondo del asunto, poner fin al procedimiento o causar indefensión, ser objeto de recurso administrativo y/o jurisdiccional.

El artículo 113 de la Ley de Procedimiento Administrativo indica que pueden ser objeto de recurso en vía administrativa «las resoluciones administrativas y los actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar un procedimiento o produzcan indefensión»; el artículo 107 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común dice que podrá interponerse por los interesados el recurso ordinario a que se refiere la sección segunda del Capítulo II de esa Ley contra las resoluciones que no pongan fin a la vía administrativa y los actos de trámite que determinen la imposibilidad de continuar un procedimiento o produzcan indefensión; así como que la oposición a los restantes actos de trámite deberá alegarse por los interesados, para su consideración en la resolución que ponga fin al procedimiento, y para su impugnación de tales actos en el recurso administrativo que, en su caso, se interponga contra la misma; y el art. 37 de la Ley Jurisdiccional establece que «el recurso contencioso-administrativo será admisible en relación con... los actos de la Administración que no sean susceptibles de ulterior recurso ordinario en vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si éstos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, de tal modo que pongan término a aquélla o hagan imposible o suspendan su continuación». Esta normativa distingue entre actos resolutorios de fondo o definitivos y simples actos de trámite; los primeros no ofrecen problema alguno en cuanto a su recurribilidad en vía administrativa y jurisdiccional, y los segundos la regla general es que son irrecurribles en ambas vías, con la excepción de aquellos que determinen la imposibilidad de continuar un procedimiento, produzcan indefensión o decidan directa o indirectamente el fondo del asunto; debiendo señalarse que se trata de simples actos materiales que preparan la resolución final, garantizando el acierto y oportunidad de la misma, en este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de diciembre de 1980, reiterando la línea marcada por las de 18 y 24 de octubre de 1969 y 17 de junio de 1974, cuando indica que es acto de trámite el que se limita a impulsar el procedimiento o a aportar al mismo elementos de juicio y no lo es cuando constituye una declaración de voluntad administrativa afectante a derechos particulares; siendo, en suma, estos actos de trámite los que permiten la actuación de la Administración «con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia» (art. 29 LPA), así como la formación de los expedientes administrativos en la forma prevenida en el art. 78 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales. En este sentido también se pronuncia el Alto Tribunal, en Sentencia de 20 de abril de 1987.

No obstante lo expresado más arriba, en el supuesto que se enjuicia, en el que lo que se discute es la procedencia de exigir el cumplimiento de una obligación tributaria que deriva de una norma, la Ley 12/1981, de 13 de mayo, cuyo ámbito de aplicación, en lo que afecta al Impuesto de Sociedades, se circunscribe en lo espacial al territorio vasco y en lo personal a las sociedades que en él operen bien de manera exclusiva, bien de forma parcial y respecto de la cifra relativa de negocios que resulte asignada a cada territorio o por el volumen de operaciones en cada uno de ellos de cada ejercicio, el requerimiento de presentar declaración del Impuesto de que se trata en la Hacienda Foral de Vizcaya excede de lo que da el carácter de mero trámite a un acto administrativo, esto es, carente de las notas de concluyente, decisorio directo o indirecto del fondo del asunto o productor de indefensión. En efecto, se trata de un acto que impone una obligación de hacer y cuyo incumplimiento pudiera suponer la imposición de una sanción, en sí impugnabile, inherente al sometimiento o sujeción, cuando menos implícita en este caso, a tributación en territorio vasco, y contra la que no cabría oponer los medios de impugnación a que hace referencia el citado artículo 107 de la Ley

30/1992, de 26 de noviembre, cuando el procedimiento se agota con la presentación de la requerida declaración tributaria, sin dar lugar a ulterior resolución administrativa, quedando, por tanto, el interesado inerte para discutir el referido sometimiento a tributación en territorio vasco o la procedencia de la obligación de presentar en dicho territorio declaración tributaria.

Como corolario de lo expresado debe concluirse declarando que el acto sometido a revisión jurisdiccional, si bien tiene la naturaleza de acto de trámite, como tal requerimiento, las especiales circunstancias en que se desenvuelve —sociedad que opera en territorio común y vasco; que tiene presentada declaración en la localidad donde se encuentra su domicilio fiscal; que no tiene, al parecer, asignada cifra relativa de negocios— hacen que dicho acto de trámite pueda ser, sin embargo, objeto de revisión en vía administrativa, a través del cauce del recurso ordinario o de la reclamación económico-administrativa, y de control por los Tribunales de esta jurisdicción.

TERCERO.—Si la conclusión que se alcanza en el fundamento jurídico anterior debiera llevar a la estimación del recurso y, en consecuencia, a la anulación del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo impugnado, para que éste, en su caso, resolviera sobre la cuestión de fondo ante él planteada, es decir, sobre la procedencia o no del requerimiento combatido, razones de economía procesal, en evitación de situaciones futuras que pudieran obligar al recurrente al plantear de nuevo idénticas cuestiones en el cauce de nuevos procesos, con la consecuente pérdida de tiempo y de recursos económicos, han de animar a resolver en este mismo procedimiento la cuestión sustantiva que se ventila en el pleito.

Si el artículo 18 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece, en su número 1, que cuando una sociedad opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones con arreglo a la cifra relativa de negocios que se señale al efecto, entendiéndose que una sociedad, cualquiera que sea la naturaleza de sus negocios o actividades, opera exclusivamente en territorio vasco o común cuando en uno u otro radique la totalidad de sus instalaciones (artículo 18.2), y el artículo 22 de la reiterada Ley de 13 de mayo de 1981, así como el artículo 21 de la Ley del Concierto Económico, en la redacción dada por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, impone a los sujetos que se hallen sometidos a tributación en territorio común y vasco la obligación de presentar en la Delegación de Hacienda que corresponda a su domicilio Fiscal y en la Diputación Foral de cada uno de los Territorios en que opere, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes, claro parece que dicha obligación viene determinada por el sometimiento a tributación bien en territorio vasco exclusivamente, o común y vasco, conforme resulte de las reglas previstas en los artículos 17 a 25 de la Ley del Concierto Económico.

Si, como resulta indiscutido por las partes, la recurrente posee instalaciones en el término municipal de Galdakao (Vizcaya), y del total de operaciones realizadas durante los ejercicios 1989 y 1990, su volumen de negocios con clientes del País Vasco fue de 355.374.910 pesetas y 352.185.563 pesetas respectivamente (folio 69 del expediente administrativo) clara resulta su obligación de presentar declaración tributaria en la Hacienda Foral de Vizcaya y, consecuentemente a ello, la conformidad a Derecho del requerimiento impugnado.

CUARTO.—De cuanto ha quedado expuesto y ha sido razonado debe seguirse, con anulación del Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, de

fecha 14 de octubre de 1994, la parcial estimación del presente recurso contencioso-administrativo y la confirmación del acto de requerimiento de presentación de declaración tributaria por el Impuesto sobre las Sociedades de los ejercicios 1989 y 1990, ante la Hacienda Foral de Vizcaya, por resultar ajustado a Derecho.

No se está en el caso de efectuar un especial pronunciamiento sobre el pago de las costas procesales devengadas en esta instancia, de conformidad con lo establecido en el artículo 131.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

Ref. TSJPV-46

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 5 de junio de 1997

Recurso: Contencioso-administrativo nº 4865/1994

Ponente: Ramón Castillo Badal

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 42

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Principio de igualdad
- Unidad de mercado
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Tributos locales

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso administrativo, se impugna la resolución del Ayuntamiento de Bilbao de fecha 30 de septiembre, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto por la actora, contra la liquidación girada por Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana por importe de 1.775.291 ptas.

Como principales argumentos impugnatorios aduce la recurrente, que no debió ser practicada la liquidación ya que no se había notificado la resolución del recurso de reposición pendiente de resolver y que, en todo caso, frente a la misma se ha interpuesto recurso contencioso y solicitado la suspensión, en los autos 1876/1994. En segundo lugar, que la liquidación girada es anulable porque no se ajusta a los elementos tributarios que han debido ser tenidos en cuenta.

Alega también la nulidad de la Disposición Transitoria de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto por vulnerar los principios constitucionales de igualdad, justicia del sistema tributario y de seguridad jurídica, así como la de los valores tenidos en cuenta al realizar la liquidación, por no reflejar el valor corriente en venta y finalmente la existencia de errores en la liquidación.

SEGUNDO.—Debemos dejar claro, en primer término a la vista de las pretensiones deducidas que, no cabe en vía indirecta, conforme al art. 39.2 de la L.J. declarar la

nulidad de parte de la Ordenanza reguladora del Impuesto aunque sí la de los actos aplicativos que encuentran cobertura en aquella. Pues dicha posibilidad queda reducida a la impugnación o recurso directo contra reglamentos que regula el arto 39.1.

Una vez delimitado el ámbito del recurso, debemos comenzar por el rechazo de la vinculación que se pretende entre las dos resoluciones, pues son dos y distintas las recurridas; un recurso interpuesto contra el Decreto de 11 de abril de 1994 que anulaba la liquidación practicada y ordenaba la práctica de una nueva teniendo en cuenta los nuevos elementos del tributo (Recurso 1876/1994), y el presente recurso, deducido frente a la liquidación girada a raíz de aquel Decreto, sin que se aprecie incongruencia o contradicción alguna, pues la primera resolución ordenaba la práctica de una segunda liquidación, anulando la anterior por incorrecta, abriéndose pues la posibilidad de recurrir la nueva, como así ha sucedido, pues una cosa es impugnar un acto o resolución de la Administración y otra impedir que ésta pueda dictar dichos actos como pretende la recurrente. En consecuencia debemos rechazar el motivo de anulación así fundado.

La misma solución ha de correr el argumento relativo a que no se ajusta la liquidación a los elementos tributarios que han debido ser tenidos en cuenta, pues además de que la parte actora no especifica cuáles son los elementos ignorados o erróneamente valorados, más allá de una alegación genérica de que son desconocidos, lo cierto es, que según resulta del expediente, la liquidación fue notificada junto con una copia del informe técnico donde se relacionan los criterios y las operaciones tenidas en cuenta para realizar la liquidación.

TERCERO.—Respecto de las aludidas infracciones constitucionales en que según la parte recurrente, incide la Disposición Transitoria de la Ordenanza reguladora del Impuesto en el Municipio de Bilbao hemos de reproducir las consideraciones que, en el recurso 1876/1994 hacíamos al respecto.

Decíamos que la eventual infracción del art. 14 de la Constitución no se produce, ya que, como hemos manifestado la existencia de un régimen tributario especial en la Comunidad Autónoma del País Vasco justifica determinadas especialidades, como la aquí cuestionada. En efecto la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, han sido reiterativas al afirmar que la existencia de un régimen económico propio en esta C.A. es perfectamente compatible con los principios constitucionales, y así lo ha recordado ésta Sala en varias sentencias, citándose por ejemplo la de 12 de abril de 1996, donde decíamos que el respeto a los principios de política económica general está basado en la unidad del orden económico, cuya competencia incumbe exclusivamente al Estado, a través de las “bases y coordinación de planificación general de la actividad económica” (art. 149.1.13 C.E.) determinando las orientaciones de la política económica general a través de directrices o planificaciones para atender las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y la riqueza y su más justa distribución (art. 131.1 C.E.) conduciendo a las actividades económicas a esas finalidades; y, de acuerdo con ellas, pero con la autonomía que confiere ejercitar una competencia exclusiva en cuanto a “la promoción, desarrollo económico, y planificación de la actividad económica en el País Vasco” art. 10.25 del E.A.P.V., la Comunidad Autónoma debe atender al interés general cuyo amparo le compete, y a su vez, en otro orden de competencias también propias, el Territorio Histórico, en lo que aquí interesa, debe proceder a adecuar el sistema tributario a las peculiaridades de la situación económica en su ámbito territorial, dentro de las coordenadas generales económicas de la Comunidad Autónoma.

Por tanto, los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen que ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o con los del Estado, ni aún en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado, que es consecuencia del de, unidad de orden económico; y por ello, las incidencias en el mercado no son un obstáculo, salvo que “intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero no sólo en éste caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen” según la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de noviembre de 1981.

Y, ambos elementos, subjetivo y objetivo, se encuentran nuevamente en la sentencia del mismo tribunal de 1 de julio de 1986, según la cual la unidad del mercado “no supone uniformidad, ya que la propia configuración del Estado español y la existencia de entidades con autonomía política como son las Comunidades Autónomas supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos, y la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que al menos y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los Poderes públicos en el ámbito económico siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad, que esta regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que, las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin; y, por último que quede en todo caso a salvo, la igualdad básica de todos los españoles”.

La competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico, bajo el marco orientativo antes expuesto, está indirectamente confirmada por el principio de coordinación (arts. 3.3 y 4.1 LCE) con los restantes, y es de interés precisar que el ejercicio de esa competencia, supuesta la igualdad básica de todos los españoles y la prohibición de medidas obstaculizadoras de la libre circulación de personas o bienes o del libre establecimiento, puede en ocasiones, incidir, extramuros de la Comunidad legítimamente, pues la privación de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales, equivaldría necesariamente a privar las de toda capacidad de actuación, STC de 6 de noviembre de 1981, y "nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio, el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria más bien, a una inadmisibles constrictión de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado" STC de 2 de junio de 1987.

El Tribunal Supremo que en parte ha señalado en su sentencia de 19 de julio de 1991 que" con base en el precepto transcrito, no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría como dice la sentencia apelada, convertir al Legislador fiscal en mero amanuense, mejor en un mero copista decimos nosotros, con lo que la autonomía proclamada desaparece, y se incumple el permiso concedido en el art. 41.2 citado, que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de... establecerlo y de regularlo lo que es distinto del mero

mantenimiento... e implica, desde luego, innovación (establecer) o modificación (regular).

CUARTO.- Centrándonos a continuación en la pretendida infracción del principio de justicia tributaria, se ha de sostener que la regulación de la Disposición Transitoria cuya constitucionalidad se cuestiona en éste proceso, se limita a prorrogar la fórmula de cálculo de los Valores Inicial y Final del I.I.V.T.N.U. según la regulación del anterior Impuesto sobre el incremento de valor de los Terrenos, R.D.L. 781/1986 de 18 de abril.

Esa forma de regular transitoriamente el cálculo de los valores inicial y final, no responde a otra filosofía que la de entender los valores catastrales, que en la nueva regulación serán la base del cálculo de los valores inicial y final exclusivamente lejos de la realidad del valor real, optando por aplicar transitoriamente, y en tanto no se proceda en la forma legalmente prevista, la revisión de los mismos para adecuarlos a los valores reales, a aplicar una forma de cálculo de esa base imponible que nada tiene de injusta, pues por lo pronto era la que se utilizaba habitualmente hasta la reforma de la Ley de Haciendas Locales para realizar el cálculo de los valores inicial y final.

Así las cosas, poco queda que decir de la alegada infracción del principio de justicia tributaria material, y ello, porque el propio Constituyente y lo plasma como principio desiderativo, en el que se reflejan los ya más estrictamente finalistas de igualdad, capacidad económica, progresividad etc., y debe de concebirse como algo más que la estricta relación entre ingresos económicos y carga tributaria, para así relativizar el propio principio de capacidad económica y llegar a una acepción del mismo que incluya la necesaria búsqueda de todos aquellos fines que constitucionalmente sean tutelables, y así, sin desconocer o contradecir el propio principio de: capacidad económica buscar la satisfacción de otros intereses y fines que la Constitución preconiza, respondiendo a ello, no sólo en base a criterios estrictamente económicos, sino también sociales, sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo y 27/1981 de 20 de julio. Sin duda que la cuestión debatida en estos autos no supone mas que una opción del Legislador por regular de una determinada forma un determinado tributo, que, además en este caso no consiste en otra cosa que en el establecimiento de un régimen transitorio para regular la determinación de la base imponible, acudiendo para ello a algo tan lógico como la anterior regulación de éstos extremos en su antecedente legislativo, para utilizarlo como referente en tanto en cuanto se proceda a una adecuación de la actual normativa.

Semejantes consideraciones deben de realizarse en relación con la alegada infracción del arto 9.3 de la C.E. que garantiza la seguridad jurídica, principio que para nada sufre con la regulación impugnada, que establece con claridad cuál es la regulación aplicable y cuál es el sistema transitorio, produciéndose ninguna falta de certeza o de legalidad, o de aplicación retroactiva que perjudique la correcta aplicación de un régimen transitorio de normas, en espera de que se den todos los requisitos para una completa eficacia de la nueva normativa. Se produce una innovación normativa razonable, y en absoluto arbitraria y se busca una fórmula de aplicación progresiva, sin que se ponga en tela de juicio la seguridad jurídica de los sujetos pasivos que saben perfectamente cual es la normativa aplicable a cada hecho imponible”.

QUINTO.- Respecto de la alegación relativa a que los valores tenidos en cuenta por el Ayuntamiento a la hora de girar la liquidación, no reflejan el valor corriente en venta de los terrenos, la parte recurrente lo funda en que el mismo bien inmueble tiene un diferente valor real a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y del Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Omite el recurrente que, ambas figuras impositivas responden y gravan hechos impositivos distintos en los que se introducen factores correctores diferentes etc. Pero es que además, en el informe elaborado por la Sección de valoraciones del Ayuntamiento, se explica que, el valor unitario aplicable son 560.000 ptas/ m², y a dicho valor se le aplica un coeficiente corrector, cuyo numerador es la edificabilidad en m², en éste caso 4,5, y el denominador la edificabilidad máxima de la calle de su valoración, 7,88 m², de donde resulta el valor de 319.797 ptas / m² por lo que, además de no ser irrazonable o arbitrario conforme a las reglas citadas, coincide sustancialmente con la valoración que la propia recurrente ofrece, es decir 316.625 ptas por lo que debemos rechazar que tal valor no refleje el corriente en venta, así como la supuesta indefensión de la parte actora, pues se le dio traslado del informe al resolver el recurso de reposición y, sin que por otra parte se acredite la existencia de error por haber aplicado el índice en su totalidad, por lo que debe desestimarse el recurso.

SEXTO.- No concurren motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes de conformidad con el arto 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

Ref. TSJPV-47

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de enero de 1998

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2900/1995

Ponente: Roberto Saiz Fernández

Artículos del Concierto:

- Art. 39

Voces:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En la Villa de BILBAO, a veintidós de enero de mil novecientos noventa y ocho.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 2900/95 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa de 22 de marzo de 1995, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas números 696/91, 144/92, 317/92, 250/92 y 1046/93, contra los actos de liquidación provisional del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles efectuados al recurrente por la Hacienda Foral y correspondientes a los ejercicios 1991, 1992 y primer semestre de 1993.

Son partes en dicho recurso: como recurrente EUROPISTAS, CONCESIONARIA ESPAÑOLA, S.A., representado por el Procurador D. FRANCISCO RAMÓN ATELA ARANA y dirigido por el Letrado SR. GALLEGO.

Como demandada DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, representado por la Procuradora D^a BEGOÑA URIZAR ARANZIBIA y dirigido por el Letrado D. IGNACIO CHACÓN.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. ROBERTO SAIZ FERNÁNDEZ, Magistrado de esta Sala.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 8 de Junio de 1995 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. FRANCISCO RAMÓN ATE LA ARANA actuando en nombre y representación de EUROPISTAS, CONCESIONARIA ESPAÑOLA, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa de 22 de marzo de 1995, que desestimó las reclamaciones económico-

administrativas números 696/91, 144/92, 317/92, 250/92 y 1046/93, contra los actos de liquidación provisional del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles efectuados al recurrente por la Hacienda Foral y correspondientes a los ejercicios 1991, 1992 y primer semestre de 1993; quedando registrado dicho recurso con el número 2900/95.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare no ajustada a Derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, de fecha 22 de marzo de 1995, recaída en las reclamaciones económico-administrativas acumuladas n.ºs 696/91, 144/92, 617/92, 250/93 y 1.046/93, dejando sin efecto las liquidaciones giradas por el Servicio de Tributos Locales de la Diputación Foral de Guipúzcoa, por el concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes al 1.º y 2.º semestre del año 1991, 1.º y 2.º semestre del año 1992 y 1.º semestre del año 1993, al haberse tomado en consideración en dichas liquidaciones unos valores catastrales no ajustados a Derecho, ordenando que las nuevas liquidaciones que tengan que girarse, partan del valor catastral del año 1990, fijado conforme a lo dispuesto por esa Sala en sentencias de 23 de junio y 29 de septiembre de 1993, y se actualice para los años 1991, 1992, y 1993, conforme al criterio mantenido por esta parte en el fundamento de derecho séptimo de este escrito.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda formulada de adverso y en consecuencia confirme en todos sus términos por ser ajustada a Derecho la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de fecha 22 de Marzo de 1995, recaída en las Reclamaciones acumuladas 696/91, 144/92, 617/92, 250/93 y 1046/93, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 05/01/98 se señaló el pasado día 14/01/98 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El Procurador de los Tribunales, D. Francisco Ramón Atela arana, en representación de la entidad Europistas, Concesionaria Española S.A., impugna, en este recurso contencioso-administrativo, el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa de 22 de marzo de 1995, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas números 696/91, 144/92, 317/92, 250/92 y 1046/93, contra los actos de liquidación provisional del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles efectuados al recurrente por la Hacienda Foral y correspondientes a los ejercicios 1991, 1992 y primer semestre de 1993.

Y en la demanda a solicita que se dejen sin efecto las Liquidaciones impugnadas, al haber tornado en consideración un valor catastral no ajustado a las normas, y se ordene que en las nuevas liquidaciones se tome como valor catastral el determinado para el año 1990 por las sentencias de este Tribunal, de fechas 23 de junio y 29 de septiembre de 1993, con actualización de los valores correspondientes a los años 1991, 1992 y 1993 mediante la aplicación de los correspondientes coeficientes de actualización previstos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para dichos años.

La Administración demandada se opone a cuantos fundamentos y pretensiones deduce la parte actora e interesa el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso, por la que se confirmen los actos administrativos impugnados.

SEGUNDO.—Tanto en el acuerdo del TEAF como la contestación a la demanda se reiteran los argumentos sobre la validez de las liquidaciones que encuentra, a juicio de la Administración demandada, fundamento en la Disposición Transitoria Primera, apartado primero, de la Norma Foral del Impuesto de Bienes Inmuebles de 5 de Julio de 1989 (12/1989).

Relata la recurrente que el valor catastral de la autopista fue de 38.908.598.945 ptas. en 1987, 40.075.856.959 pesetas en 1988 y 41.278.132.669 ptas. en 1989, en aplicación estas dos últimas cantidades de los incrementos previstos en las leyes de Presupuesto de 1988 y 1989; pero que el año 1990, tuvo un aumento del 70 por ciento, al subir el valor a 69.172.825.571 pesetas, sin haberse hecho previa ponencia de valores, debidamente notificada y aplicando arbitrariamente la Disposición Transitoria Primera mencionada, así como que los valores determinados para los años 1991, 1992 y 1993, tomando como referencia el valor de 1990, aplica sucesivos coeficientes de actualización que suponen un incremento respecto del año anterior del 8,54%, para el año 1991, del 33,72%, para el año 1992 y del 5,3%, para el año 1993. Incrementos que exceden de los permitidos por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los mismos años, en cuanto que establecen un incremento de cinco puntos porcentuales; y que, además, parten de un valor catastral superior al que las sentencias de este mismo Tribunal, de fechas 23 de junio y 29 de septiembre de 1993, recaídas en los recursos contencioso-administrativos, números 1086 de 1991 y 42 de 1992, consideraron ajustado a Derecho, y cuyo exceso dió lugar a la anulación de las liquidaciones entonces impugnadas.

TERCERO.—Conservan para este Tribunal su vigencia en el momento actual los argumentos y razones que en las sentencias citadas por la parte actora dieron lugar a la estimación de los recursos interpuestos y a la anulación de los actos por ellas revisados, circunstancia que, en garantía, además, del principio de unidad de doctrina en aras del de seguridad jurídica, han de llevar, también aquí a reiterarlos, en fundamento de la estimación del presente recurso, y, en tal sentido, debe expresarse que los mismo que la Ley de Haciendas Locales, en la Disposición Transitoria Segunda, apartado primero, estableció que “el Impuesto sobre Inmuebles comenzará a exigirse en todo el territorio nacional, a partir del día 1 de Enero de 1.990”, y “respecto de los bienes inmuebles de naturaleza urbana el impuesto se exigirá aplicando los valores catastrales vigentes en la fecha indicada a efectos de la Contribución Territorial Urbana, hasta tanto no se proceda a la fijación de los mismos con arreglo a las normas contenidas en la presente Ley” apreciándose la deferencia en el texto con relación a la citada Transitoria Primera, apartado primero de la Norma Foral, en la que expresamente se hace constar el coeficiente de 1,7, sin perjuicio de la fijación ulterior de los valores catastrales.

Examinando la cuestión desde el principio de armonización fiscal, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco de 18 de diciembre de 1979, estableció que las relaciones

de orden tributario ante el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema fiscal tradicional de Concierto Económico, pudiendo mantener, establecer y regular dentro de cada Territorio Histórico, el régimen tributario, que debe atenerse “a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto”, (art. 41-2 a)), repitiéndose esta fase en la Ley de 13 de mayo de 1981, por la que se aprobó el Concierto Económico (art. 3-1-3), y en desarrollo del principio de armonización, deben adoptarse, “respecto del Impuesto de Bienes Inmuebles idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza... urbana que los establecidos por el territorio común” (art.4-4), aunque ésta cita es de la redacción resultante de la ley de 8 de junio de 1990, de adaptación del Concierto Económico a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y, por tanto, de finales del periodo impositivo que estamos considerando, no se altera el sentido de la armonización a la vista de la redacción sustitutoria que, referente a la Contribución Urbana, también tenía las mismas exigencias armonizadoras. Las autopistas son, a efectos del impuesto, inmuebles urbanos (Circular de 31-5-89; art. 62 b) L.H.L.; y 2 b N.F.); y los llamados “criterios de valoración” son mencionados así tanto en la Ley de Haciendas Locales como en la Norma Foral (art. 70-1 en relación con la 67 y 68; y 11-1 en relación con los 7 y 8, respectivamente).

Salvada la armonización, “el Impuesto de Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos” (art. 41 C.E. reformado ó 42-1 anterior referente a la Contribución Urbana); y al haber un Decreto Foral de 28 de noviembre de 1989, dando normas para la determinación del Valor Catastral de Bienes Inmuebles de naturaleza urbana, semejante a la Orden de 28 de diciembre del mismo año para el territorio común, podría pensarse, en principio, que no serían óbice para su aplicación al primer semestre de 1990, su publicación el 5 de febrero de 1990; pero la Norma Foral de 5 de julio de 1989, del Impuesto de Bienes Inmuebles, hace inaplicable el Decreto para este periodo, porque “las Ponencias de Valores aprobadas por la Diputación Foral serán publicada en el B.O. de Guipúzcoa y por edicto del Ayuntamiento respectivo, dentro del primer semestre del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto los valores catastrales resultantes de la misma” (art. 11-6; y desde la Norma Foral de 5 de abril de 1991 “antes del 1 de octubre”), y explica que tanto en la Ley de Haciendas Locales como la Norma Foral se halla incorporado la Disposición Transitoria (art. 70-4 de L.H.L.).

El R.D.L. de 29 de diciembre de 1989 sobre presupuestos para el año 1989 dispuso que, “para el periodo impositivo de 1990, los valores catastrales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, serán los previstos en el apartado 10 de la disposición transitoria 2ª de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de la Ley de Haciendas Locales, I incrementadas mediante la aplicación de un coeficiente del 5%” (art. 29-1), ratificándose en la Ley de 29 de julio de 1990 (art. 25-1). Este incremento, por exigencias armonizadoras, es el que debe imponerse, y no el que consta en la Norma Foral de 1,7%; y sobre los Valores Catastrales debidamente revisados y aprobados, que tengan efectividad el 31 de diciembre de 1989; debiéndose practicar nueva liquidación, sin que proceda que este Tribunal haga la determinación de cantidades solicitadas.

CUARTO.—Dicho lo que antecede, parece obvio establecer, de un lado, que, considerando disconforme a Derecho el valor catastral determinado para el año 1990, por exceder en su incremento respecto del año anterior del máximo permitido por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para dicho año, los sucesivos incrementos de años posteriores que tornen como base aquel valor anulado y, además, supongan, a su vez,

incrementos superiores a los previstos en la Leyes de Presupuestos, habrán de considerarse, asimismo, disconformes a Derecho, por incurrir, igualmente en exceso de incremento de valor y partir de un valor catastral superior al legalmente permitido y, por tanto, contrario al ordenamiento jurídico.

No procede hacer expresa imposición en costas por no apreciarse la temeridad o mala fe que son su fundamento de aplicación, de acuerdo con el arto 131-1 de la L.J.

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación; y por las razones expuestas:

FALLO

Que estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales, D. Francisco Ramón Atela Arana, en representación de la entidad Europistas, Concesionaria Española S.A., contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa de 22 de marzo de 1995, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas números 696/91, 144/92, 317/92, 250/92 y 1046/93, contra los actos de liquidación provisional del Impuesto sobre Bienes Inmuebles efectuados al recurrente por la Hacienda Foral y correspondientes a los ejercicios 1991, 1992 y primer semestre de 1993 en relación con la Autopista A-8 de Bilbao a Behobia, dentro del expresado Territorio Histórico; y anulamos el expresado Acuerdo, por contrario a derecho, debiendo procederse a hacer nuevas liquidaciones incrementando para cada uno de los años a que se refieren las liquidaciones impugnadas cinco puntos porcentuales, tomando como valor inicial el que tenía efectividad el 1 de enero de 1990. Sin hacer expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-48

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 12 de febrero de 1998

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 14

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo por el Procurador de los Tribunales, D. (...), en representación de la entidad mercantil (...), SA, contra la resolución de la Diputación Foral de Bizkaia, de 16 de mayo de 1995, por la que se denegaba la exención transitoria del Impuesto sobre las Sociedades, prevista en la Norma Foral de este Territorio Histórico, 5/1993, de 24 de junio, de Medidas Urgentes de apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica.

La parte recurrente entendiendo que reunía los requisitos para obtener, en su día la exención solicitada interesa el dictado de una sentencia estimatoria del recurso, por la que se anule el acto administrativo impugnado y se declare su derecho al beneficio fiscal solicitado.

La Administración demandada se opone a cuantos fundamentos y pretensiones deduce la parte actora y solicita que por este Tribunal se dicte una sentencia desestimatoria del recurso, por la que se confirme la resolución impugnada.

SEGUNDO.—La única cuestión que se suscita en este pleito es de carácter exclusivamente jurídico y se refiere a la interpretación que haya de darse al artículo 14 en su apartado 2.d), de cuyo tenor resulta como requisito necesario para alcanzar la exención del Impuesto de Sociedades durante un período de diez ejercicios computados desde el ejercicio en que se constituyan, éste inclusive, las sociedades que se creen entre la entrada en vigor de esta Norma Foral y el 31 de diciembre de 1994, siempre que "la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad".

Si resulta que la obtención del beneficio fiscal de que se trata exige el cumplimiento de todos los requisitos que se contienen en el citado artículo 14 de la NF 5/1993, Y entre ellos, además del señalado en la letra d) del mismo, que dichas sociedades no hayan sido creadas como consecuencia de una operación de transformación, fusión, escisión o aportación de activos (c), y que la nueva actividad empresarial se ejerza en local o

establecimiento donde no se realice ninguna otra actividad por cualquier persona física o jurídica (e), claro parece que, en el supuesto que se examina, en que la entidad recurrente, constituida en 9 de junio de 1994, con un capital social de 120 millones de pesetas, mediante acciones suscritas y desembolsadas en un 40 por 100, con una plantilla integrada por 19 trabajadores, siendo el objeto social de la entidad la construcción, posesión o propiedad de fincas rústicas o urbanas, incluso locales de negocio, y su explotación en cualquiera de las formas permitidas por la vigente legislación; la explotación de actividades mercantiles, industriales y de servicios relacionados con la industria cinematográfica (distribución y exhibición); el comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes, según se expresa en el documento "Plan de actuación empresarial de Cinematográfica (...), SA" que obra en el expediente administrativo, y respecto de lo que la Administración se muestra conteste, se cumple, con la concesión de la exención interesada, la finalidad prevista en la norma, esto es la incentivación empresarial y el impulso de nuevas iniciativas empresariales, así como la contratación de trabajadores (Preámbulo), y mejora de la situación económica del País Vasco (art. 1).

No puede, en cambio, acogerse la tesis que plantea la Diputación Foral de Bizkaia, de negar a la actividad que desarrolla la entidad recurrente el carácter de una nueva actividad por el hecho de que la mercantil Cinematográfica Ideal (...) SA, que, a su vez, desarrolla en Vizcaya la actividad de "Exhibición de películas y Vídeo Salas tenga suscritas 7.320 acciones de la nueva sociedad Cinematográfica (...), SA, que representan el 61 por 100 del capital social de ésta, en tanto que la actividad objeto de la incentivación pretendida se desarrolla por una entidad de nueva creación que nada tiene que ver con cualquiera de los supuestos excluidos —operación de transformación, fusión, escisión o aportación de activos—, no se ha ejercido anteriormente, constantes las demás condiciones, bajo otra titularidad, y ha supuesto una inversión superior a los 80 millones de pesetas, ejerciéndose en local o establecimiento donde no se realiza ninguna otra actividad por persona física o jurídica.

TERCERO.—Admitida la premisa que se propone en el fundamento jurídico anterior, debe ahora recordarse que, si bien la actividad de fomento propia de la Administración entraña el ejercicio de potestades discrecionales, el control jurisdiccional de los denominados actos discrecionales emanados de la Administración, no puede ni tan siquiera ponerse en duda, como ha venido declarando reiteradamente el Tribunal Supremo (STS 26/09/89) y resultaba claramente de la exposición de motivos de la Ley Jurisdiccional, en la que se expresa cómo no quedan excluidos de la fiscalización contencioso-administrativa, en cuanto la discrecionalidad no abarca a un acto en bloque, sino que ha de ser referida a alguno o algunos de los elementos integrantes de aquél, por lo que es evidente que cabe la impugnación jurisdiccional en relación con los demás elementos, estando vinculada, la determinación de su existencia, al examen de la cuestión de fondo, en el cual cabrá apreciar la conformidad a derecho del acto para determinar si satisface el interés público y se ha adoptado con arreglo al ordenamiento, entendiéndose como una infracción legal, susceptible de ponderación, la desviación de poder, esto es la utilización de potestades administrativas para fines distintos de los previstos, según la define la precitada Ley, o, empleando la normativa constitucional que confirma y ratifica el criterio expuesto, el acomodamiento de la actuación administrativa a los fines que la justifican. Pues, como ya había adelantado el propio Tribunal Supremo, en su sentencia de 22 de febrero de 1988: "... no puede compartirse la afirmación del Letrado del Estado de que la categoría del acto discrecional como

opuesta al acto reglado, constituye un avance introducido por la Ley de la Jurisdicción, de 1956, pues la categoría de los actos discrecionales como producto del ejercicio de una potestad discrecional de la Administración es, obviamente, muy anterior a la Ley de la Jurisdicción Contenciosa de 1956, al extremo de poderse afirmar que la evolución de la idea de la discrecionalidad administrativa y de los sucesivos intentos de la Ciencia del Derecho por limitarla y someterla a control jurisdiccional constituye el núcleo de la historia del Derecho Público europeo desde la Revolución Francesa. Y en esta línea, el preámbulo de la referida Ley de la Jurisdicción contenciosa recuerda que "como ya la propia Jurisprudencia había proclamado, la discrecionalidad no puede referirse a la totalidad de los elementos de un acto, a un acto en bloque, sino que, por el contrario, ha de referirse siempre a alguno o algunos de los elementos del acto". Y hoy, la doctrina afirma y las diversas Salas de este Tribunal lo han refrendado en numerosas sentencias, que al menos son siempre elementos reglados por la ley, aún en los actos producidos en el ejercicio de una potestad discrecional: El hecho de su existencia misma (esto es, si la potestad ha sido atribuida por la norma o no), su extensión o ámbito (esto es, los casos o condiciones bajo lo que puede ser utilizada), la competencia (esto es, la determinación del órgano u órganos a que se atribuye) y el fin (es decir la finalidad concreta que finalidad pública), y aunque pueda afirmarse que "la discrecionalidad es, esencialmente, una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, o si se prefiere, entre indiferentes jurídicos porque la decisión se funda en criterios extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.) no incluidos en la ley y remitidos al juicio subjetivo de la Administración", no debe olvidarse tampoco que esta indiferencia no es total, sino relativa, pues la decisión que se adopte deberá respetar, en todo caso, los principios constitucionales básicos (entre ellos el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, proclamado en el artículo 9-3 de la Constitución) y los propios principios generales del Derecho, los cuales informan todo el ordenamiento jurídico (artículo 1-4 del Código Civil) y también por tanto, la norma habilitante que atribuye la potestad discrecional y como así lo exige, también «el sometimiento pleno a la Ley y al Derecho" que la Constitución (artículo 103-1) impone a las Administraciones Públicas".

Y es el caso que, en el supuesto enjuiciado, la NF 5/1993, de 24 de junio, contiene en lo que se refiere al procedimiento de otorgamiento de incentivos fiscales a la creación de empresas elementos reglados de entidad suficiente que impiden en esa fase de la actuación administrativa la decisión discrecional, viniendo obligada la Administración a conceder el beneficio fiscal cuando la entidad solicitante acredite el cumplimiento de los requisitos a tal objeto impuestos.

CUARTO.—De cuanto ha quedado expuesto y sido razonado debe seguirse la estimación del recurso interpuesto y la anulación del acto administrativo impugnado, con reconocimiento del derecho de la entidad recurrente a la exención solicitada y a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por tal concepto, más los intereses legales devengados desde su ingreso hasta el momento de su efectivo pago por la Administración.

No se están en el caso de efectuar un especial pronunciamiento sobre el pago de las costas procesales devengadas, de conformidad con lo que establece el artículo 131.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que debemos estimar, como así estimamos, el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales, D. (...), en representación de la entidad mercantil Cinematográfica (...), SA, contra la resolución de la Diputación Foral de Vizcaya, de 16 de mayo de 1995, por la que se denegaba la exención transitoria del Impuesto sobre las Sociedades, prevista en la Norma Foral de este Territorio Histórico, 5/1993, de 24 de junio, de medidas urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, que, por encontrarlo disconforme a derecho, anulamos, con reconocimiento del derecho de la entidad recurrente a la exención solicitada y a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por tal concepto, más los intereses legales devengados desde su ingreso hasta el momento de su efectivo pago por la Administración, sin condena en las costas procesales devengadas en esta Instancia.

Ref. TSJPV-49

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 12 de febrero de 1998

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 6
- Art. 14

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales
- Medidas excepcionales y coyunturales
- Unidad de mercado
- Presión fiscal efectiva global
- Estructura general impositiva del Estado
- Terminología y conceptos de la LGT
- Derecho comunitario
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso administrativo contra la NF 1/1995 de 24 de febrero, de las Juntas Generales de Bizkaia, sobre Medidas Fiscales de Apoyo a la Reactivación Económica.

El método impugnatorio empleado por el representante de la Administración Estatal, es de carácter horizontal, en cuanto compara la Norma Foral citada, con la normativa existente en Territorio común, y, vertical, en la medida en que entiende vulnerados determinados preceptos de derecho comunitario.

En el primer aspecto, denuncia que los incentivos fiscales contenidos en la NF 1/1995, fijan unos porcentajes de deducción superiores a los que establece la normativa común, el más beneficioso régimen fiscal que se otorga a las Sociedades y Fondos de Capital Riesgo, la introducción de incentivos fiscales no contemplados en la legislación común así, la reducción en la base imponible del 40 % a través del Fondo Especial para Inversiones Productivas, la deducción en cuota por la creación de empleo por contrato laboral indefinido, la libertad de amortización para la inversión en activos fijos materiales nuevos que se afecten a la reducción del impacto contaminante de la

empresa, que puede dar lugar a una entrega de recursos públicos; que no se corresponde desde el punto de vista temporal, las medidas dictadas por la Hacienda Foral con el RD-Ley 3/1993, y, finalmente, que se establece por virtud de estas medidas, una presión fiscal inferior a la existente en el territorio común.

Desde el punto de vista del derecho comunitario, entiende vulnerado el artículo 92 del TCEE y la obligación de comunicar el Texto a Bruselas.

Por último, cuestiona la aplicación incentivos fiscales en bloque, al IRPF.

SEGUNDO.—En la medida en que la Norma Foral de referencia, pretende establecer una serie de medidas reactivadoras de la actividad económica, a través de una serie de incentivos fiscales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades, y éste, es un tributo concertado de normativa autónoma, siendo indiscutible la competencia del Territorio Histórico para establecer y regular su régimen jurídico, es difícil aceptar como punto de partida, la mera comparación de diferencias impositivas entre el régimen común y el que resulta del ejercicio de la autonomía en materia fiscal, sin perjuicio, en todo caso de la observancia de los criterios de armonización.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991, nos recuerda que "con base en el precepto transcrito, no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense, mejor en un mero copista, decimos nosotros, con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple el permiso concedido en el artículo 41-2 (EAPV) citado, que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de (establecerlo) y de (regularlo) lo que es distinto del mero (mantenimiento) e implica desde luego innovación (establecer) o modificación (regular)".

TERCERO.—Cuestiona la parte recurrente que la NF 1/1995 se ajuste a la regla armonizadora décima del artículo 4 de la Ley 12/1981 del Concierto Económico en cuanto dispone que "Los Territorios Históricos, adoptarán los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar (...) las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al Territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado por éstas". Entiende la parte recurrente, que la referencia ha de ser el RD-L 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes en materia Presupuestaria, Tributaria, Financiera y de empleo.

Ahora bien, ya esta misma Sala ha tenido ocasión reiterada de entender, (por ejemplo en materia de cooperativas) que la regulación de beneficios fiscales para las sociedades de tal carácter, por más que constituya por razón de los sujetos un régimen especial en lo materialmente tributario, tal y como lo representan el conjunto de beneficios o tratos fiscales que obtiene cualquier sujeto de obligaciones financieras y tributarias, no se plasma ni traduce en modo alguno en medidas fiscales "de carácter excepcional y coyuntural" que el Estado decida aplicar en Territorio común y que hayan de ser recepcionadas imperativamente por el ordenamiento foral al amparo del artículo 4.º regla décima, con la misma vigencia temporal que aquel otro ámbito, pues se hace patente que tal excepcionalidad y temporalidad coyuntural obedece y está ligada a acontecimientos o supuestos de hecho, sociales o económicos, de suyo excepcionales y fugazmente preceberos, y no a categorías de sujetos, bienes o situaciones jurídicas constantes y permanentes, como lo son todas aquellas que se traducen en exención total o parcial de la obligación de contribuir determinados sujetos en un determinado tributo,

o podríamos decir ahora, como las que se traducen de suyo en un régimen fiscal especial por razón del territorio.

La circunstancia de que en cada ejercicio económico el Estado modifique o ponga al día determinados preceptos de las normas tributarias sustantivas para adaptarlos a las previsiones presupuestarias de ingresos y gastos o para favorecer políticas económicas determinadas en función de los fines no fiscales del tributo, por medio de Leyes Generales de Presupuestos u otras paralelas que la acompañan, ajustándose a los límites del artículo 134.7 de la CE, como así lo hizo para el ejercicio de 1995 por medio de las Leyes 41 y 42/1995, de 30 de diciembre, no precipita la entrada en juego del mencionado precepto del Concierto, pues a través de dichas modificaciones acompañadas o no a la temporalidad presupuestaria no se ejercita la potestad tributaria de manera excepcional y coyuntural como el precepto requiere, y no se suprime consecuentemente, o deja en suspenso, con tal ejercicio, la potestad que los Territorios Históricos tienen reconocida de regular su propio régimen tributario sustantivo, artículo 2 Ley del Concierto.

Siendo así, en menor medida aún cabe esa supresión de facultades normativas en función de haberse dictado una disposición de urgencia como el RD-L 3/1993 de 26 de febrero, que dentro de un elenco muy variado de medidas de todo orden, se limitó a acometer en sus artículos 11 a 14, aspectos parcialísimos del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF (compensación de bases imponibles negativas, amortización de activos fijos nuevos, etc.) introduciendo variantes de muy escasa incidencia, por decir alguna, respecto de la materia a la que se contrae la Norma Foral impugnada, y lo hizo además, con una temporalidad centrada en el ejercicio de 1994, pues lo que podría acaso discutirse es si la "ratio" de dicha disposición, —una llamada Iniciativa Europea de Crecimiento—, obligaba a los Territorios Forales a trasponer tal disposición en su momento, pero lo que no puede afirmarse es que ciegue para el futuro, como lo era ya el ejercicio de 1995, toda posibilidad de ejercicio normal de las competencias de regulación tributaria detentadas por el País Vasco.

CUARTO.—Imputa la parte recurrente a la NF 1/1995, un carácter distorsionador de la libre circulación de capitales pues va a influir en la decisión de establecer su domicilio fiscal y localizar sus inversiones, con infracción de la regla 11 del artículo 4 del Concierto Económico, según la cual las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra".

La sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996 a fin de examinar el principio de armonización de ordenamientos, que en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 49 del Concierto Económico...", y como ha tenido ocasión de declarar la jurisprudencia constitucional en sentencias como la 64/1990, de 5 de abril F.J. Quinto: "ha de ponderarse, por ésta razón la compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando a tal efecto, la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional, en cuanto «espacio económico unitario» (STC

87/1985, fundamento jurídico 6.º), más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, pueden proyectarse sobre el mismo.

"Útil será, a este respecto, tener presente la doctrina expuesta en las SSTC 37/1981 y 88/1986. En la primera, ha precisado este Tribunal que no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional es necesariamente contraria al artículo 139.2 de la Constitución, sino que lo será cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada (fundamento jurídico 2.º). Por su parte, la STC 88/1986 ha señalado que, la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y, por último, que quede en todo caso a salvo, la igualdad básica de todos los españoles (fundamento jurídico 6º)".

A juicio de la Sala, afirmable en principio la competencia del Territorio Histórico de Bizkaia para dictar la regulación tributaria que se impugna —artículo 17 C. Económico—, ninguna razón, expuesta procesalmente o inferible racionalmente abona la falta de proporcionalidad y adecuación causal entre el fin perseguido por la Norma Foral, (de apoyo a la inversión, a la financiación y tesorería de las empresas, a la conservación y mejora del medio ambiente, así como la competitividad de las empresas y la creación de empleo) según su propio Preámbulo, y las medidas de incentivo fiscal dispuestas, pues no se procede a drásticas reducciones de la carga impositiva ni a procurar otras medidas de incentivo que por su llamativo contraste con el entorno fiscal general constituyan indirectos pero efectivos instrumentos de quiebra de la unidad de mercado, ni desmientan la igualdad básica a que el artículo 139.2 CE se refiere, y tampoco las repercusiones perturbadoras para el mercado unitario pueden quedar delimitadas de manera concreta y precisa más allá de aquella interacción económica que las hace inevitables en alguna medida.

QUINTO.—Para acabar con los aspectos del recurso relativos a los principios armonizadores, se denuncia la infracción de la regla 12 del artículo 4, por la que "la aplicación del presente Concierto, no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común".

La parte actora entiende que tal vulneración viene dada por la articulación de medidas que sirvan de contrapeso a los incentivos fiscales que la Norma Foral introduce, partiendo del hecho no demostrado, de que la presión fiscal efectiva en el Territorio Histórico va a resultar inferior a la del común.

Sin embargo la sentencia del Tribunal Supremo, antes citada de 19 de julio de 1991 afirma que "el ahora apelante ya afirmaba que esos límites habían sido traspasados por la Norma Foral impugnada, conclusión que extraía del hecho de comparar los beneficios tributarios que la Norma concedía, y que eran mayores que los que la legislación del Estado concede para los mismos Impuestos y las mismas situaciones. Pero el hecho de que en unos impuestos determinados la Norma Foral conceda bonificaciones superiores

a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en territorio común. La norma contenida en el Concierto ha tenido la previsión de ser que pueda ser interpretada de varias maneras, ya que puede serlo, —y así lo entiende esta Sala— en el sentido de que la presión fiscal a considerar sea la que afecta a todo un ejercicio y al conjunto de tributos, y puede ser también interpretada en relación con cada Impuesto determinado o incluso con relación a un sólo sujeto pasivo. A estas dos últimas interpretaciones se oponen dos argumentos: el primero, que el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía, aprobado con rango de Ley Orgánica, el 18 de diciembre de 1979, dice que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

El segundo argumento, es que la norma del Concierto se refiere a presión fiscal efectiva y global, lo que está indicando que la presión fiscal efectiva a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, no por uno sólo o por varios tributos y en el presente caso, sólo se examinan los beneficios de cinco de ellos, por lo que, aunque se dieran datos numerarios —y no se dan— solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global. Descartada pues, esta interpretación limitada de la norma 12 del Concierto, la única interpretación posible es comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal.

Esta es la interpretación que esta Sala entiende debe darse a la Norma del Concierto, con arreglo a la cual haya que juzgar la Norma Foral ahora impugnada".

En consecuencia, debe rechazarse este motivo impugnatorio.

SEXTO.—Entrando en los aspectos concretos de la Norma Foral que la parte recurrente manifiesta, no se ajustan a derecho, comienza por denunciar el distinto régimen que se contiene para los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de acciones y participaciones en el capital de las pequeñas y medianas empresas en que participen las Sociedades y Fondos de Capital Riesgo.

En particular, destaca que, mientras en el territorio común se establece un sistema de exención parcial con coeficientes, la Norma Foral opta por la exención total de los incrementos producidos a partir de dos años y menos de once.

Ya decíamos sin embargo, que no se encuentra obligado el Territorio Histórico a aplicar el mismo régimen de bonificaciones que el Estado, de tal modo que si bien éste, de conformidad con la Ley 3/1994 de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la segunda directiva de coordinación bancaria, y se introducen determinadas modificaciones relativas al sistema financiero, modificando el RD-Ley 1/1986 de 14 de marzo, de medidas, urgentes administrativas, financieras fiscales y laborales, configurando respecto de aquellas Sociedades y Fondos un sistema de deducción por dividendos del 100 por 100 y un sistema de exención parcial, no tiene el Territorio Histórico que trasponer imperativamente dicho régimen pudiendo introducir modificaciones.

Se destaca asimismo, que la reserva especial para Inversiones productivas, prevista en el artículo 10 de la Norma Foral, que da lugar a una reducción en la base imponible del 40%, de la parte del beneficio contable que se destine a dicha dotación, infringe la regla

3.1.2.º del Concierto, en cuanto que se establece una reducción de la base imponible en lugar de un sistema de deducción en cuota, atacando así la estructura general impositiva a la que debe sujetarse la Norma Foral.

Sin embargo, ya hemos dicho, que tal expresión no debe ser interpretada como sinónimo de idéntica estructura material o sustantiva de cada tributo en particular, que es un planteamiento que llevaría inexorablemente de nuevo, a la negación de una verdadera autonomía reguladora, sino que enlaza con una concepción de los Sistemas Tributarios Forales en que estos han de presentar en su conjunto, una fisonomía y configuración similares a la del Sistema Tributario Común, toda vez que se habla de estructura impositiva general y no de cada concreto tributo, y ello supone coincidencia general en la clase de tributos establecidos y en la naturaleza mismos. Obviamente no significa lo dicho que deba confundirse el principio de equivalencia de estructuras impositivas, de significación más honda y materialmente relevante, con la simple armonización jurídica, sistemática y conceptual que sobre la base de la Ley General Tributaria establece la regla 1.ª del artículo 4.º, tal como sugiere la parte demandada.

Respecto de los incentivos al empleo, denuncia el Abogado del Estado que, la deducción en cuota para la creación de empleo con contrato laboral indefinido, así como por la contratación de cualquier trabajador aunque no provenga de un colectivo con dificultades de inserción laboral, no se contempla en la normativa común.

Sin embargo, la Ley 22/1993 de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, establecía una bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sociedades del 95%, aplicable a los períodos impositivos que se inicien durante 1994, 1995 y 1996, para las sociedades que se constituyan entre la entrada en vigor de la ley y el 31 de diciembre de 1994, y que, entre otros requisitos, incrementarán la plantilla, entre tres y veinte trabajadores al año art. 2.

Por tanto, desde esa perspectiva comparativa, no cabe denunciar innovación alguna, pues si bien la norma común es anterior, sus efectos se proyectan al mismo ejercicio que la impugnada.

Y, además el RD-Ley 7/1994 de 20 de junio, sobre libertad de amortización de las inversiones generadoras de empleo, se dictó como medida complementaria a las previstas en el Real Decreto Ley 3/93 con la finalidad de "contribuir a la mejora de la situación financiera de las empresas facilitando la adopción de decisiones de inversión y empleo".

SÉPTIMO.—Se imputa además, que la libertad de amortización para la inversión en activos fijos materiales nuevos que se afecten a la reducción y corrección del impacto contaminante de la empresa, constituye un beneficio fiscal que permite recuperar el importe de la inversión en el mismo ejercicio, originando un pago diferido del impuesto, ya que no hay límite en función de la cuantía.

Y además, la compatibilidad de ésta deducción con la deducción por inversiones del artículo 3, en el caso de que la empresa amortice el bien en su totalidad en el primer ejercicio, recuperando el coste, y, simultáneamente, aplicando la deducción por inversiones, supondría una entrega de recursos públicos a la entidad, por parte de la Hacienda Foral, vulnerando el artículo 4. 8.º del Concierto, que prohíbe la concesión de subvenciones que supongan devolución de tributos.

Ahora bien, aunque es factible la amortización en un sólo año, conforme al artículo 13 de la NF no puede concurrir con la deducción del artículo 3 (inversión en activos fijos

materiales nuevos), porque para acogerse a ella, es preciso sujetarse a un plan de amortización mínimo de cinco años, por virtud de lo dispuesto en el artículo 4. 1 b. Por otra parte, no es cierto que no existan límites, pues en todo caso "activos fijos materiales", son sólo los contemplados en el Plan General de Contabilidad, y, además no cabe sobrepasar el límite global de ayudas que establece el art. 21.

En cualquier caso, al decir que "la deducción por inversiones no practicada por insuficiencia de cuota líquida, podrá computarse en los cuatro ejercicios siguientes", como el artículo, cuando dice que "la deducción no practicada por insuficiencia de cuota líquida, podrá computarse en los cuatro ejercicios siguientes" están cerrando el paso a que tal desimposición incida sobre la regla armonizadora, pues se infiere de la misma a "sensu contrario" que la deducción sólo procede cuando exista cuota líquida, y aunque, efectivamente puede ocurrir que, un bien quede amortizado en el primer ejercicio, y no genere cuota, no resultará de ello una devolución de tributos o transferencia dineraria neta, fundada en fines extrafiscales como la que la regla de armonización parece rechazar, sino que la deducción operará tan sólo hasta donde la cuota positiva alcance.

OCTAVO.—Entrando en las infracciones que el Abogado del Estado achaca, respecto de la normativa comunitaria, es decir infracción de los artículos 52 del Tratado CEE (libertad de establecimiento), 92.3 (en cuanto no se da, ninguno de los supuestos excepcionales contemplados, para justificar ayudas) y el 93.3, respecto del incumplimiento del deber de informar a la Comisión, con la antelación necesaria de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas, son de plena aplicación los argumentos expuestos en la sentencia dictada a propósito de la impugnación de la NF 1/1995 de 16 de febrero, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de Medidas Fiscales de Apoyo a la Reactivación Económica.

Decíamos en ella que:

"A esta materia se ha referido la antes citada sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996, declarando que, "el fuero tributario del Territorio Histórico... fundado en razones históricas tiene que declinar y subordinarse a las normas reguladoras de las Comunidades Económicas Europeas, constituidas por Estados miembros con una larga historia, que han limitado, no ya su fuero, sino su soberanía histórica, de manera que a la hora de enjuiciar las disposiciones adoptadas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (...) hay que contemplar no sólo nuestras leyes, sino también el ordenamiento jurídico comunitario, con todo su acervo de reglamentos, directrices, sentencias del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, decisiones de la Comisión etc... porque ya no cabe interpretar el Concierto Económico exclusivamente desde la perspectiva española, sino que es necesario contemplarlo desde la unidad del mercado comunitario, y así, se desprende también del artículo 3.º apartado quinto del Concierto Económico, que obliga a que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos se someta a los Tratados y Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado Español o a los que éste se adhiera".

Establecido así, el punto de engarce entre el Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia con el Derecho comunitario europeo, y ciñéndonos ahora a la apreciación de estas cuestiones respecto de las infracciones que se destacan en el presente recurso, lo primero que debe aclararse es, si todos los preceptos invocados por el Abogado del Estado cuentan o no con efecto directo y pueden ser aplicados por el Juez interno, y para ello hay que traer a colación, que esta misma Sala ha tenido ocasión anterior de plasmar el criterio de que en general gozan de efecto directo las normas "self executing" o perfectas, y quedan fuera de ese alcance las disposiciones de los Tratados que

establecen obligaciones de puro trámite y se refieren a las relaciones entre los Estados y la Comunidad, como señala respecto del artículo 93 la sentencia "Costa Enel", salvedad hecha de "la última frase del apartado 3" a que ahora nos referiremos. Quedan también fuera de dicha eficacia las normas que establecen "amplios poderes de apreciación para la Comunidad" teniendo aquí entrada los artículos 92 y 93 en su conjunto y generalidad. Sentencia de 13 de julio de 1989, en asunto 380/87".

Sobre la base de lo que antecede la conclusión es que los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro no pueden sustituir a la Comisión y no puede, no podemos, por tanto, decidir si las ayudas fiscales que la Norma Foral contiene, tienen encaje o no en los supuestos excepcionales del artículo 92.3.

Ahora bien, respecto de los demás posibles preceptos comunitarios implicados en la cuestión, o, en general, en lo que no bastare la anterior argumentación, se da la circunstancia relevante, puesta de manifiesto por la Administración foral demandada, de que la situación a que se refirió la Decisión 93/337 CEE ha quedado superada por la promulgación de la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994, de 30 diciembre, sobre concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español, construyendo un sistema de reembolsos por la Administración Tributaria del Estado por las cantidades pagadas en exceso por quienes no hayan podido acogerse a los de la CAPV y Navarra, que ha merecido por parte de la Comisión Europea, la consideración de que "por consiguiente, el régimen fiscal vasco, ya no entrañará discriminación alguna en el sentido del artículo 52 CE" según comunicación de la Dirección General de la Competencia de dicho organismo europeo a la Representación Permanente de España en fecha 3 de febrero de 1995, sobre aplicación de dicha Decisión.

Y la relevancia de tal disposición legal para la resolución de éste proceso depende en suma de que su vigencia se origina a partir de 1.º de febrero de 1995, es decir, abarcando desde su inicio el ámbito temporal de aplicación de la Norma Foral combatida en este proceso —Disposición Final Segunda—, y sin perjuicio todo lo anterior de que esta misma Sala tenga planteadas diversas cuestiones de interpretación o "prejudiciales" ante el Tribunal de Justicia de la UE en relación con otras disposiciones forales establecedoras de ayudas que con anterioridad habían desplegado sus efectos.

Se concluye en este extremo en que no hay fundamento para que esta Sala anule directamente la disposición recurrida por causa de contravenir preceptos de derecho comunitario, ni tampoco para abrigar dudas interpretativas que deban ser consultadas a Tribunal europeo.

NOVENO.—El otro problema que también se tiene que acometer es el de la falta de información a la Comisión sobre las ayudas, artículo 93.3 TCEE, y que atañe a un imperativo esencial a la propia vida comunitaria, pues sólo con lo dicho unas líneas más arriba, se comprende que las potestades de la Comisión no podrán ejercerse si los Estados miembros no cumplen con aquellas obligaciones de información.

Sin embargo, tiene también toda la apariencia dicho problema de referirse a una cuestión puramente procedimental o de relaciones entre Estados y Comisión a que antes nos referíamos, y es preciso examinar cuáles son las facultades de los Tribunales internos al respecto, así como cuál puede ser la influencia de la omisión de comunicación sobre la validez de la Norma Foral, que es la materia sobre la que este proceso versa en exclusiva.

Sobre estos temas también se ha manifestado con la anterioridad esta Sala y Sección, así empieza separada de suspensión de autos 2.684/1993, con resolución de 18 de noviembre de 1993 (confirmada por STS de 4 de mayo de 1995, diciendo que... "tanto la indicada sentencia Costa Enel, como más tarde la de 11 de diciembre de 1973 en asunto 120/73, o sentencia "Lorenz", o la más reciente que se cita de 21 de noviembre de 1991, han establecido y perfilado el efecto directo atribuible a la última frase o inciso del apartado 3 del artículo 93 del Tratado constitutivo, en el sentido de que el carácter inmediatamente aplicable de la prohibición de llevar a la práctica o ejecutar la ayuda, (que es lo que refiere el último inciso o frase), se extiende al conjunto del período al que la prohibición se aplica, por lo que, de esta forma, el efecto directo de la prohibición se extiende a toda ayuda llevada a cabo sin ser notificada, y en caso de notificación dicho efecto se mantiene durante la fase preliminar, y si la Comisión inicia el procedimiento contradictorio, hasta la decisión final.

Significa todo ello, que no sólo están prohibidas las ayudas aun no declaradas compatibles por la Comisión, sino también aquellas respecto de las cuales el procedimiento preventivo o contradictorio esté en curso, o ni siquiera se haya iniciado por falta de notificación del proyecto a dicho órgano comunitario, pero muy al contrario de lo que sostiene la parte recurrente en estos autos, no significa en modo alguno que la obligación del Estado miembro de informar sobre el proyecto de ayudas, que es una obligación de trámite contenida en otro lugar del artículo 93.3 "goce de efecto directo" alguno, y pueda ser invocada ante los Tribunales nacionales y hecha efectiva por éstos mediante las sanciones de invalidez pertinentes.

Antes bien, se trata de una cuestión sustraída al conocimiento de los órganos jurisdiccionales internos, como fruto del propio reparto de papeles y potestades que el engranaje comunitario depara, y así el ordenamiento comunitario dispensa toda su plena eficacia cuando se trata de prevenir la vulneración de una norma de abstención, como la prohibitiva de que se trata, y la invocación y respuesta del Tribunal nacional a instancia de parte legítima, recaerá sobre el objeto que representa la propia ayuda transgresora de la prohibición, cuya invalidez consecuente se patentiza, pero no puede extenderse esa consecuencia a un objeto distinto y previo como es la disposición de carácter general que sirve de base a aquellas ayudas, que es enjuiciada exclusivamente desde los parámetros del Derecho de cada Estado, de modo y manera tal que los Tribunales nacionales no pueden controlar el cumplimiento o inobservancia que el Estado lleve a cabo de la obligación, aceptada con la firma del Tratado, de informar de su contenido a las instituciones comunitarias, que se deduce del primer inciso del citado artículo 93.3, ni extraer consecuencias invalidantes de ella, sea al pronunciarse provisional o definitivamente".

DÉCIMO.—Finalmente y, por lo que atañe a la aplicación de las medidas finales a los sujetos del IRPF que desarrollen actividades empresariales o profesionales en régimen de estimación directa, las medidas fiscales previstas para el Impuesto sobre Sociedades "igualdad de porcentajes y límites de deducción" son también aplicables los criterios expuesto a propósito de la NF 1/1995 de Gipuzkoa.

"En esta materia, a diferencia de lo que ocurre con el tributo que grava a las personas y entidades jurídicas, no ha existido una capacidad normativa autónoma general por parte de los Territorios Históricos hasta la reciente reforma del Concierto por la totalmente inaplicable al caso Ley 38/1997 de 4 de agosto, pero sin embargo, y por excepción el artículo 7.5. d) del Concierto Económico, desde su redacción originaria aprobada por ley 12/1981 de 13 de mayo, ha venido estableciendo que podían aquellos regular "la deducción por inversiones en activos fijos materiales por sujetos pasivos residentes en el

País Vasco en cuanto se refieran a actividades empresariales con operaciones exclusivamente en dicho territorio, de modo idéntico a como se regule la referida deducción por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades". Tal es el limitado marco de actuación en el que debería de ser enjuiciado el precepto combatido en este proceso.

En base a la referencia específica que se hace finalmente a la libertad de amortización prevista para las inversiones aludidas en el artículo 13 de la Norma Foral, ampliable incluso a otras varias medidas de incentivo creadas por la Norma Foral, como la antes examinada Reserva Especial para Inversiones Productivas del artículo 10.º, se comprueba que tales medidas de apoyo a la inversión escapan al marco de dicha norma concertada, que responde como hemos visto, al enunciado del arto 7.5 de "deducción por inversiones en activos fijos materiales", por tratarse de medidas de distinta naturaleza que las deducciones, y que comportan una aparente infracción concreta del precepto o regla del Concierto que prevé el envío, en tanto que la norma que lo realiza, el artículo 22 se refiere indiscriminadamente a la aplicación al IRPF de "las Medidas Fiscales previstas en el Título Primero", que es algo, que como vemos no tiene cabida plena dentro del escaso margen de autonomía reguladora que al sistema foral vasco le cumplía, si bien de las expresiones "en su caso" y, sobre todo de la referencia "la igualdad de porcentajes" y límites de deducción, se puede concluir en que quizá la infracción, resulta interpretativamente más acotable.

Se está en presencia entonces de un supuesto en que, si bien no procede la declaración de disconformidad a derecho del precepto del artículo 22 en su conjunto, su redacción literal encierra supuestos parcialmente contrarios al Concierto, por lo que el dilema se resuelve aquí también, "no declarando la nulidad total y radical de las normas de envío, (...), sino interpretándolas e integrándolas, de forma que su validez y subsistencia se condiciona" —de la STS de 12 de septiembre de 1996—, y el condicionamiento ha de ser el de que sólo resultarán aplicables al IRPF "con igualdad de porcentajes y límites de deducción", las medidas previstas por el Título Primero de la Norma Foral para el Impuesto de Sociedades constitutivas de deducción por inversión en activos fijos materiales, con inclusión tan sólo de las previstas por la Sección Primera del Capítulo Primero.

UNDÉCIMO.—No concurren motivos para efectuar expresa imposición de costas a ninguna de las partes de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra la NF 1/1995 de las Juntas Generales de Bizkaia y declaramos que la misma es conforme a derecho siempre que su artículo 22 se interprete en los términos antes expuestos sin hacer imposición de costas.

Ref. TSJPV-50

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 26 de marzo de 1998

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 6

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Incentivos fiscales
- Unidad de mercado
- Derecho comunitario
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso administrativo contra la NF 9/1994 de 22 de diciembre de la Diputación Foral de Bizkaia sobre Medidas Tributarias para 1995.

En particular, impugna el art. 5.2 por el que se da nueva redacción al art. 29 de la NF 11/1984, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, regulador de la deducción por doble imposición internacional, en cuanto establece un mecanismo de exención respecto a los beneficios percibidos por la sociedad matriz de las sociedades filiales a título de socio. Entiende que la adopción del método de exención supone que los dividendos percibidos por las sociedades matrices sujetas a normativa autónoma se excluyen de la base imponible por el IS mientras que las Sociedades matrices sujetas a normativa común han de incluir tal dividendo en la base imponible. Este método puede determinar un efecto de atracción de capitales aplicados a la constitución de sociedades que prevean operar en el seno de la CEE a través de sociedades filiales.

Además el establecimiento de la relación matriz-filial en virtud de un porcentaje de participación del 10% en lugar del 25% que dispone la normativa común, ha de traducirse en una atracción de sociedades hacia territorio vizcaíno tanto de las matrices como de sus filiales, con efectos negativos para la recaudación estatal, vulnerándose los apartados 3 y 11 del art. 4 de la Ley del Concierto Económico.

SEGUNDO.—En la medida en que el art. 5.2 impugnado, como destaca el Abogado del Estado, reincide en la normativa ya existente en el Territorio Histórico de Bizkaia, concretada en la NF 4/1992 sobre adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, y que en el territorio común se plasmó en la Ley 29/1991 de 16 de diciembre, es preciso hacer referencia a la sentencia de esta Sala de 11 de mayo de 1994 pues abordaba prácticamente las mismas cuestiones que ahora se suscitan.

En dicha sentencia, tras afirmar la competencia de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para transponer al ordenamiento jurídico interno la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros, de manera diferente a la adoptada por el Estado español para el territorio común, rechazábamos los argumentos de la vulneración de las reglas armonizadoras previstas fundamentalmente en el art. 4º de la Ley del Concierto Económico de 13 de mayo de 1981 así como la pretendida atracción de capitales que la NF 4/1992 podía originar.

Decíamos entonces que "el Abogado del Estado, al invocar las reglas que se contienen en los números 3º y 11º del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, nos lleva a reiterar el criterio sostenido por esta Sala de lo Contencioso Administrativo en repetidas ocasiones —por todas, sentencias de 15 de septiembre de 1993, recaída en el recurso nº 1.010/1990, y de 4 de mayo de 1994, recaída en los autos nº 218/1991— según el cual el respeto a los principios de política general está basado en la unidad del orden económico, cuya competencia incumbe exclusivamente al Estado, a través de las "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica (artículo 149.1.13 CE), determinando las orientaciones de la política económica general a través de directrices o planificaciones (para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y la riqueza y su más justa distribución (artículo 131.1 CE), conduciendo a las actividades económicas a esas finalidades; y, de acuerdo con ellas, pero con la autonomía que confiere ejercitar una competencia exclusiva en cuanto a la "promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco" (artículo 10.25 del EAPV), la Comunidad Autónoma debe atender al interés general cuyo amparo le compete, y a su vez, en otro orden de competencias, también propias, el Territorio Histórico, en cuanto aquí interesa, debe proceder a adecuar el sistema tributario a las peculiaridades de la situación económica en su ámbito territorial, dentro de las coordenadas generales económicas de la Comunidad Autónoma.

Por tanto, los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico, no tienen que ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o con los de Estado, ni aun en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado, que es consecuencia del de unidad de orden económico; y, por ello, las incidencias en el mercado, no son un obstáculo salvo que "intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero no sólo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen", según la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de noviembre de 1981; y ambos elementos, subjetivo y objetivo, se encuentran nuevamente en la sentencia del mismo tribunal, de 1 de julio de 1986, según la cual, la unidad de mercado "no supone uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos, y la compatibilidad entre la

unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los Poderes Públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que:

La regulación autonómica se lleve a cabo dentro de la competencia de la Comunidad; que esta regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas, resulten adecuadas y justificadas por su fin; y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles".

La competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico, bajo el marco orientativo antes expuesto, está indirectamente confirmada por el principio de coordinación (artículos 3.3 y 4.1 de la LCE) que presupone la diversidad y el contraste de todas aquellas reglas armonizadoras que exijan estricta igualdad (artículo 4, apartados 3, 4, 5 y 6 LCE) con los restantes; y es de interés precisar que el ejercicio de esa competencia, supuesta la igualdad básica de todos los españoles y la prohibición de medidas obstaculizadoras de la libre circulación de personas o bienes o del libre establecimiento, puede en ocasiones incidir extramuros de la Comunidad, legítimamente, pues la privación "de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldría necesariamente a privarlas, pura y simplemente, de toda capacidad de actuación —STC de 6 de noviembre de 1981—, y "nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio, el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria más bien, a una inadmisble constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado" —STC de 2 de junio de 1987— y ello para el supuesto de que la comentada incidencia hubiera sido acreditada circunstancia que no concurre en el presente caso.

De otro lado, si bien la norma tercera del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico dispone la exigencia de iguales tipos de retención del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común, ello no puede llevar a la errónea interpretación de que, por virtud de tal norma armonizadora, que tan sólo pretende equiparar los porcentajes de retención, cuando ésta proceda, en el territorio foral respecto de los previstos para el territorio común, quede vacía de contenido la competencia de los Territorios Históricos para vehicular a través de sus propias normas las del ordenamiento jurídico comunitario que sean de obligado cumplimiento en el ámbito territorial de aquellos, como ocurre en este caso, con la Directiva del Consejo 90/435/CEE, de 23 de julio, cuyo cumplimiento permite el ejercicio de la opción entre los denominados métodos de imputación y de exención".

A las consideraciones anteriores hemos de añadir que, la elección del legislador autonómico del método de exención es una opción legítima dentro de las posibles correcciones a la doble imposición internacional, teniendo en cuenta que, en la medida en que los tipos de gravamen y la configuración de la base imponible no son idénticos en los distintos Estados, los dos métodos tradicionales son imperfectos.

En este sentido, en el RD-Ley 8/1996 de 7 de junio sobre "Medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la

internacionalización de las empresas" que modifica la normativa del Impuesto sobre Sociedades en el territorio común, su Exposición de Motivos afirma que:

"en lo que concierne a los dividendos y plusvalías de fuente extranjera, la novedad consiste en la incorporación del método de exención para unos y otras, siempre que se cumplan determinados requisitos, siendo de entre ellos los más notables, el lugar de residencia de la entidad participada que deberá ser un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, provisto con cláusula de intercambio de información.

El método de exención permitirá a nuestras empresas competir en igualdad de condiciones a efectos fiscales en los mercados internacionales al tiempo que removerá eficazmente los obstáculos fiscales a la repartición de dividendos.

El método de imputación continúa siendo de aplicación, para aquellos sujetos pasivos que así lo deseen o bien, que no cumplan con los requisitos previstos para la aplicación del método de exención".

Y, en el mismo sentido se pronuncia la Ley 10/1996 de 18 de diciembre de Medidas Fiscales Urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas.

Quiere esto decir que, si el Estado en el ejercicio de sus competencias, ha decidido incorporar el método de exención, no se ve obstáculo en principio para que el Territorio Histórico en el ejercicio de las suyas pueda optar por dicho método, sin que, se dé necesariamente el incentivo al desplazamiento de capitales por motivos " fiscales al que se refiere el Abogado del Estado, pues no siempre elimina el método de imputación la doble imposición, ni tiene tal carácter neutral, ya que si el tipo de gravamen del Estado de la fuente es superior al del Estado de la residencia, la cantidad a pagar en el extranjero va a ser superior a la que correspondería pagar en el Estado de la residencia por la renta gravada en el otro Estado, de modo que la cantidad pagada supera el límite de la deducción, y, por tanto, al no practicarse en su totalidad esta deducción (por todo lo pagado por el sujeto en el Estado de la fuente) no se elimina la doble imposición, sólo se atenúa, y en tal caso se discriminan claramente las rentas procedentes del extranjero.

La Administración estatal, reconoce que no existirán diferencias apreciables en los resultados cuantitativos derivados de uno u otro método cuando la sociedad filial esté sometida a un tributo que suponga una presión análoga a la del Impuesto de Sociedades, en otro caso, el método de exención determina una carga tributaria inferior para la Sociedad matriz. Pero, como insistimos, no existe una armonización de los tipos de gravamen, por lo que ambos métodos pueden dar lugar a resultados distintos, siendo una opción legítima del legislador la elección de uno u otro, como lo demuestra el que el estatal combine incluso los dos, en atención a unos objetivos que coinciden substancialmente con los del Territorio Histórico de Bizkaia, pues en la Exposición de Motivos de la NF 9/1994 de 22 de diciembre señala que la misma recoge

"una modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades a fin de adecuar la normativa reguladora de este impuesto a la constante y creciente internacionalización de las relaciones económicas, sobre todo en lo referente a evitar la doble imposición internacional en sus vertientes jurídica y económica y la deslocalización de rentas que, debiendo tributar en el Territorio Histórico de Bizkaia pudieran quedar remansadas en países no comunitarios de baja tributación".

Por tanto, es perfectamente ajustada a derecho la elección del método de exención acogido por la Norma Foral.

TERCERO.—La parte actora denuncia que la definición de la relación matriz-filial en función de una participación del 10% en lugar del 25% establece la Ley 29/91 determina un doble influjo de atracción de Sociedades hacia el territorio vizcaíno pues el beneficio fiscal en el territorio común se obtiene a partir del porcentaje del 25% y, respecto de las filiales, porque los dividendos distribuidos a sus matrices residentes en Estados miembros no estarán obligadas a practicar retención.

Dejando a un lado el problema del efecto atractivo de localización de sociedades en el que inciden numerosos factores, y no sólo el fiscal, el interés se sustenta desde la perspectiva del derecho comunitario.

Efectivamente la Directiva 90/450/CEE en su artículo 3.1 dispone que, a los efectos de la aplicación de la presente Directiva:

a) la calidad de sociedad matriz se reconocerá por lo menos a toda sociedad de un Estado miembro que cumpla con las condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea un el capital de una sociedad de otro Estado miembro que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 25%.

b) se entenderá por sociedad filial la sociedad en cuyo capital exista la participación contemplada en la letra a).

El Tribunal Constitucional en la sentencia 290/1991 ha señalado que "la traslación de la normativa comunitaria derivada al derecho interno ha de seguir necesariamente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, criterios que de no procederse a su revisión por los cauces correspondientes (artículo 95.1 de la Constitución) no resultan alterados ni por el ingreso de España en la CEE ni por la promulgación de normas comunitarias; la cesión del ejercicio de competencias en favor de organismos comunitarios no implica que las autoridades nacionales dejen de estar sometidas, en cuanto poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, como establece el artículo 9.1 de la Norma Fundamental SSTC 252/1988, 64/1991, 76/1991 y 115/1991.

En suma, la ejecución del derecho comunitario corresponde a quien materialmente ostente la competencia, según las reglas de derecho interno, puesto que no existe una competencia específica para la ejecución del derecho comunitario." STC 146/1996.

Afirmada entonces, la competencia del Territorio Histórico de Bizkaia para regular esta materia, conforme al artículo 41.2 del EAPV y 17 de la Ley del Concierto Económico, le corresponde asimismo la ejecución del derecho comunitario, pues como ha resaltado la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996:

"... a la hora de enjuiciar las disposiciones adoptadas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (...) hay que contemplar no sólo nuestras Leyes, sino también el Ordenamiento Jurídico comunitario, con todo su acervo de reglamentos, directrices, sentencias del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, decisiones de la Comisión etc., porque ya no cabe interpretar el concierto económico exclusivamente desde la perspectiva española, sino que es necesario contemplarlo desde la unidad del mercado comunitario, y así se desprende también del artículo 3º apartado quinto del Concierto Económico, que obliga a que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos se someta a los Tratados y Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que este se adhiera".

La Norma Foral al regular la deducción por doble imposición internacional, no puede vulnerar los principios contenidos en la Directiva Comunitaria, norma de efecto directo

que obliga a sus destinatarios, y, en este caso al Territorio Histórico de Bizkaia como titular material de la competencia en la regulación del Impuesto.

Corresponde al Juez interno velar por la aplicación de la normativa comunitaria (sentencias Factortame de 19 de junio de 1990, Zuckerfabrik de 21 de febrero de 1991 y Atlanta de 9 de noviembre de 1995 del Tribunal de Justicia comunitario), por lo que apreciada, la vulneración del porcentaje de la participación en la relación sociedad matriz-filial, ha de estimarse este motivo impugnatorio.

En cuanto a la vulneración de la regla 11 del artículo 4 del Concierto Económico según el cual "las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra", la sentencia del TS antes citada ha venido a sancionar los criterios que ya exponíamos en la de 11 de mayo de 1994 en cuanto a que ha de buscarse un equilibrio entre los principios de unidad económica de la nación y la diversidad jurídica derivada de la autonomía, equilibrio que admite una diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del, o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y por último que, quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles.

No puede afirmarse la vulneración de la triple garantía, pues partiendo de la indiscutible competencia, para dictar la regulación tributaria de que se trata, no se observa desproporción entre los fines perseguidos (evitar la doble imposición internacional en sus vertientes jurídica y económica) y las medidas a tal efecto adoptadas, y elección de uno de los métodos posibles para ello, tal y como permite la Directiva 90/435/CEE, y sin que se haya acreditado una quiebra del principio de igualdad más allá de lo que la interacción económica comporta como en cierta medida inevitable.

CUARTO.—Por el Abogado del Estado se impugna además el art. 7 de la NF 9/1994 por el que se introduce en la NF 11/1984 del Impuesto sobre Sociedades una Disposición Adicional Decimosegunda por la que se adapta a la normativa foral de su territorio lo previsto en el art. 10 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales administrativas y de orden social, relativo a la inclusión en la base imponible del Impuesto determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

El art. 7.1 citado dispone que "Las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta pertenezca a alguna de las clases previstas en el apartado 2 y se cumplieren las circunstancias siguientes:

a) que por sí solas o conjuntamente con otras personas o entidades vinculadas según lo previsto en el artículo 12 de la NF 11/1984 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, tengan una participación igual o superior al 10% sobre el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

b) que el importe satisfecho por la entidad no residente, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2, por razón de gravamen de naturaleza análoga o

idéntica al Impuesto sobre sociedades sea inferior al 75% del que hubiese correspondido de acuerdo con las normas del citado impuesto.

c) que residan en países no pertenecientes a la Unión Europea.

En lo que aquí importa, la redacción del precepto impugnado es la misma que la prevista en el territorio común, a excepción del porcentaje exigido en la no residente, que es del 25% en la estatal y no del 50% como por error cita la parte recurrente, y la introducción del requisito enumerado con la letra C.

Entiende la representación del Estado que se impide aplicar la norma estatal mediante la interposición de una sociedad domiciliada en el Territorio Histórico Vizcaíno ya que el apartado cuatro del art. 10 de la Ley 42/1994 establece que "estarán obligadas a la inclusión las entidades residentes en territorio español comprendidas en la letra a) del apartado Uno, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes".

Que en el supuesto de sociedades en régimen de transparencia fiscal se discriminaría a las rentas procedentes de entidades residentes en países de la Unión Europea, y que privilegia la constitución de entidades en el Territorio de Bizkaia que tengan filiales en países de la Unión Europea al impedir la aplicación de la norma estatal vulnerando el art. 4.11 de la Ley del Concierto.

QUINTO.—Aunque no puede reputarse de ilegítimo el propósito de "deslocalizar rentas que debiendo tributar en el Territorio Histórico de Bizkaia, pudieran quedar remansadas en países no comunitarios de baja tributación", lo cierto es que el precepto, al incluir en la base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en el ámbito de la Unión Europea, vacía de contenido el apartado cuatro del artículo 10 de la norma común, en cuanto que, éste obliga a la inclusión de la renta positiva obtenida por la no residente, en la que participa una residente en territorio común. Bastaría entonces con constituir una sociedad en el Territorio de Bizkaia que cumpla los restantes requisitos para impedir la aplicación del precepto estatal eludiendo la obligación citada.

Además tendría una consecuencia añadida en el caso de las sociedades en régimen de transparencia fiscal a la hora de determinar la base imponible a los socios, personas físicas o jurídicas, de conformidad con la normativa citada, pues entonces no se incluiría en la base imponible, las rentas positivas obtenidas por las entidades residentes en países no pertenecientes a la Unión Europea, produciéndose un trato desigual, ya que el artículo 7.6 del Concierto Económico dispone que "las Diputaciones Forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto, aplicando las normas reguladoras del mismo territorio común, salvo lo señalado en el número anterior", por tanto, se produciría el efecto de que, a diferencia del territorio común no se imputarían las rentas positivas obtenidas por las sociedades de aquellos terceros países, circunstancia que no contempla, el Concierto en la redacción de 1981.

Por tanto, además de vulnerar este aspecto del concierto, se aprecia una cierta desproporción entre la legítima finalidad perseguida y el medio empleado en cuanto determina la inaplicabilidad de la norma estatal.

SEXTO.—No concurren motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el abogado del Estado contra la NF 9/1994 de 22 de diciembre de medidas tributarias para 1995, que anulamos en el particular relativo al artículo 5.2 a) "que la participación en el capital de la sociedad no residente sea al menos del 10 por ciento", y la letra c) del artículo 7 "que residan en países no pertenecientes a la Unión Europea", por ser disconformes a derecho. Sin hacer imposición de costas.

Ref. TSJPV-51

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de abril de 1998

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2899/1995

Ponente: Roberto Saiz Fernández

Artículos del Concierto:

- Art. 39

Voces:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En la Villa de BILBAO, a siete de abril de mil novecientos noventa y ocho.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 2899/95 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa de 22 de marzo de 1995, que desestimó la reclamación económico-administrativa número 1357/1994, contra la liquidación provisional del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles efectuados al recurrente por la Hacienda Foral y correspondientes al primer semestre de 1994.

Son partes en dicho recurso: como recurrente EUROPISTAS, CONCESIONARIA ESPAÑOLA, S.A., representado por el Procurador D. FRANCISCO RAMÓN ATE LA ARANA y dirigido por el Letrado SR. GALLEGO.

Como demandada DIPUTACION FORAL DE GUIPÚZCOA, representado por la Procuradora D^a BEGOÑA URIZAR ARANZIBIA y dirigido por el Letrado D. IGNACIO CHACÓN.

Siendo Ponente el Iltmo. Sr. D. ROBERTO SAIZ FERNÁNDEZ, Magistrado de esta Sala.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 8 de Junio de 1.995 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. FRANCISCO RAMÓN ATELA ARANA actuando en nombre y representación de EUROPISTAS, CONCESIONARIA ESPAÑOLA, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa de 22 de marzo de 1995, que desestimó la reclamación económico-administrativa número 1357/1994, contra la liquidación provisional del Impuesto Sobre

Bienes Inmuebles efectuados al recurrente por la Hacienda Foral y correspondientes al primer semestre de 1994; quedando registrado dicho recurso con el número 2899/95.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare no ajustada a Derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, de fecha 22 de marzo de 1995, recaída en la reclamación económico administrativa número 1357/94, dejando sin efecto la liquidación girada por el Servicio de Tributos Locales de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por el concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes al 1º semestre del año 1994, al haber tomado en consideración en dicha liquidación un valor catastral no ajustado a Derecho, ordenando que la nueva liquidación que tenga que girarse, parta del valor catastral del año 1990, fijado conforme a lo dispuesto por esa Sala en sentencias de 23 de junio y 29 de septiembre de 1993, y se actualice para el año 1994 conforme al criterio mantenido por esta parte en el fundamento de derecho séptimo de este escrito.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia, por la que se desestime la demanda formulada de adverso y en consecuencia confirme en todos sus términos por ser ajustada a Derecho la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa de fecha 22 de Marzo de 1995, recaída en la Reclamación número 1.357/94, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 24/03/98 se señaló el pasado día 31/03/98 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El Procurador de los Tribunales, D. Francisco Ramón Atela Arana, en representación de la entidad Europistas, Concesionaria Española S.A., impugna, en este recurso contencioso-administrativo, el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa de 22 de marzo de 1.995, que desestimó la reclamación económico-administrativa número 1357/1994, contra la liquidación provisional del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles efectuados al recurrente por la Hacienda Foral y correspondientes al primer semestre de 1994.

Y en la demanda solicita que se dejen sin efecto las liquidaciones impugnadas, al haber tomado en consideración un valor catastral no ajustado a Derecho, ordenando que la nueva liquidación tome como valor catastral el determinado para el año 1990 por las sentencias de este Tribunal, de fechas 23 de junio y 29 de septiembre de 1993, con actualización de los valores correspondientes a los años 1991, 1992, 1993 y 1994

mediante la aplicación de los correspondientes coeficientes de actualización previstos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para dichos años.

La Administración demandada se opone a cuantos fundamentos y pretensiones deduce la parte actora e interesa el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso por la que se confirmen los actos administrativos impugnados.

SEGUNDO.—Tanto en el acuerdo del TEAF como la contestación a la demanda se reiteran los argumentos sobre la validez de las liquidaciones que encuentra, a juicio de la Administración demandada, fundamento en la Disposición Transitoria Primera, apartado primero, de la Norma Foral del Impuesto de Bienes Inmuebles de 5 de Julio de 1989 (12/1989).

Relata la recurrente que el valor catastral de la autopista fue de 38.908.598.945 ptas. en 1987, 40.075.856.959 pesetas en 1988 y 41.278.132.669 ptas. en 1989, en aplicación estas dos últimas cantidades de los incrementos previstos en las Leyes de Presupuestos de 1988 y 1989; pero que el año 1990, tuvo un aumento del 70 por ciento, al subir el valor a 69.172.825.571 pesetas, sin haberse hecho previa ponencia de valores, debidamente notificada y aplicando arbitrariamente la Disposición Transitoria Primera mencionada, así como que los valores determinados para los años 1991, 1992 y 1993, tomando como referencia el valor de 1990, aplica sucesivos coeficientes de actualización que suponen un incremento respecto del año anterior del 8,54%, para el año 1991, del 33,72%, para el año 1992 y del 5,3%, para el año 1993. Incrementos que exceden de los permitidos por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los mismos años, en cuanto que establecen un incremento de cinco puntos porcentuales; y que, además, parten de un valor catastral superior al que las sentencias de este mismo Tribunal, de fechas 23 de junio y 29 de septiembre de 1993, recaídas en los recursos contencioso-administrativos, números 1086 de 1991 y 42 de 1992, consideraron ajustado a Derecho, y cuyo exceso dio lugar a la anulación de las liquidaciones entonces impugnadas.

TERCERO.—Conservan para este Tribunal su vigencia en el momento actual los argumentos y razones que en las sentencias citadas por la parte actora dieron lugar a la estimación de los recursos interpuestos y a la anulación de los actos por ellas revisados, circunstancia que, en garantía, además, del principio de unidad de doctrina en aras del de seguridad jurídica, han de llevar, también aquí a reiterarlos, en fundamento de la estimación del presente recurso, y, en tal sentido, debe expresarse que los mismo que la Ley de Haciendas Locales, en la Disposición Transitoria Segunda, apartado primero, estableció que “el Impuesto sobre Inmuebles comenzará a exigirse en todo el territorio nacional, a partir del día 1 de Enero de 1990”, y “respecto de los bienes inmuebles de naturaleza urbana el impuesto se exigirá aplicando los valores catastrales vigentes en la fecha indicada a efectos de la Contribución Territorial Urbana, hasta tanto no se proceda a la fijación de los mismos con arreglo a las normas contenidas en la presente Ley” apreciándose la deferencia en el texto con relación a la citada Transitoria Primera, apartado primero de la Norma Foral, en la que expresamente se hace constar el coeficiente de 1,7, sin perjuicio de la fijación ulterior de los valores catastrales.

Examinando la cuestión desde el principio de armonización fiscal, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco de 18 de diciembre de 1979, estableció que las relaciones de orden tributario ante el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema fiscal tradicional de Concierto Económico, pudiendo mantener, establecer y regular dentro de cada Territorio Histórico, el régimen tributario, que debe atenerse “a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se

contengan en el propio Concierto”, (art. 41-2 a)), repitiéndose esta fase en la Ley de 13 de mayo de 1981, por la que se aprobó el Concierto Económico (art. 3-1-3), y en desarrollo del principio de armonización, deben adoptarse, “respecto del Impuesto de Bienes Inmuebles idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza... urbana que los establecidos por el territorio común” (art.4-4), aunque ésta cita es de la redacción resultante de la Ley de 8 de junio de 1990, de adaptación del Concierto Económico a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y, por tanto, de finales del periodo impositivo que estamos considerando, no se altera el sentido de la armonización a la vista de la redacción sustitutoria que, referente a la Contribución Urbana, también tenía las mismas exigencias armonizadoras. Las autopistas son, a efectos del impuesto, inmuebles urbanos (Circular de 31-5-89; art. 62 b) L.H.L.; y 2 b N.F.); y los llamados “criterios de valoración” son mencionados así tanto en la Ley de Haciendas Locales como en la Norma Foral (art. 70-1 en relación con la 67 y 68; y 11-1 en relación con los 7 y 8, respectivamente).

Salvada la armonización, “el Impuesto de Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos” (art. 41 C.E. reformado ó 42-1 anterior referente a la Contribución Urbana); y al haber un Decreto Foral de 28 de noviembre de 1989, dando normas para la determinación del Valor Catastral de Bienes Inmuebles de naturaleza urbana, semejante a la Orden de 28 de diciembre del mismo año para el territorio común, podría pensarse, en principio, que no serían óbice para su aplicación al primer semestre de 1990, su publicación el 5 de febrero de 1990; pero la Norma Foral de 5 de julio de 1989, del Impuesto de Bienes Inmuebles, hace inaplicable el Decreto para este periodo, porque “las Ponencias de Valores aprobadas por la Diputación Foral serán publicada en el B.O. de Guipúzcoa y por edicto del Ayuntamiento respectivo, dentro del primer semestre del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto los valores catastrales resultantes de la misma” (art. 11-6; y desde la Norma Foral de 5 de abril de 1991 “antes del 1 de octubre”), y explica que tanto en la Ley de Haciendas Locales como la Norma Foral se halla incorporado la Disposición Transitoria (art. 70-4 de L.H.L.).

El R.D.L. de 29 de diciembre de 1989 sobre presupuestos para el año 1989 dispuso que, “para el periodo impositivo de 1990, los valores catastrales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, serán los previstos en el apartado 1º de la disposición transitoria 2ª de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de la Ley de Haciendas Locales, incrementadas mediante la aplicación de un coeficiente del 5%” (art. 29-1), ratificándose en la Ley de 29 de julio de 1990 (art. 25-1). Este incremento, por exigencias armonizadoras, es el que debe imponerse, y no el que consta en la Norma Foral de 1,7%; y sobre los Valores Catastrales debidamente revisados y aprobados, que tengan efectividad el 31 de diciembre de 1989; debiéndose practicar nueva liquidación, sin que proceda que este Tribunal haga la determinación de cantidades solicitadas.

CUARTO.—Dicho lo que antecede, parece obvio establecer, de un lado, que, considerando disconforme a Derecho el valor catastral determinado para el año 1990, por exceder en su incremento respecto del año anterior del máximo permitido por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para dicho año, los sucesivos incrementos de años posteriores que tomen como base aquel valor anulado y, además, supongan, a su vez, incrementos superiores a los previstos en la Leyes de Presupuestos, habrán de considerarse, asimismo, disconformes a Derecho, por incurrir, igualmente en exceso de incremento de valor y partir de un valor catastral superior al legalmente permitido y, por tanto, contrario al ordenamiento jurídico.

No procede hacer expresa imposición en costas por no apreciarse la temeridad o mala fe que son su fundamento de aplicación, de acuerdo con el arto 131-1 de la L.J.

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación; y por las razones expuestas:

FALLO

Que estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales, D. Francisco Ramón Atela Arana, en representación de la entidad Europistas, Concesionaria Española S.A., contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa de 22 de marzo de 1.995, que desestimó la reclamación Económico-administrativa número 1357/1994, contra la liquidación provisional del Impuesto sobre Bienes Inmuebles efectuados al recurrente por la Hacienda Foral y correspondientes al primer semestre de 1994 en relación con la Autopista A-8 de Bilbao a Behobia, dentro del expresado Territorio Histórico; y anulamos el expresado acuerdo, por contrario a derecho, debiendo procederse a practicar una nueva liquidación incrementando para el primer semestre de 1994 cinco puntos porcentuales respecto del valor correspondiente al año 1993 que se obtendra, tomando como valor inicial el que tenía efectividad el 1 de enero de 1990, aplicando los incrementos correspondientes previstos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Sin hacer expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-52

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 11 de mayo de 1998

Recurso: Contencioso-administrativo nº 593/1997

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 3
- Art. 6
- Art. 14

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Estructura general impositiva del Estado
- Actualización de balances
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre Sociedades

En la Villa de BILBAO, a once de mayo de mil novecientos noventa y ocho.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 593/97 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: las disposiciones de carácter general de rango inferior a la ley, la Norma Foral de Juntas Generales de Gipuzkoa 11/1996, de 5 de Diciembre, de actualización de balances, publicada en el Boletín Oficial de dicho Territorio Histórico nº 238, de 11 de Diciembre, y con vigencia desde esta última fecha.

Son partes en dicho recurso: como recurrente ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y dirigida por el ABOGADO DEL ESTADO.

Como demandada JUNTAS GENERALES DE GUIPÚZCOA, representado por la Procuradora D^a BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigido por el Letrado D. IGNACIO CHACÓN.

Como Coadyuvante: DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, representada y dirigida por la Procuradora D^a BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el Letrado D. IGNACIO CHACÓN.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA, Magistrado de esta Sala.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 10 de Febrero de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que ABOGADO DEL ESTADO actuando en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, interpuso recurso contencioso-administrativo contra las disposiciones de carácter general de rango inferior a la ley, la Norma Foral de Juntas Generales de Gipuzkoa 11/1996, de 5 de Diciembre, de actualización de balances, publicada en el Boletín Oficial de dicho Territorio Histórico nº 238, de 11 de Diciembre, y con vigencia desde esta ultima fecha; quedando registrado dicho recurso con el número 593/97.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que declarando la no conformidad a derecho de la Norma Foral impugnada, al no establecer gravamen único de actualización.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda formulada de adverso, confirmando en todos sus extremos la Norma Foral 11/1996, de 5 de Diciembre, sobre Actualización de Balances.

En el escrito de contestación la parte coadyuvante en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda formulada de adverso, confirmando en todos sus extremos la Norma Foral 11/1996, de 5 de Diciembre, sobre Actualización de Balances.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 27/04/98 se señaló el pasado día 05/05/98 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II. FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.—En el presente proceso ordinario se combate, por el cauce del recurso directo frente a disposiciones de carácter general de rango inferior a la ley, la Norma Foral de Juntas Generales de Gipuzkoa, 11/1996, de 5 de Diciembre, de actualización de balances, publicada en el Boletín Oficial de dicho Territorio Histórico nº 238, de 11 de Diciembre, y con vigencia desde esta ultima fecha.

El ámbito impugnatorio no viene sin embargo a identificarse con la plenitud o siquiera parte de las disposiciones que contiene o el conjunto sistemático que articula la Norma Foral en torno a dicha actuación tributaria, puesto que, sin perjuicio de la visión general que la Abogacía del Estado ofrece sobre coincidencias y disparidades entre dicha normativa foral y la regulación común sobre lo mismo, la causa de pedir se circunscribe

a una cuestión parcial, y se sintetiza en una pretensión de declaración de disconformidad a derecho por no establecer tal Norma de Gipuzkoa el gravamen único de actualización previsto para el ámbito común.

Dado que se está, en principio, ante la impugnación de una disposición general en base a su silencio, y que no cabe por ello la posibilidad de anular parte concreta de su contenido, el alcance del recurso presente solo podría ser, o bien una declaración de disconformidad a derecho no seguida de pronunciamiento anulatorio, como parece posibilitar el artículo 41 LJCA y ha recogido a veces la jurisprudencia constitucional en supuestos de algunas determinadas infracciones constitucionales por omisión o "ex silentio legis", (así, F.J. 10 de la STC 45/1989, de 20 de Febrero), o bien una declaración de nulidad de toda la Norma Foral, (como parece pretender el recurso), fundada en el carácter insubsanable de la contradicción del conjunto de la disposición con el precepto o preceptos de rango superior que se tomen como referencia para el contraste de legalidad.

SEGUNDO.—Entrando en el detalle del planteamiento de la pretensión se argumenta por la Abogacía del Estado que la ausencia en la regulación foral del "gravamen único de actualización" al tipo del 3 por ciento sobre el saldo acreedor de la cuenta de revalorización, que trae causa del artículo 5º del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de Junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y otras, y de la Disposición Adicional Primera de la Ley 10/1996, de 18 de Diciembre, a los que respectivamente desarrolla y reproduce el Título III del Real Decreto 2.607/1996, de 20 de Diciembre, (Artículo 26), como exacción que se autoliquida e ingresa conjuntamente con la declaración del Impuesto de que se trate, (IS o IRPF), sin formar parte de la cuota de los mismos, supone infracción del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco en lo que respecta al artículo 3.1 del mismo, sobre coordinación y armonización con el sistema tributario común, ya que la exigencia o no del gravamen supone una muy diversa configuración de la actualización tributaria y, además, siendo un tributo exigido por la normativa estatal con motivo de determinadas operaciones, no se contempla en la norma de Gipuzkoa que regula esas mismas operaciones.

Al oponerse la Administración demandada, además de aspectos generales en lo legal y doctrinal sobre la materia, destaca el alcance limitado de la impugnación a lo que incumbe al indicado gravamen único, defendiendo su legalidad en base a la ausencia de principio que vincule al poder normativo tributario del Territorio Histórico a adoptar regulación idéntica o mimética a la común.

TERCERO.—Así planteados los términos del debate, no cuestiona el recurso la capacidad del Territorio Histórico guipuzcoano para acordar actualizaciones tributarias en base al artículo 4º, regla novena del C.Ec., siempre que no supongan incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios, tal como expresamente alude el escrito de demanda.

Pero la crítica que a la normativa impugnada se dirige no obtiene respaldo en la Regla Tercera del artículo 3.1 del Concierto, alusiva a la "coordinación, armonización y colaboración con el Estado de acuerdo con las normas del presente Concierto", que, por su abstracción y generalidad, cuenta con escaso potencial limitador material de la autonomía reguladora reconocida a los sistemas tributarios de los Territorios Históricos, pues en definitiva son los artículos 4º y 5º, los que bajo rúbricas respectivas de "armonización fiscal" y "principio de colaboración", dotan de contenido específico a tales principios y explican el dónde y el cómo se materializan los mismos.

Precisamente, dentro del artículo 4º, y siempre hablando de la redacción del mismo anterior a la Ley 38/1997, de 4 de Agosto, se recoge la regla antes mencionada, autorizatoria dentro de ciertos límites intrínsecos, de regularizaciones y actualizaciones tributarias decididas autónomamente dentro del sistema de los Territorios forales vascos, y son precisamente esos límites concretos, (no afloración de activos ocultos ni eliminación de pasivos irreales), la verdadera regla armonizadora que el Concierto ha dispuesto en este punto, sin que pueda tomarse en consideración abstracta ninguna otra, siempre, al menos, que la concertación de cada tributo abra espacio para regularla en el ámbito de los respectivos Territorios Históricos y de que, como es obvio, no se afecten al hacerlo los criterios de armonización predicables de toda norma tributaria emanada de los poderes tributarios forales, como lo son las que vigilan la relación del sistema tributario autónomo con principios y postulados generales de la "Constitución Económica", tales como la unidad de mercado, la libre circulación de capitales y trabajo o la libre competencia empresarial —Artículo 4.º Once—.

Dicho espacio regulador concurre indudablemente respecto de los Impuestos de Sociedades y de la Renta de las Personas Físicas. El primero en función de la autonomía reguladora de que gozan las Instituciones Forales respecto de las sociedades que se mencionan en los artículos 17 y 18 del Concierto, y que despliega alcance general a todos los elementos sustantivos del tributo. Respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a pesar de estar sujeto en la redacción originaria del Concierto aún vigente en el momento en que la Norma Foral recurrida se promulga, a la necesaria trasposición y aplicación de la normativa común, —artículo 7.6—, que impediría la entrada en juego en territorio guipuzcoano de otras regularizaciones fiscales que las decretadas con carácter general, cabe también en tanto que el artículo 7.5.a), permite regulación autónoma en dicho impuesto en materia de "regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas".

CUARTO.—De lo anterior se tiene que deducir la imposibilidad de postular la nulidad completa de la Norma Foral combatida, pues la referencia que hace la parte recurrente al exceso de competencia en que se habría incurrido al no incluir en la regulación el reiterado gravamen, no puede tomarse en el sentido de una auténtica incompetencia "ratione materiae", sino, a lo sumo, en el de un ejercicio indebido de las propias atribuciones que de todo lo hasta ahora argumentado se derivan, y, por demás, tampoco se verifica que el ejercicio de la facultad de establecer actualizaciones de balances aparezca condicionada por disposición superior de modo tal que su contenido venga positivamente vinculado al punto de que el apartamiento del modelo legal a seguir arrostre la invalidez del sistema escogido en su conjunto, sin posibilidad de acotaciones o de exámenes parciales de la validez de cada preceptos o cada elemento de la reglamentación.

Yendo aún un paso más allá, y dentro de los límites de una eventual contraposición parcial con el ordenamiento jurídico, queda por dilucidar dentro del marco alegatorio del recurso, —si bien sin invocación expresa por parte de la Abogacía del Estado—, si la omisión del "gravamen único de actualización" podría suponer una desatención a la estructura general impositiva del Estado, como criterio general de armonización también consagrado por el artículo 3º del Concierto.

Sin embargo, la duda se debe despejar igualmente en sentido negatorio. La sola circunstancia de que en una concreta institución fiscal afectante a los impuestos directos sobre personas físicas y sociedades, se contemple un mecanismo adicional integrante de

la deuda, aunque no de la cuota tributaria, —artículo 26.6 R.D. 2.607/96, en relación con el artículo 58 LGT—, no supone que tal elemento accesorio cuente con la autonomía y entidad suficiente como para poder, postularse respecto de su ausencia la desatención a la estructura general impositiva del Estado, pues no supone la desnaturalización de los impuestos a los que se refiere ni la pérdida de identidad de los mismos que están en la finalidad de la previsión armonizadora a que nos referimos.

OUINTO.—Procede, en definitiva, la desestimación del recurso y confirmación de la disposición recurrida, sin que haya motivo para hacer especial imposición de costas —Artículo 131.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Abogacía del Estado en la representación que le es propia contra la Norma Foral de Gipuzkoa 11/1996, de 5 de diciembre, que confirmamos en el particular combatido, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se dejará testimonio en los autos, lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

Ref. TSJPV-53

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 25 de mayo de 1998

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 3
- Art. 5
- Art. 6

Voces:

- Competencia exclusiva del Estado
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Estructura general impositiva del Estado
- Actualización de balances
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- No residentes

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso administrativo contra la NF 6/1996 de las Juntas Generales de Bizkaia sobre Actualización de balances publicada en el BOB de 5 de diciembre de 1996. En particular, el representante de la Administración estatal postula la declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 2, párrafo último, en cuanto incluye en el ámbito de aplicación de la Norma Foral a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por obligación real, que operen en el País Vasco mediante establecimiento permanente, materia que corresponde al Estado.

Por otra parte, considera que la normativa foral no sujeta las operaciones de actualización de balances al gravamen único del 3% sobre el saldo acreedor de la cuenta Reserva de revalorización, que se introdujo en el artículo 5.5 del RD-Ley 7/1996 de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de carácter fiscal y otras, lo que supone una vulneración de los artículos 3 y 4 de la Ley del Concierto Económico.

SEGUNDO.—El artículo 2 párrafo último de ésta Norma Foral, a propósito del ámbito de aplicación de la misma dispone que "Asimismo será de aplicación a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por obligación real, que operen en el País Vasco mediante establecimiento permanente".

La redacción del precepto plantea problemas, y así lo vienen a reconocer las Administraciones demandadas cuando precisan que "la redacción de la Norma Foral

impugnada no puede leerse sola, sino que debe interpretarse integradamente...". Se trata de ver si ello es posible.

Por lo pronto, no cabe sostener la perfecta identidad del precepto con el artículo 5 del RD-Ley 7/1996 de 7 de junio, porque en éste se afirma que "podrán acogerse con carácter voluntario a la actualización de balances a los sujetos pasivos del IS o del IRPF por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente, precepto que no es exactamente igual al de la Norma Foral, pues aquí ya entran en juego los puntos de conexión de los artículos 6 y 9 de la Ley del Concierto, de los que se desprende claramente que la competencia corresponde de manera exclusiva al Estado respecto de los no residentes, salvo que estos conserven la condición política de vascos, de conformidad con el artículo 7 del Estatuto de Autonomía. Y si bien es cierto que, el artículo 11 de la NF 7/1991 determina los sujetos pasivos por obligación real y que, cabría en hipótesis y siguiendo a la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996, no declarar la nulidad total y radical de las normas de envío... sino interpretándolas e integrándolas, de forma que su validez y subsistencia se condiciona...", tal posibilidad, puede ser de aplicación en supuestos que no afecten a aspectos determinantes o esenciales de la norma, no como aquí acontece, en que nos enfrentamos a un precepto que regula nada menos que el propio ámbito de aplicación de la Norma Foral y que contradice o choca en su redacción con la distribución de competencias que se derivan de los artículos 6 y 9 de la Ley del Concierto Económico, en cuanto que viene a regular una materia para lo que resulta incompetente, de conformidad con el artículo 62.1.b de la Ley 30/1992, por lo que en este aspecto ha de aceptarse el motivo impugnatorio del Abogado del Estado.

TERCERO.—Entrando en el detalle del planteamiento de la segunda pretensión formulada, esta Sala ya ha dado respuesta a la misma en el recurso que con el n.º 593/97 se ha interpuesto por la Abogacía del Estado contra la Norma Foral de Gipuzkoa 11/96 de Actualización de balances, y cuya doctrina hemos de seguir por evidentes razones de unidad. Decíamos en dicha sentencia de 11 de mayo de 1998 lo siguiente:

"Se argumenta por la Abogacía del Estado que la ausencia en la regulación foral del "gravamen único de actualización" al tipo del 3% sobre el saldo acreedor de la cuenta de revalorización, que trae causa del artículo 5º del RD-Ley 7/1996 de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y otras, y de la Disposición Adicional Primera de la Ley 10/1996 de 18 de diciembre, a los que respectivamente desarrolla y reproduce el Título III del RD 2.607/1996, de 20 de diciembre (artículo 26), como exacción que se autoliquida e ingresa conjuntamente con la declaración del Impuesto de que se trate (IS o IRPF), sin formar parte de la cuota de los mismos, supone infracción del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco en lo que respecta al artículo 3.1 del mismo, sobre coordinación y armonización con el sistema tributario común, ya que la exigencia o no del gravamen supone una muy diversa configuración de la actualización tributaria, y además, siendo un tributo exigido por la normativa estatal con motivo de determinadas operaciones, no se contempla en la norma de Gipuzkoa que regula esas mismas operaciones.

Al oponerse la Administración demandada, además de aspectos generales en lo legal y doctrinal sobre la materia, destaca al alcance limitado de la impugnación a lo que alcance el indicado gravamen único, defendiendo su legalidad en base a la ausencia de principio que vincule al poder normativo tributario del Territorio Histórico a adoptar regulación idéntica o mimética a la común.

CUARTO.—Así planteados los términos del debate, no cuestiona el recurso la

capacidad del Territorio Histórico guipuzcoano para acordar actualizaciones tributarias en base al artículo 4º, regla novena del Concierto Económico, siempre que no supongan incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios, tal como expresamente alude el escrito de demanda.

Pero la crítica que a la normativa impugnada se dirige no obtiene respaldo en la regla Tercera del artículo 3.1 del Concierto, alusiva a la "coordinación, armonización y colaboración con el Estado de acuerdo con las normas del presente Concierto", que por su abstracción y generalidad, cuenta con escaso potencial limitador material de la autonomía reguladora reconocida a los sistemas tributarios de los Territorios Históricos, pues en definitiva son los artículos 4º y 5º los que bajo rúbricas respectivas de "armonización fiscal" y "principio de colaboración", dotan de contenido específico a tales principios y explican el dónde y el cómo se materializan los mismos.

Precisamente, dentro del artículo 4º y siempre hablando de la redacción del mismo anterior a la Ley 38/1997, de 4 de agosto, se recoge la regla antes mencionada, autorizatoria dentro de ciertos límites intrínsecos de regularizaciones y actualizaciones tributarias decididas autónomamente dentro del sistema de los Territorios forales vascos, y son precisamente esos límites concretos (no afloración de activos ocultos ni eliminación de pasivos irreales) la verdadera regla armonizadora que el Concierto ha dispuesto en este punto, sin que pueda tomarse en consideración abstracta ninguna otra, siempre al menos, que la concertación de cada tributo abra espacio para regularla en el ámbito de los respectivos Territorios Históricos y de que, como es obvio, no se afecten al hacerlo los criterios de armonización predicables de toda norma tributaria emanada de los poderes tributarios forales, como lo son las que vigilan la relación del sistema tributario autónomo con principios y postulados generales de la "Constitución Económica", tales como la unidad de mercado, la libre circulación de capitales y trabajo o la libre competencia empresarial. —Artículo 4.º once—.

Dicho espacio regulador concurre indudablemente respecto de los Impuestos de Sociedades y de la Renta de las Personas Físicas. El primero en función de la autonomía reguladora de que gozan las Instituciones forales respecto de las sociedades que se mencionan en los artículos 17 y 18 del concierto, y que despliega alcance general a todos los elementos sustantivos del tributo. Respecto del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, a pesar de estar sujeto en la redacción originaria del Concierto aún vigente en el momento en que la Norma Foral recurrida se promulga, a la necesaria transposición y aplicación de la normativa común, artículo 7.6 que impediría la entrada en juego en territorio guipuzcoano de otras regularizaciones fiscales que las decretadas con carácter general, cabe también en tanto que el artículo 7.5.a) permite regulación autónoma en dicho impuesto en materia de "regularización o actualización de valores de los activos fijos afectos al ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas."

QUINTO.—De lo anterior se tiene que deducir la imposibilidad de postular la nulidad completa de la Norma Foral combatida, pues la referencia que hace la parte recurrente al exceso de competencia en que se habría incurrido al no incluir en la regulación el reiterado gravamen, no puede tomarse en el sentido de una auténtica incompetencia "ratione materiae" sino, a lo sumo, en el de un ejercicio indebido de las propias atribuciones que de todo lo hasta ahora argumentado se derivan, y por lo demás, tampoco se verifica que el ejercicio de la facultad de establecer actualizaciones de balances aparezca condicionada por disposición superior de modo tal que su contenido venga positivamente vinculado al punto de que el apartamiento del modelo legal a seguir arrostre la invalidez del sistema escogido en su conjunto, sin posibilidad de

acotaciones o de exámenes parciales de la validez de cada precepto o cada elemento de la reglamentación.

Yendo aún un paso más allá, y dentro de los límites de una eventual contraposición parcial con el ordenamiento jurídico, queda por dilucidar dentro del marco alegatorio del recurso, si bien sin invocación expresa por parte de la Abogacía del Estado, si la omisión del "gravamen único de actualización" podría suponer una desatención a la estructura general impositiva del Estado, como criterio general de armonización también consagrado por el artículo 3º del Concierto.

Sin embargo la duda se debe despejar igualmente en sentido negatorio. La sola circunstancia de que en una concreta institución fiscal afectante a los impuestos directos sobre personas físicas y sociedades, se contemple un mecanismo adicional integrante de la deuda aunque no de la cuota tributaria —artículo 26.6 del RD 2.607/1996, en relación con el artículo 58 de la LGT—, no supone que tal elemento accesorio cuente con la autonomía y entidad suficiente como para poder postularse respecto de su ausencia la desatención a la estructura general impositiva del Estado, pues no supone la desnaturalización de los impuestos a los que se refiere ni la pérdida de identidad de los mismos que están en la finalidad de la previsión armonizadora a que nos referimos.'

SEXTO.—Procede, en definitiva la desestimación del recurso, en este aspecto y la confirmación de la disposición recurrida, sin que haya motivo para hacer especial imposición de costas. Artículo 131.1 de la LJCA.

Ref. TSJPV-54

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de julio de 1998

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 3
- Art. 14

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Estructura general impositiva del Estado
- Unidad de mercado
- Libertad de competencia empresarial

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso administrativo contra la NF 5/1996 de las Juntas Generales de Bizkaia sobre Medidas Tributarias para 1996. En particular solicita se declare la disconformidad a derecho del artículo 6 en sus apartados 1 y 2 en cuanto dan nueva redacción a los artículos 19 y 46.1 de la NF 3/1996 del Impuesto sobre Sociedades.

Denuncia el Abogado del Estado que en la nueva redacción del artículo 19 de la NF 3/1996 no se recogen los requisitos de las letras c) y d) del apartado 3 del artículo 30 bis de la ley 43/1995. es decir que las rentas de la entidad participada procedan principalmente de la realización de actividades empresariales en el extranjero, y que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional. Entiende que se vulnera el artículo 3.2 de la Ley del Concierto en cuanto se infringe el principio de atención a la estructura general impositiva del Estado. Así como el 3.3 (respecto al principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado).

Tanto las Juntas Generales como la Diputación Foral de Bizkaia se oponen al recurso e interesan su desestimación.

SEGUNDO.—Para afrontar las cuestiones planteadas y. comenzando por la relativa a la infracción del principio de atención a la estructura general impositiva del Estado hemos de ubicarla dentro del Impuesto sobre Sociedades en el tratamiento de la doble imposición internacional en dividendos y participaciones en beneficios.

La Directiva 190/435/CEE, de 23 de julio, admite la utilización indistinta de los

métodos de exención y de la imputación a la hora de abordar la elusión de la doble imposición internacional. En la sentencia dictada respecto de la NF 9/1994 sobre Medidas Tributarias para 1995 decíamos que "la elección del legislador autonómico del método de exención es una opción legítima dentro de las posibles correcciones a la doble imposición internacional, teniendo en cuenta que, en la medida en que los tipos de gravamen y la configuración de la base imponible no son idénticos en los distintos Estados, los dos métodos tradicionales son imperfectos.

En éste sentido, en el RD-Ley 8/1996 de 7 de junio sobre "Medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de la empresa" que modifica la normativa del Impuesto sobre Sociedades en el territorio común, su Exposición de Motivos afirma que "en lo que concierne a los dividendos y plusvalías de fuente extranjera, la novedad consiste en la incorporación del método de exención para unos y otras, siempre que se cumplan determinados requisitos, siendo de entre ellos los más notables, el lugar de residencia de la entidad participada que deberá ser un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, provisto con cláusula de intercambio de información.

El método de exención permitirá a nuestras empresas competir en igualdad de condiciones a efectos fiscales en los mercados internacionales al tiempo que removerá eficazmente los obstáculos fiscales a la repatriación de dividendos.

El método de imputación continúa siendo de aplicación, para aquellos sujetos pasivos que así lo deseen o bien, que no cumplan con los requisitos previstos para la aplicación del método de exención".

Y, en el mismo sentido se pronuncia la Ley 10/1996 de 18 de diciembre de Medidas Fiscales Urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas.

Quiere esto decir que, si el Estado en el ejercicio de sus competencias, ha decidido incorporar el método de exención, no se ve obstáculo en principio para que el Territorio Histórico en el ejercicio de las suyas pueda optar por dicho método, sin que, se dé necesariamente el incentivo al desplazamiento de capitales por motivos fiscales al que se refiere el Abogado del Estado, pues no siempre elimina el método de imputación la doble imposición, ni tiene tal carácter neutral, ya que si el tipo de gravamen del Estado de la fuente es superior al del Estado de la residencia, la cantidad a pagar en el extranjero va a ser superior a la que correspondería pagar en el Estado de la residencia por la renta gravada en el otro Estado, de modo que la cantidad pagada supera el límite de la deducción, y, por tanto, al no practicarse en su totalidad ésta deducción (por todo lo pagado por el sujeto en el Estado de la fuente) no se elimina la doble imposición, sólo se atenúa, y en tal caso se discriminan claramente las rentas procedentes del extranjero.

La Administración estatal, reconoce que no existirán diferencias apreciables en los resultados cuantitativos derivados de uno u otro método cuando la sociedad filial esté sometida a un tributo que suponga una presión análoga a la del Impuesto de Sociedades, en otro caso, el método de exención determina una carga tributaria inferior para la Sociedad matriz. Pero, como insistimos, no existe una armonización de los tipos de gravamen, por lo que ambos métodos pueden dar lugar a resultados distintos, siendo una opción legítima del legislador la elección de uno u otro, como lo demuestra el que el estatal combine incluso los dos, en atención a unos objetivos que coinciden sustancialmente con los del Territorio Histórico de Bizkaia, pues en la Exposición de Motivos de la NF 9/1994 de 22 de diciembre señala que la misma recoge "una

modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades a fin de adecuar la normativa reguladora de éste impuesto a la constante y creciente internacionalización de las relaciones económicas, sobre todo en lo referente a evitar la doble imposición internacional en sus vertientes jurídica y económica y la deslocalización de rentas que, debiendo tributar en el Territorio Histórico de Bizkaia pudieran quedar remansadas en países no comunitarios de baja tributación”.

Por tanto, es perfectamente ajustada a derecho la elección del método de exención acogido por la Norma Foral”.

Podemos afirmar, en consecuencia que, si cabe la utilización indistinta de uno u otro método, y, por el Estado, dentro del ámbito del de exención se denuncia que no concurren determinados requisitos, no puede sostenerse que no se esté respetando la "estructura general impositiva", pues tanto una como otra normativa estatal y foral se mueven en el mismo régimen.

Cuestión distinta será, si el incumplimiento o mejor dicho la omisión de los mismos puede afectar a la coordinación, armonización fiscal, y colaboración mutua art. 3.3 de la Ley del Concierto.

Desde luego, la vulneración entendemos no se produce por el artículo 19 para canalizar dividendos de fuente extranjera en favor de entidades sujetas a la legislación del Estado eludiendo los requisitos del artículo 30 bis de la Ley 43/1995 para disfrutar de la exención respecto de los dividendos de fuente extranjera, "como sostiene la parte recurrente, porque la aplicación de la deducción por la doble imposición interna viene dada porque la renta ha sido ya gravada en el interior del país y no porque estuviera exenta en el extranjero, pues el artículo 28 de la ley 43/1995 regula la deducción para evitar la doble imposición interna, mientras que el artículo 19 de la NF 3/1996 alude a la doble imposición internacional, y, por tanto, operan ambos preceptos en dos ámbitos y dos momentos diferentes.

También es descartable, la existencia de una descoordinación, porque la propia Exposición de Motivos justifica la nueva redacción de los artículos 19 y 46.1 en la armonización acordada entre los tres Territorios Históricos y partiendo de que la Normativa foral es el resultado del ejercicio de una competencia propia ha sido el Estado el que ha acogido después el método de exención en el RD-Ley 8/1986, de 7 de junio y posteriormente por la ley 10/1996, habiéndose publicado incluso de manera simultánea la norma estatal y la foral, observándose que coinciden sustancialmente los preceptos de ambas al regular el tratamiento de la doble imposición interna e internacional. Desde esa perspectiva y partiendo de que efectivamente la NF no recoge los dos requisitos citados se trata de ver la repercusión que pueda tener la omisión, pues la parte recurrente se limita, prácticamente a destacar su no concurrencia en la normativa foral.

Y, en éste sentido el artículo 115 de la NF 3/1996 al regular el régimen de transparencia fiscal internacional dispone que "las entidades incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta pertenezca a alguna de las clases previstas en el apartado 2..." apartado que describe una amplia gama de fuentes de renta, que suple la omisión del requisito de que se trate de rentas de naturaleza empresarial, y como a su vez el artículo 19.7 declara incompatible el régimen de transparencia con el de exención, se elude la posibilidad de que pueda servir para integrar en la base imponible del sujeto pasivo otro tipo de rentas que no sean las empresariales.

Otro tanto cabe decir del requisito relativo a que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, porque las garantías del art. 19 respecto de la no aplicación a países calificados como paraísos fiscales y la aplicación preferente del régimen de transparencia fiscal que dejaría limitada la aplicación del régimen de exención del artículo 19 a los países de la Unión Europea en los que, al margen de convenios particulares, ha de existir armonización fiscal, minimiza las repercusiones de la omisión del requisito del que tampoco la parte recurrente extrae lesivas consecuencias más allá de la mención de aquel.

TERCERO.—Denuncia asimismo el representante de la Administración estatal la infracción de la regla 11 del artículo 4 del Concierto ya que el art. 46.1 de la NF 3/1996 tras la modificación operada por el artículo 6.2 impugnado, fija el límite de las deducciones por encima del establecido en el artículo 37 de la Ley 43/1995.

A tenor de la citada regla, "las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra", afecta a lo que se ha dado en llamar la "neutralidad económica del concierto", si bien la parte recurrente reconoce que la modificación operada en el artículo 46.1 de la NF sólo se traduce, y es lo que, en definitiva impugna, en un incentivo a la ubicación de capitales y realización de actividades empresariales en el Territorio Histórico de Bizkaia, que de otro modo se realizarían en otros lugares del Estado.

Dice la STS de 12 de septiembre de 1996, al filo de examinar el principio de armonización de ordenamientos, que, "... en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4.º del Concierto Económico", y como ha tenido ocasión de declarar la jurisprudencia constitucional en sentencias como la 64/1990, de 5 de abril, F.J. Quinto: "Ha de ponderarse, por esta razón, la compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando a tal efecto, la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional, en cuanto «espacio económico unitario» (STC 87/1985, fundamento jurídico 6.º), más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, pueden proyectarse sobre el mismo". "Útil será, a este respecto, tener presente la doctrina expuesta en las SSTC 37/1981 y 88/1986. En la primera, ha precisado este Tribunal que no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional es necesariamente contraria al art. 139.2 de la Constitución, sino que lo será cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada (fundamento jurídico 2º). Por su parte, la STC 88/1986 ha señalado que «la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que:

la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles» (fundamento jurídico 6.º)".

A criterio de esta Sala, afirmable en principio la competencia del Territorio Histórico de Bizkaia para dictar la regulación tributaria que se impugna, —artículo 17.º C. Econ.—, y, manteniendo, como dice el Preámbulo, el esquema de la Ley de Sociedades de Régimen común, pero por otra parte, teniendo en cuenta las características de la economía del Territorio Histórico, ninguna razón, se ofrece para acreditar que, como consecuencia de la existencia de una diferencia de cinco puntos en cuanto el límite de las deducciones aplicables, y con la posibilidad tanto en la normativa estatal como en la foral de aplicar las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota en los ejercicios sucesivos, se pueda producir un incentivo determinante u originador de distorsiones en el mercado, habida cuenta la posibilidad de que en el Territorio Histórico puedan aplicarse tipos impositivos o bonificaciones no idénticas a las del resto del Estado, STS 19 de julio de 1991, y que, como también hemos afirmado, en la decisión de establecimiento de las empresas, influyen factores de toda índole no sólo los fiscales, por lo que debe rechazarse la infracción de la regla 4.11 de la Ley del Concierto.

CUARTO.—No concurren motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes de conformidad con el artículo 131.1 de la LJCA.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que desestimamos el Recurso Contencioso Administrativo Interpuesto por el Abogado del Estado contra el artículo 6, apartados 1 y 2 de la NF 5/1996, de Medidas Tributarias de Bizkaia, por la que se da nueva redacción a los artículos 19 y 46.1 de la NF 3/1996 del Impuesto de Sociedades de Bizkaia y declaramos que los citados preceptos son conformes a derecho, por lo que los confirmamos sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-55

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 24 de julio de 1998

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 3

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Unidad de mercado
- Incentivos fiscales
- Libertad de competencia empresarial

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso administrativo contra el artículo 72 y la Disposición Adicional Cuarta de la NF 7/1996 de 26 de diciembre, de las Juntas Generales de Bizkaia, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia.

El método impugnatorio empleado por el representante de la Administración Estatal, es de carácter horizontal, en cuanto compara la Norma Foral citada, con la normativa existente en Territorio común, y, vertical, en la medida en que entiende vulnerados determinadas reglas de armonización, previstas en el artículo 4 de la Ley 12/1981, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En primer lugar, expresa la parte recurrente que el artículo 72 de la Norma Foral impugnada da nueva redacción al artículo 49, apartados 1 y 2 de la NF 3/1996, del Impuesto de Sociedades, permitiendo participaciones superiores al 25 por 100 en el capital social de las pequeñas y medianas empresas de otras entidades que no tengan tal condición, siempre que se trate de fondos o sociedades de capital riesgo o sociedades de promoción de empresas como consecuencia del cumplimiento de su objeto social, y sostiene que los incentivos fiscales previstos en dicha Norma Foral son superiores a los establecidos en la Ley del territorio común 43/1995, tanto en el ámbito subjetivo de aplicación como por su contenido, particularmente en lo referido a la pequeña empresa; y, asimismo, considera que el régimen de incentivos contenido en la Disposición Adicional impugnada contraviene lo establecido en el artículo 4.11 de la Ley del Concierto Económico, al suponer una posibilidad de distorsión en la asignación de recursos.

Con carácter previo, ha de recordarse el criterio de esta Sala de lo Contencioso Administrativo, sostenido ya en diversas sentencias, entre otras las de 30 de noviembre de 1991 y 7 de febrero de 1994, que mantiene que la competencia de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, en la materia que nos ocupa, tiene su fundamento último en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, por la que se amparan y respetan los derechos históricos de los Territorios Forales y la actualización general de dicho régimen foral, que se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía; el Estatuto de Guernica, de 18 de diciembre de 1979, en su Título III, bajo el epígrafe "Hacienda y Patrimonio", establece que "El País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma" (artículo 40), y "las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán regulada mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios" (artículo 41.1), pudiendo los Territorios Históricos "mantener, establecer y regular dentro de su territorio, el régimen tributario" (artículo 41.2.a), y "la exacción, gestión, liquidación e inspección de todos los Impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas, y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará dentro de cada Territorio Histórico por las respectivas Diputaciones Forales" (artículo 41.2.b) y, por tanto, con autonomía financiera de ingreso y no sólo de gasto; recordando este régimen especial, la Disposición Adicional Segunda en su párrafo 5, dela Ley de Bases del Régimen Local, de 2 de abril de 1985; su materialización y desarrollo se efectuó en la Ley del Concierto Económico, de 13 de mayo de 1981, que reitera las competencias positivamente en su artículo segundo, y las excluidas, por corresponder al Estado, en el artículo sexto. Ahora bien, las reglas armonizadoras del artículo 4, aunque directamente tienen esa finalidad (artículos 3.3 LCE y 41.2 EAPV), indirectamente contribuyen a señalar o a hacer explícitas algunas de las facultades de los Territorios Históricos, a través de la técnica legislativa de indicar cuándo su ejercicio se entiende no armonizado con el sistema tributario común.

Desde otra perspectiva, las reglas armonizadoras lo son en función del ejercicio de competencias claramente delimitadas, no simplemente administrativas, sino también las de entidad superior propias de los Territorios Históricos y de sus Instituciones Forales.

En tal sentido cabe señalar que los principios de política económica general están basado en la unidad del orden económico, cuya competencia incumbe exclusivamente al Estado, a través de las "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica (artículo 149.1.13 CE), determinando las orientaciones de la política económica general a través de directrices o planificaciones (para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimar el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución (artículo 131.1 CE), conduciendo a las actividades económicas a esas finalidades; y, de acuerdo con ellas, pero con la autonomía que confiere ejercitar una competencia exclusiva en cuanto a la "promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco" (artículo 10.25 EAPV), la Comunidad Autónoma debe atender al interés general cuyo amparo le compete y, a su vez, en otro orden de competencias, también propias, el Territorio Histórico, en lo que aquí interesa, debe proceder a adecuar el sistema tributario a las peculiaridades de la situación económica en su ámbito territorial, dentro de las coordinadas generales económicas de la Comunidad Autónoma. Por tanto, los criterios económicos que sigan por el Territorio Histórico no tienen que ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o con los del Estado, ni aún en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado, que es consecuencia del de unidad del orden económico; y, por ello, las incidencias en el

mercado no son un obstáculo, salvo que "intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero no sólo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen", según la sentencia del Tribunal Constitucional, de 20 de noviembre de 1981; y ambos elementos, subjetivo y objetivo, se encuentran nuevamente en la sentencia del mismo tribunal, de 1 de julio de 1986, según la cual la unidad del mercado "no supone uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos" y "la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones; de los Poderes Públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: La regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esta regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas justificadas por su fin; y, por último, que quede, en todo caso, a salvo la igualdad básica de todos los españoles".

La competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico, bajo el marco orientativo antes expuesto, está indirectamente confirmada por el principio de coordinación (artículos 3.3 y 4.1 LCE), que presupone la diversidad y el contraste de todas aquellas reglas armonizadoras que exijan estricta igualdad (artículo 4, apartados 3, 4 5 y 6 LCE) con los restantes; y es de interés precisar que el ejercicio de esa competencia, supuesta la igualdad básica de todos los españoles y la prohibición de medidas obstaculizadoras de la libre circulación de personas o bienes o del libre establecimiento, puede, en ocasiones, incidir extramuros de la Comunidad legítimamente, pues la privación "de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldría necesariamente a privarlas, pura y simplemente, de toda capacidad de actuación —STC de 6 de noviembre de 1981—, y "nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisibles constrictión de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado" —STC de 2 de junio de 1987—; Y ello para el supuesto de que la comentada incidencia hubiere sido acreditada, circunstancia que no concurre en el presente caso.

SEGUNDO.—En otro orden cosas y en la medida en que los preceptos en cuestión de la Norma Foral de referencia, pretenden establecer una serie de incentivos fiscales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades, y éste, es un tributo concertado de normativa autónoma, siendo indiscutible la competencia del Territorio Histórico para establecer y regular su régimen jurídico, es difícil, como ya se decía en nuestra sentencia de 12 de Febrero de 1998, recaída en el recurso, nº 2066/95, aceptar como punto de partida, la mera comparación de diferencias impositivas entre el régimen común y el que resulta del ejercicio de la autonomía en materia fiscal, sin perjuicio, en todo caso de la observancia de los criterios de armonización.

En éste sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991, nos recuerda que "con base en el precepto transcrito, no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos; ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense, -mejor en un mero copista, decimos nosotros-, con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple el permiso concedido en el artículo 41-2 (EAPV) citado, que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de (establecerlo) y de (regularlo) lo que es distinto del mero (mantenimiento) e implica desde luego innovación (establecer) o modificación (regular)".

TERCERO.—Imputa la parte recurrente a la NF 7/1996 un carácter distorsionador de la libre circulación de capitales pues va a influir en la decisión de establecer su domicilio fiscal y localizar sus inversiones, con infracción de la regla 11 del artículo 4 del Concierto Económico, según la cual "las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y manos de obra".

La sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996 a fin de examinar el principio de armonización de ordenamientos, que "en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4º del Concierto Económico...", y como ha tenido ocasión de declarar la jurisprudencia constitucional en sentencias como la 64/1990, de 5 de abril, F.J. Quinto: "ha de ponderarse, por ésta razón la compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando a tal efecto, la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional, en cuanto «espacio económico unitario» (STC 87/1985, fundamento jurídico 6º), más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, pueden proyectarse sobre el mismo".

"Útil será, a éste respecto, tener presente la doctrina expuesta en las SSTC 37/1981 y 88/1986. En la primera, ha precisado este Tribunal que no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional es necesariamente contraria al artículo 139.2 de la Constitución, sino que lo será cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada (fundamento jurídico 2º). Por su parte, la STC 88/1986 ha señalado que, la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y, por último, que quede en todo

caso a salvo, la igualdad básica de todos los españoles (fundamento jurídico 6º)".

A juicio de la Sala, afirmable en principio la competencia del Territorio Histórico de Bizkaia para dictar la regulación tributaria que se impugna —artículo 17 C. Económico—, ninguna razón, expuesta procesalmente o inferible racionalmente abona la falta de proporcionalidad y adecuación causal entre el fin perseguido por la Norma Foral, en lo referente a los incentivos que regula y las medidas de incentivo fiscal dispuestas, pues no se procede a drásticas reducciones de la carga impositiva ni a procurar otras medidas de incentivo que por su llamativo con el entorno fiscal general constituyan indirectos pero efectivos instrumentos de quiebra de la unidad de mercado, ni desmientan la igualdad básica a que el artículo 139.2 CE se refiere, y tampoco las repercusiones perturbadoras para el mercado unitario pueden quedar delimitadas de manera concreta y precisa más allá de aquella interacción económica que las hace inevitables en alguna medida.

En consecuencia con lo expuesto y ante la falta de concreción y debida justificación por parte de la Administración demandante de los efectos distorsionadores en la asignación de recursos, comprobados o siquiera previsibles, derivados de la aplicación de los preceptos de la Norma Foral que impugna, y frente a la improcedencia de especulaciones sobre hipótesis de futuro, más propio de la ciencia económica, debe rechazarse este motivo impugnatorio.

CUARTO.—No concurren motivos para efectuar expresa imposición de costas a ninguna de las partes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que desestimamos el Recurso Contencioso Administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra la NF 7/1996 de las Juntas Generales de Bizkaia y declaramos que la misma, desde la perspectiva en que ha sido enjuiciada, es conforme a derecho. Sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-56

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 31 de diciembre de 1998

Recurso: Contencioso-administrativo

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 44

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Interés de demora
- Recaudación
- Infracciones y sanciones tributarias
- Amnistías fiscales

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, son objeto de impugnación los artículos 61, 69, 82.1, letras e) y f), 82.3 y 88.3 de la NF 1/1996, de 19 de abril, del Territorio Histórico de Vizcaya, de Modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria de dicho Territorio.

La Administración del Estado entiende que la regulación que se contiene en la Norma Foral del recargo en las declaraciones presentadas fuera de plazo es contraria al ordenamiento jurídico, por cuanto que habiendo declarado el Tribunal Constitucional la naturaleza indemnizatoria de dicho recargo (STC de 13 de noviembre de 1995), cabe hacer extensivos a éste la doctrina contenida en la sentencia 14/ 1986, de 31 de enero, del Tribunal Constitucional, según la cual el interés de demora debe tener un tratamiento uniforme en todo el territorio nacional, con independencia de quien sea el Ente Público acreedor, siendo la regulación de esta materia competencia exclusiva del Estado; respecto del artículo 69 de la Norma Foral impugnada, sostiene la parte recurrente que vulnera lo dispuesto en la Ley General Tributaria que impone la regulación por Ley de la condonación de deudas; finalmente, en relación con el régimen de infracciones y sanciones que establecen los artículos 82.1 e) y f), 82.3 y 88.3 de la Norma cuestionada, opone el Abogado del Estado la competencia exclusiva del Estado en materia sancionatoria, ex artículo 149.1.10 de la Constitución, y en materia de Hacienda General (art. 149.1.14º CE), dentro de la cual incluye el régimen sancionador aplicable con carácter general en materia tributaria; resultando tales infracciones, en su conjunto, contrarias, además, a la regla de armonización primera del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico. Y solicita que por este Tribunal se dicte una sentencia por la

que, estimándose el recurso interpuesto, se anulen los preceptos impugnados por resultar disconformes con el ordenamiento jurídico.

Las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y la Diputación Foral de Vizcaya, partes demandada y codemandada, respectivamente, se oponen a los motivos de impugnación y pretensiones de la Administración demandante, e interesa que por este Tribunal se dicte una sentencia desestimatoria del recurso por la que se declare que los preceptos impugnados son conformes a Derecho.

SEGUNDO.—En primer lugar, cabe señalar que la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCE), en la redacción dada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, establece en su artículo 4 normas de armonización que habrán de ser respetadas por los Territorios Históricos al establecer su Sistema Tributario; disponiendo la primera de dichas normas armonizadoras la aplicación de la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en dicha Ley.

La sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 13 de noviembre de 1995, una vez descartada su finalidad represiva, ha expresado que: "El recargo previsto en el art. 61.2 LGT cumple inequívocamente una función resarcitoria, en cuanto que uno de sus ingredientes es precisamente el importe de los intereses de demora. Pero en la medida en que excede de dicho importe hasta alcanzar el 10 por 100 de la deuda tributaria, no cabe atribuirle aquella función: el perjuicio derivado de un pago tardío está en directa relación con el tiempo de retraso de suerte que la indemnización correspondiente ha de aumentar en proporción a la tardanza, en tanto que aquí el exceso que el 10 por 100 implica sobre los intereses de demora es una cifra que va disminuyendo con el tiempo y que incluso llega a desaparecer"; y, seguidamente, que: "En realidad la figura completa que aparece en el art. 61.2 LGT, aparte el cometido resarcitorio ya mencionado, tiene una clara función disuasoria de la tardanza en el pago de los tributos"; y concluye: "... el art. 61.2 LGT, que no solo introduce el recargo sino que elimina las sanciones, opera estimulando un pago que aunque ya es tardío, se trata de adelantar en el tiempo para que se produzca antes del requerimiento. Es decir, el recargo estimula negativamente el pago puntual ante la amenaza de que, en caso de inobservancia del plazo, la deuda se incremente. Y además, una vez producido el incumplimiento del plazo de ingreso del tributo, supone un estímulo positivo para que el contribuyente regularice de manera voluntaria su situación fiscal, en la medida en que el importe del recargo es inferior al de las sanciones que le serían impuestas si no rectifica de manera voluntaria su omisión y da lugar a la actuación recaudatoria de la Administración tributaria. Con el recargo cuestionado se consigue, pues, un doble fin: estimular el pago puntual de la deuda, en evitación de las dificultades de tesorería y los daños que puede provocar a la Hacienda Pública el retraso masivo en el pago de los tributos, y, además, estimular que, una vez producido el retraso, el pago, aunque tardío, se efectúe de manera voluntaria, evitando así la puesta en marcha de los mecanismos de inspección y sanción de la Administración tributaria".

De otro lado, es claro que el interés de demora que se aplica a las relaciones jurídico-tributarias constituye un concepto de esta naturaleza y, por tanto, sometido a las medidas de coordinación a que hace referencia la señalada norma primera del artículo 4 LCE, esto es, a la Ley General Tributaria y demás disposiciones que se dicten en su desarrollo, sin que los Territorios Históricos puedan introducir en su Sistema Tributario uno diferente al del Estado, el Tribunal Constitucional (Sent. 14/1986, de 31 de enero) ha despejado toda duda al respecto, al declarar que "La determinación cuantitativa del

interés de demora de estos créditos ha de merecer un tratamiento unitario en todo el territorio nacional, por lo ya expuesto y porque, en esa misma línea de ideas, al consistir en un simple incremento de la deuda tributaria, motivado por el impago del crédito principal, bien se considere de cariz sancionatorio para el deudor, o de resarcimiento para el ente titular del crédito, no se advierte motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según sea la Entidad acreedora, sino que, por el contrario, debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1.18 de la CE, sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas".

De todo lo cual se desprende la consecuencia de que, descartada la naturaleza sancionadora del examinado recargo, por razón del fin perseguido, y su disimilitud con el interés de demora, por exceder cuantitativamente del mismo y constituir, a diferencia de aquél, un estímulo al cumplimiento de las obligaciones tributarias, negativo, respecto del pago puntual, y, positivo, para la regularización voluntaria de la situación fiscal del sujeto pasivo, no es posible, como pretende la Administración demandante extender los principios interpretativos que respecto del interés de demora se contienen en la sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986, de 31 de enero, que, de otra parte, tampoco se aviene al concreto supuesto examinado en que el precepto discutido —art. 61 NFGT— no modifica cuantitativa ni cualitativamente el interés de demora, sino que aplica de forma minorada el recargo, al que añade intereses de demora en un periodo (entre el cuarto y el decimosegundo mes) en que la normativa del territorio común exonera de tales intereses de demora.

Así las cosas, tampoco cabe apreciar una vulneración de la regla primera de armonización fiscal, prevista en el artículo 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, desde el momento en que una medida de estímulo al cumplimiento de las obligaciones tributarias, como es el recargo previsto en el artículo 61 de la norma impugnada, según interpretación dada por el Tribunal Constitucional, no resulta incardinable en ámbitos como los que comprenden los términos terminología, sistemática y conceptos, que la Ley del Concierto somete, como medida de coordinación, al imperio de la Ley General Tributaria, ni merece, por tanto, el reproche que de su tratamiento foral hace el Abogado del Estado.

TERCERO.—A distinta conclusión se llega tras el análisis del artículo 69 de la Norma Foral General Tributaria, modificada por la NF 1/1996, de 19 de abril, en cuanto establece que, excepcionalmente, las deudas tributarias podrán condonarse a propuesta de la Diputación Foral, correspondiendo su aprobación al Pleno de las Juntas Generales, pues, como acertadamente, señala la parte recurrente, si la condonación de deudas sólo puede verificarse en virtud de la Ley y en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen, a tenor de lo que disponen los artículos 10.f) y 69 de la Ley General Tributaria, 30.2 de la Ley General Presupuestaria, de 23 de septiembre de 1988, y la propia regla armonizadora séptima del artículo 4 de la Ley 12/ 1981, de 13 de mayo, cuando establece que no se concederán amnistías tributarias, cualquiera que sea su denominación, salvo que previamente se establezcan con carácter general mediante Ley votada en Cortes Generales, el precepto impugnado, al prescindir del principio de reserva de Ley como manifestación del de legalidad, principio esencial en todo Estado de Derecho que se apoye en el imperio de la Ley como expresión de la voluntad popular (Preámbulo, artículos 1, 9, puntos 1 y 3, 103.1 y 106.1 de la Constitución Española), resulta contrario a Derecho y, por ello, afectado de radical nulidad.

Otro tanto puede decirse de los demás preceptos impugnados (artículos 82.1, letras e) y f), 82.3 y 88.3), que regulan de forma diferente la materia referida a las infracciones y

sanciones tributarias, por su clara oposición a lo establecido por la normativa del territorio común, con infracción de lo establecido en el número 3 del artículo 35 de la Ley del Concierto Económico entonces vigente, que dispone que las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco aplicarán la normativa sancionadora común prevista en la Ley General Tributaria a las infracciones cometidas en tributos de su competencia; y con exceso en el ejercicio competencial, a tenor de lo dispuesto en el artículo 149.1.1º de la Constitución en la vinculación que el Tribunal Constitucional efectúa de la materia sancionadora con la regulación de las condiciones básicas que garanticen el principio de igualdad de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones, al decir que: «el art. 149.1.1 CE supone un límite a la normación sancionadora autonómica, derivado de su carácter de normación limitada *ratione loci*, y ello en función de que la previsión de ilícitos administrativos suponga siempre una delimitación negativa del ámbito del libre ejercicio del derecho, cuya igualdad de goce en todo el territorio nacional trata de asegurar el art. 149.1.1. Como tal límite implica que aunque la legislación sancionadora autonómica pueda modular tipos y sanciones, al hacerlo no debe romper “la unidad en lo fundamental del esquema sancionatorio”. En el caso de que la norma sancionadora autonómica introduzca tipos o prevea sanciones que difieran de los recogidos en la normación establecida por el Estado para todo el territorio nacional, es exigible que esa desigualdad tenga un fundamento razonable, de modo que las disposiciones autonómicas “no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio” (art. 149.1.1 CE)» —STC 87/1985—, y que: "Para que pueda operar ese límite específico y excepcional del artículo 149.1.1 CE, en su función de asegurar la igualdad en el ejercicio de derechos y cumplimiento de deberes constitucionales en todo el territorio del Estado (...), han de darse dos condiciones, en primer lugar, la existencia de un «esquema sancionatorio» estatal, que afecte a estos derechos y deberes constitucionales, y, en segundo lugar, que la normativa sancionadora autonómica suponga una divergencia cualitativa sustancial respecto a esa normativa sancionadora estatal que produzca una ruptura de la unidad en lo fundamental del esquema sancionatorio..." —STC de 20 de junio de 1991—.

CUARTO.—De cuanto ha quedado expuesto y ha sido razonado, procede la parcial estimación del recurso interpuesto, en cuanto que los artículos 69, 82.1, letras e) y f), 82.3 y 88.3. de la NF 1/1996, de 19 de abril, del Territorio Histórico de Vizcaya, de Modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria, impugnados son disconformes a Derecho y, por tanto, han de ser anulados.

No se aprecian motivos para un expreso pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en este incidente, de conformidad con lo establecido en el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

Ref. TSJPV-57

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 22 de enero de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2630/1998

Ponente: Ramón Castillo Badal.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 3
- Art. 9
- Art. 11
- Art. 17

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre Sociedades
- Pagos a cuenta
- Estructura general impositiva del Estado
- Libertad de competencia empresarial

En la Villa de Bilbao, a veintidós de enero de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 2630/1998 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: el artículo 3 y la disposición adicional del Decreto Foral 41/1998 por el que modifica el Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Decreto Foral 81/1997.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Diputación Foral de Bizkaia, representado por la Procuradora doña Begoña Perea de la Tajada y dirigido por el Letrado don José Luis Echeberría Monasterio.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Ramón Castillo Badal, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 17 de junio de 1998 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el artículo 3 y la

disposición adicional del Decreto Foral 41/1998 por el que modifica el Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Decreto Foral 81/1997; quedando registrado dicho recurso con el número 2630/1998.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho del art. 3 de la disposición adicional del Decreto Foral 41/1998, de la Diputación Foral de Vizcaya.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestime el recurso contencioso-administrativo núm. 2630/1998, interpuesto por la Administración del Estado contra el art. 3 y la disposición adicional del Decreto Foral 41/1998, de la Diputación Foral de Bizkaia.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 12-1-1999 se señaló el pasado día 19-1-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso-administrativo contra el artículo 3 y la disposición adicional del Decreto Foral 41/1998 por el que modifica el Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Decreto Foral 81/1987.

Entiende el representante de la Administración Estatal que con la modificación operada en el artículo 56 ñ) del DF 81/1987 y en el 43.2 k) del Reglamento del IRPF respecto de la obligación de retener e ingresar a cuenta en los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles urbanos se produce la práctica inoperancia de tal obligación, que, de haber existido en el momento de la modificación del Concierto Económico por la Ley 38/1997 hubiera dado lugar a aplicar la retención en los mismos términos que respecto de los rendimientos de capital mobiliario. Considera que para mantener el funcionamiento interno del sistema tributario la retención debe existir en el territorio del Estado en los mismos términos, ya que, de otro modo se infringen los artículos 3.1.2 y 4 c) de la Ley del Concierto en cuanto se produce un efecto discriminatorio del resto del territorio nacional.

La Administración demandada se opone e interesa una sentencia desestimatoria al entender que el TH, de conformidad con los artículos 7 y 17 del Concierto Económico en la redacción dada por la Ley 38/1997 puede establecer la retención con el alcance que estime conveniente, como así ha efectuado.

SEGUNDO.—Los preceptos recurridos dan nueva redacción al artículo 56 ñ) del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio por el que se aprueba el Reglamento del

Impuesto de Sociedades, así como al artículo 43.2 k) del Decreto Foral 20/1992, de 10 de marzo, del Reglamento del IRPF. La redacción en ambos casos es idéntica para los dos tributos y queda del siguiente modo:

No existirá obligación de retener ni de ingresar a cuenta respecto de:

Los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

- Cuando se trate de arrendamientos de vivienda por empresa para sus empleados.
- Cuando la renta satisfecha por el arrendatario a un mismo arrendador no supere las 150.000 pesetas anuales.
- Cuando el arrendador esté obligado a tributar por alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre actividades económicas, aprobadas por el Decreto Foral Normativo 1/1991, de 30 de abril.

La diferencia se encuentra en este último apartado, al haberse suprimido la exigencia inicial y que mantiene el Real Decreto 113/1998, de 30 de enero y que no resulte cuota cero.

Es decir que, en la normativa común no existe obligación de practicar retención por el alquiler de bienes inmuebles, cuando el arrendador esté obligado a tributar por la actividad de alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana a efectos del IAE, pero con la condición de que no resulte cuota cero, en cambio, en la Normativa foral se suprime esta exigencia o requisito, de modo que resulta indiferente el resultado del ejercicio de la actividad, y, en tales supuestos en que exista obligación de tributar por el epígrafe correspondiente del IAE no se impone la obligación de retener.

TERCERO.—Entrando en los motivos impugnatorios alega el Abogado del Estado la infracción del artículo 3.1.2 de la Ley del Concierdo, no modificado por la Ley 38/1997 y que dentro de los principios generales que deben seguir los Territorios Históricos a la hora de establecer el sistema tributario se recoge el de atención a la estructura general impositiva.

Reconoce el demandante que de conformidad con los artículos 7 y 17 de la LCE estamos en presencia de tributos concertados de normativa autónoma por lo que podrían establecer la retención con el alcance que tengan por conveniente y, efectivamente así es a la vista además del artículo segundo de la actual redacción dada por la Ley 38/1997. Sin embargo entiende el actor que la propia regulación de la retención a propósito de los rendimientos del capital mobiliario, artículo 12 obliga a entender que, de haberse previsto entonces la retención para esos rendimientos el régimen hubiera sido el mismo.

Como ha tenido ocasión de afirmar en varias ocasiones el Tribunal Constitucional, por todas la Sentencia 19/1987, de 6 de marzo, y la Sentencia 116/1994, de 18 de abril, el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas.

Ahora bien, admitiendo que en la Ley 38/1997 no se contempla la retención a cuenta de los rendimientos del capital inmobiliario y que el artículo 12.3 dispone que «en la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere este artículo las

Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común se trata ahora de ver cuál ha sido el origen de esa retención y la finalidad que persigue». En este sentido la Exposición de Motivos del Real Decreto 113/1998, de 30 de enero, por el que se modifican determinados artículos de los Reglamentos del IRPF y del IS referentes a retenciones y otros pagos a cuenta respecto a las modificaciones operadas en el primer tributo, destaca el sometimiento a retención o ingreso a cuenta a determinados rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos. Y como fundamento de las modificaciones aduce que pesa de manera importante la contribución efectiva en la recaudación de este impuesto de los rendimientos del trabajo, sin duda como consecuencia de las retenciones que soportan origen, al operar éstas como mecanismos de control y de pago anticipado. Esta circunstancia obliga a la Administración Tributaria a buscar fórmulas mediante las cuales otros tipos de rentas de más difícil control vayan aumentando su participación en la recaudación, de igual forma que ya lo hacen las rentas del trabajo, pues no puede desconocerse la estrecha relación que existe entre el sistema de retenciones a cuenta y las rentas declaradas. En esta línea de actuación es donde encuentra su justificación el sometimiento a retención de los rendimientos correspondientes al arrendamiento de inmuebles urbanos, sometimiento que no obrará en aquellas situaciones en que esta actividad esté suficientemente controlada en otros impuestos, pues este control permite la exoneración de la obligación de retener a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades, así como en aquellas situaciones en las que las bajas rentas de los alquileres generalmente congeladas, o el hecho de tratarse de viviendas hacen aconsejable esa exoneración.

Resulta entonces que de lo que se trata, es de que vayan aflorando otras rentas distintas de las del trabajo, a fin de obtener una mayor recaudación y que en el caso concreto que nos ocupa, el sometimiento a retención de los rendimientos derivados del capital inmobiliario se justifica únicamente, en la medida en que la actividad cuyo ejercicio genera los rendimientos no sea controlada a través de otras figuras impositivas. A partir de aquí, se deduce sin dificultad que el sometimiento a retención no tiene nada que ver, ni afecta, a la estructura general impositiva pues ésta no se ve en absoluto alterada porque aquélla exista o no, pues el propio Real Decreto admite que el sometimiento no obrará en aquellas situaciones en las que ésta actividad esté suficientemente controlada en otros impuestos, pues este Control permite la exoneración de la obligación de retener a cuenta del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, dejando, en consecuencia un margen a la hora de fijar o no una retención a cuenta, lo que demuestra que no incide en la estructura del impuesto teniendo en cuenta la finalidad que persigue el pago a cuenta, facilitar a los ciudadanos el pago de las deudas tributarias y periodificar los ingresos que el Tesoro necesita.

No es acogible, salvo como recurso dialéctico, el argumento relativo a que en el caso de los rendimientos derivados del capital mobiliario, el concierto establece iguales tipos de retención y que, por tanto si se hubiera incluido en el mismo la retención a cuenta en el caso de los rendimientos de naturaleza inmobiliaria se hubiera seguido en el mismo criterio, en primer lugar porque falta la premisa inicial, es decir, no se contempla la retención, pero además la finalidad perseguida, según se trate de uno u otro tipo de rendimiento, y sobre todo, las consecuencias son distintas. Así, en el caso de los rendimientos del capital mobiliario, la aplicación de tipos distintos en la retención puede afectar de manera notable a los principios que rigen la armonización fiscal, pensemos, por ejemplo en las consecuencias derivadas de un régimen distinto en las operaciones de pasivo de Bancos y Cajas de Ahorro en territorio común o foral, pero, no se presenta el

problema con el mismo perfil en el caso de los rendimientos del capital inmobiliario, porque la retención a cuenta no se impone siempre como algo imperativo sino que admite excepciones, como antes veíamos, y responde además a una finalidad diferente, es decir, el control de las rentas que tienen tal origen.

Por tanto en el ámbito de los tributos concertados de normativa autónoma como es el caso, el TH puede determinar en qué medida, a través de otras figuras impositivas existe un control suficientemente operativo que permita verificar que los rendimientos derivados del arrendamiento se sujetan al IRPF y al IS, sin necesidad de aplicarles una retención a cuenta, y sin que esa circunstancia afecte a la estructura de los impuestos ni a la recaudación que por tales figuras se espere obtener.

CUARTO.—Alega el Abogado del Estado, que se produce una infracción del artículo 4 c) del Concerto, es decir, de los principios que han de presidir la armonización fiscal frente al Estado en la elaboración de su normativa tributaria por parte de los Territorios Históricos y que aquí se concreta en que éstos «respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos».

La parte recurrente, fundamenta la impugnación en el carácter discriminatorio que supone el que, con la normativa foral, resulta prácticamente inoperante la retención en la medida en que, aunque resulte una cuota positiva en el IAE no se practicará aquella, a diferencia del resto del Estado, donde sólo se elimina la obligación de retener cuando resulte cuota cero en dicho impuesto.

Sin embargo el término de comparación empleado no es válido, porque como decimos más arriba, la obligación de retener a cuenta no se introduce con carácter general sino que admite excepciones, como en el caso de rentas bajas o viviendas proporcionadas por empresas a sus empleados, pero que incluso admite la no retención cuando la actividad de arrendamiento se halla controlada por otros impuestos.

Es la propia norma estatal la que relativiza la exigencia de la cuenta, que se establece en función de otras figuras impositivas, de donde se deduce que no puede hablarse de efecto discriminatorio, cuando el propio Decreto 113/1998 admite situaciones diferentes que darán lugar o no a la exigencia de la retención a cuenta, pues será entonces el mayor o menor grado de control de la actividad arrendadora y de los rendimientos derivados de la misma, el que determine si se justifica o no la procedencia de aplicar la retención, y, como no se ha demostrado por la parte recurrente que en el Territorio Histórico de Bizkaia el conocimiento o control de aquella actividad sea inferior o cuando menos igual, que en el resto del territorio del Estado, de tal modo que la no exigencia de retención a cuenta para estos rendimientos, carezca de justificación desde esta perspectiva del trato desigual, procede rechazar este motivo impugnatorio, y con él, el recurso.

No concurren circunstancias que aconsejen un pronunciamiento especial sobre costas. Artículo 131.1 de la LJCA.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra el artículo 3 y la disposición adicional del Decreto Foral 41/1998 de la Diputación Foral de Bizkaia y declaramos que los citados preceptos son conformes a derecho. Sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-58

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 29 de enero de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 908/1998

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 3

Voces:

- Incentivos fiscales
- Unidad de mercado
- Libertad de competencia empresarial
- Principio de igualdad

En la Villa de Bilbao, a veintinueve de enero de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 908/1998 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: la disposición adicional décima de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa, para el año 1998, interesando el dictado de una sentencia estimatoria del recurso por la que se declare la nulidad del precepto impugnado.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales de Guipúzcoa, representado por la Procurador doña Begoña Urizar Arancibia y dirigido por el Letrado don Ignacio Chacón.

Como coadyuvante, Diputación de Guipúzcoa, representada por la Procuradora doña Begoña Urizar Arancibia y dirigida por el Letrado don Ignacio Chacón.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 27 de febrero de 1998 tuvo entrada en esta Sala escrito en el Abogado del Estado actuando en nombre y representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la disposición adicional décima de

la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa, para el año 1998, interesando el dictado de una sentencia estimatoria del recurso por la que se declare la nulidad del precepto impugnado; quedando registrado dicho recurso con el número 908/1998.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho de la disposición adicional décima de la Norma Foral 7/1997, del Territorio Histórico de Guipúzcoa.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestimando la demanda formulada de adverso, confirme en todos sus términos el Texto Legal impugnado con los demás pronunciamientos a que hubiere lugar.

CUARTO.—En el escrito de contestación de la parte coadyuvante en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestimando el presente recurso declare ajustada a Derecho la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre por la que se aprueban los Presupuestos del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 1998.

QUINTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.—Por Resolución de fecha 13-1-1999 se señaló el pasado día 19-1-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso-administrativo contra la disposición adicional décima de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa, para el año 1998, interesando el dictado de una sentencia estimatoria del recurso por la que se declare la nulidad del precepto impugnado.

La Administración Foral demandada, Juntas Generales de Guipúzcoa, como la parte codemandada, Diputación Foral de Guipúzcoa, se oponen a cuantos fundamentos y pretensiones deduce la parte actora y solicitan que por este Tribunal se dicte una sentencia desestimatoria del recurso y confirmatoria de la disposición impugnada.

SEGUNDO.—Como único motivo impugnatorio, alega el Abogado del Estado que se ha infringido por la Norma Foral controvertida la letra c) del artículo 4 de la vigente Ley del Concierto Económico, modificado por Ley 38/1997, de 4 de agosto, que impide que las referidas normas forales menoscaben la competencia empresarial o distorsionen la asignación de recursos o el libre movimiento de capitales.

Ha dicho el Tribunal Supremo, en Sentencia de 12 de septiembre de 1996, al filo de examinar el principio de armonización de ordenamientos, que, «... en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4 del Concierto Económico...», y como ha tenido ocasión de declarar la jurisprudencia constitucional en Sentencias como la 64/1990, de 5 de abril, F. Quinto: «Ha de ponderarse, por esta razón, la compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando a tal efecto, la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional, en cuanto "espacio económico unitario" (STC 87/1985, fundamento jurídico 6º), más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, pueden proyectarse sobre el mismo». «Útil será, a este respecto, tener presente la doctrina expuesta en las SSTC 37/1981 y 88/1986. En la primera, ha precisado este Tribunal que no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional es necesariamente contraria al art. 139.2 de la Constitución, sino que lo será cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada (fundamento jurídico 2º). Por su parte, la STC 88/1986 ha señalado que "la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles" (fundamento jurídico 6º)».

En el supuesto que se examina, la disposición adicional décima de la Norma Foral 7/1997 establece que las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas desde el 1 de enero de 1997, que excedan de dos mil quinientos millones de pesetas, según acuerdo de la Diputación Foral, gozarán de un crédito fiscal del 45 por 100 del importe de la inversión que determine la Diputación Foral, aplicable a la cuota a pagar del Impuesto Personal (Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas); siendo trasladable la deducción a los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a aquél para el que se ha dictado el acuerdo de concesión, sin que se encuentre una deducción equivalente en la legislación estatal. Y es así que la norma de oposición, artículo 4 c) del vigente Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por Ley 38/1997, de 4 de agosto, dispone los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria, deberán respetar y garantizar la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

Examinado el contenido de la disposición impugnada es de ver que los incentivos que en ella se contienen quedan limitados a inversiones en activos fijos nuevos que excedan de dos mil quinientos millones de pesetas, incorporando, así, un elemento restrictivo de acceso al beneficio fiscal, cuya razón de ser no se justifica, de otro lado, en la propia disposición, comportando un factor de discriminación, no ya sólo para aquellas entidades que operen o realicen sus inversiones en activos fijos fuera del Territorio Foral, sino, incluso, para las que operando o invirtiendo en Guipúzcoa no alcancen, sin embargo, dicha cantidad, con infracción del principio de igualdad que proscribe la letra c) del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico.

Desde otra perspectiva, la citada disposición adicional décima, objeto de impugnación, prevé un crédito fiscal del 45 por 100 del importe de la inversión que determine la Diputación Foral, singularizando el beneficio no sólo en su cuantía sino, además, en los hipotéticos destinatarios a discreción de la propia Administración Tributaria, en contradicción con la prescripción que se contiene en el artículo 7 de la Ley General Tributaria según la cual el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada, así como con afeción del principio de seguridad jurídica que proclama el artículo 9 de la Constitución Española.

Cabe aún añadir que el precepto impugnado no se atiene a los presupuestos a que la doctrina del Tribunal Constitucional sujeta la legitimidad de un régimen peculiar y diverso del o de los existentes en el resto de la Nación en materia tributaria, esto es, «que la medida resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin y, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles» (STC 88/1986, fundamento jurídico 6º), no ya porque haya quedado patente el trato discriminatorio inferible de la disposición, sino porque, además, la medida que contiene el beneficio fiscal no guarda proporción con el objeto legítimo que a través de ella pudiera perseguirse, por su carácter no generalizable y restrictivo, por el grado de disponibilidad del beneficio por parte de la Administración y, aún, por la magnitud del incentivo que se sitúa muy por encima de los previstos respecto de los mismos tributos en la normativa del territorio común.

TERCERO.—Si la tesis anteriormente expuesta bastaría para estimar el recurso, parece reforzarla el propio Tribunal Supremo (Sala 3ª, Sección 2ª), en Sentencia de 7 de febrero de 1998, recaída en recurso de apelación interpuesto contra una Sentencia de este Tribunal que, desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Norma Foral 8/1988, de 7 julio, de las Juntas Generales de Vizcaya, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión —consistentes, para el Impuesto de Sociedades, en una deducción o crédito fiscal del 20 por 100 del importe de las inversiones, aplicable sobre la cuota a pagar, pudiendo deducirse el exceso no aplicado en los cuatro ejercicios siguientes; y para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en un crédito del 20 por 100 del importe de las inversiones, aplicable en la cuota a pagar—, la confirmaba, ha estimado la apelación, declarando la anulación procedente, al estimar que la norma impugnada vulnera la prohibición de menoscabar la competencia empresarial, con fundamento en que: «En efecto si, conforme se expresa en las transcripciones hechas en el precedente fundamento de derecho, para ajustarse al fondo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 de la Decisión 93/337/CEE y que el régimen fiscal vasco no entrañe discriminación alguna en el sentido del artículo 52 del Tratado de la Comunidad Europea, sobre libertad de establecimiento y ejercicio de actividades empresariales, ha sido necesario que se dicte la disposición adicional 8ª de la Ley 42/1994 y establecer que los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en

España y que por ello deban someterse a la legislación tributaria del Estado, pero sin poder acogerse a la del País Vasco en el que operen, habrán de ser reembolsados del exceso de los impuestos abonados, calculando la diferencia entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común y el derivado del régimen foral, resulta patente la desigualdad y la diferencia de efectiva presión tributaria global en el interior del espacio fiscal Español»; y más adelante, que: «Así es, porque las otras empresas españolas que operen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, que también son residentes en la Unión Europea, no tendrán reembolso alguno de la reconocida diferencia en los tributos que abonen y quedarán en desventaja competitiva no sólo respecto de las empresas sometidas al régimen general, sino también de las de los demás Estados miembros de dicha Unión Europea que ejerzan actividades en el País Vasco»; concluyendo que: «En estas condiciones y aunque la oposición de la Norma Foral 8/1988 de Vizcaya (aquí impugnada) al artículo 52 del Tratado de la Comunidad Económica Europea haya quedado obviada respecto a los demás Estados miembros de la Unión Europea, mediante una Ley Estatal Española, se ha puesto de manifiesto la vulneración por aquélla de los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como producir una presión fiscal efectiva global inferior a la del territorio común, como límites a la autonomía tributaria del País Vasco».

CUARTO.—De lo expuesto y razonado, debe seguirse la estimación del recurso interpuesto y la anulación de la disposición adicional décima, de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa, para el año 1998.

No se está en el caso de efectuar un especial pronunciamiento sobre el pago de las costas procesales devengadas en esta instancia, de conformidad con lo establecido en el artículo 131.1 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que debemos estimar como así estimamos el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado contra la disposición adicional décima de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa, que, por contraria a derecho, anulamos. Sin condena en las costas procesales devengadas en esta instancia.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-59

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 29 de enero de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 4031/1996

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 44

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Interés de demora
- Recaudación
- Infracciones y sanciones tributarias

En la Villa de Bilbao, a veintinueve de enero de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 4031/1996 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugnan los artículos 59, 82.1, letras g) y h) y 82.3, de la Norma Foral 3/1996, de 23 de abril, del Territorio Histórico de Álava, de Modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria de dicho Territorio.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales de Álava, representada por el Procurador Alfonso José Bartau Rojas y dirigida por el Letrado don Enrique Chávarri Martínez.

Como codemandada Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora M^a Asunción Lacha Otañes y dirigida por el Letrado don Jesús María Ciganda Iriarte.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Enrique Torres y López de la Calle, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 30 de septiembre de 1996 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra los artículos 59, 82.1,

letras g) y h) y 82.3, de la Norma Foral 23/1996, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Álava, de Modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria de dicho Territorio; quedando registrado dicho recurso con el número 4031/1996.

El presente recurso, por disposición legal, se reputa de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se estime el recurso y se declare la no conformidad a derecho de los preceptos impugnados.

TERCERO.—En el escrito de contestación presentado por el Procurador don Alfonso José Bartau Rojas, en representación de las Juntas Generales de Álava, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el presente recurso, contra los artículos citados de la Norma Foral 23/1996, de 5 de julio, declarando que se ajustan plenamente a Derecho.

En el escrito de contestación presentado por la Procuradora doña M^a Asunción Lacha Otañes, en representación de la Diputación Foral de Álava, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el presente recurso, contra determinados preceptos de la Norma Foral 23/1996, de 5 de julio, de Modificación Parcial de la Norma Foral General Tributaria de Álava.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no haberlo solicitado las partes, ni estimarlo necesario la Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 14-1-1999 se señaló el pasado día 26-1-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, son objeto de impugnación los artículos 59, 82.1, letras g) y h) y 82.3, de la Norma Foral 23/1996, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Álava, de Modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria de dicho Territorio.

La Administración del Estado entiende que la regulación que se contiene en la Norma Foral del recargo en las declaraciones presentadas fuera de plazo es contraria al ordenamiento jurídico, por cuanto que habiendo declarado el Tribunal Constitucional la naturaleza indemnizatoria de dicho recargo (STC de 13 de noviembre de 1995), cabe hacer extensivos a éste la doctrina contenida en la Sentencia 14/1986, de 31 de enero, del Tribunal Constitucional, según la cual el interés de demora debe tener un tratamiento uniforme en todo el territorio nacional, con independencia de quién sea el Ente Público acreedor, siendo la regulación de esta materia competencia exclusiva del Estado; respecto al régimen de infracciones y sanciones que establecen los artículos

82.1 letras g) y h) y 82.3 de la Norma cuestionada, opone el Abogado del Estado la competencia exclusiva del Estado en materia sancionatoria, «ex» artículo 149.1.1º de la Constitución, y en materia de Hacienda General (art. 149.1.14º CE), dentro de la cual incluye el régimen sancionador aplicable con carácter general en materia tributaria. Y solicita que por este Tribunal se dicte una sentencia por la que, estimándose el recurso interpuesto, se declare la no conformidad a derecho de los preceptos impugnados.

La Diputación Foral de Álava y las Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, partes demandada y codemandada, respectivamente, se opone a los motivos de impugnación y pretensiones de la Administración demandada e interesa, que por este Tribunal se dicte una sentencia desestimatoria del recurso por la que se declare que los preceptos impugnados son conformes a Derecho.

SEGUNDO.—En primer lugar, cabe señalar que la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCE), en la redacción dada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, establece en su artículo 4 normas de armonización que habrán de ser respetadas por los Territorios Históricos al establecer su Sistema Tributario; disponiendo la primera de dichas normas armonizadoras la aplicación de la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en dicha Ley.

La Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 13 de noviembre de 1995, una vez descartada su finalidad represiva, ha expresado que: «El recargo previsto en el art. 61.2 LGT cumple inequívocamente una función resarcitoria, en cuanto que uno de sus ingredientes es precisamente el importe de los intereses de demora. Pero en la medida en que excede de dicho importe hasta alcanzar el 10 por 100 de la deuda tributaria, no cabe atribuirle aquella función: el perjuicio derivado de un pago tardío está en directa relación con el tiempo de retraso de suerte que la indemnización correspondiente ha de aumentar en proporción a la tardanza, en tanto que aquí el exceso que el 10 por 100 implica sobre los intereses de demora es una cifra que va disminuyendo con el tiempo y que incluso llega a desaparecer»; y, seguidamente, que: «En realidad la figura completa que aparece en el art. 61.2 LGT, aparte el cometido resarcitorio ya mencionado, tiene una clara función disuasoria de la tardanza en el pago de los tributos»; y concluye: «... el art. 61.2 LGT, que no sólo introduce el recargo sino que elimina las sanciones, opera estimulando un pago que aunque ya es tardío, se trata de adelantar en el tiempo para que se produzca antes del requerimiento. Es decir, el recargo estimula negativamente el pago puntual ante la amenaza de que, en caso de inobservancia del plazo, la deuda se incremente. Y además, una vez producido el incumplimiento del plazo de ingreso del tributo, supone un estímulo positivo para que el contribuyente regularice de manera voluntaria su situación fiscal, en la medida en que el importe del recargo es inferior al de las sanciones que le serían impuestas si no rectifica de manera voluntaria su omisión y da lugar a la actuación recaudatoria de la Administración tributaria. Con el recargo cuestionado se consigue, pues, un doble fin: estimular el pago puntual de la deuda, en evitación de las dificultades de tesorería y los daños que puede provocar a la Hacienda Pública el retraso masivo en el pago de la deuda y, además, estimular que, una vez producido el retraso, el pago, aunque tardío efectúe de manera voluntaria, evitando así la puesta en marcha de los mecanismos de inspección y sanción de la Administración tributaria».

De otro lado, es claro que el interés de demora que se aplica a las relaciones jurídico-tributarias constituye un concepto de esta naturaleza y, por tanto, sometido a las

medidas de coordinación a que hace referencia la señalada norma primera del artículo 4 LCE, esto es, a la Ley General Tributaria y demás disposiciones que se dicten en su desarrollo, sin que los Territorios Históricos puedan introducir en su Sistema Tributario uno diferente al del Estado, el Tribunal Constitucional (Sentencia 14/1986, de 31 de enero) ha despejado toda duda al respecto, al declarar que «La determinación cuantitativa del interés de demora de estos créditos ha de merecer un tratamiento unitario en todo el territorio nacional, por lo ya expuesto y porque, en esa misma línea de ideas, al consistir en un simple incremento de la deuda tributaria, motivado por el impago del crédito principal, bien se considere de cariz sancionatorio para el deudor, o de resarcimiento para el ente titular del crédito, no se advierte motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según sea la Entidad acreedora, sino que, por el contrario, debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1.18 de la CE, sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas».

De todo lo cual se desprende la consecuencia de que, descartada la naturaleza sancionadora del examinado recargo, por razón del fin perseguido, y su disimilitud con el interés de demora, por exceder cuantitativamente del mismo y constituir, a diferencia de aquél, un estímulo al cumplimiento de las obligaciones tributarias, negativo, respecto del pago puntual y, positivo, para la regularización voluntaria de la situación fiscal del sujeto pasivo, no es posible, como pretende la Administración demandante extender los principios interpretativos que respecto del interés de demora se contienen en la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986, de 31 de enero, que, de otra parte, tampoco se aviene al concreto supuesto examinado en que el precepto discutido —art. 61 NFGT— no modifica cuantitativa ni cualitativamente el interés de demora, sino que aplica de forma minorada el recargo, al que añade intereses de demora en un período (entre el cuarto y el decimosegundo mes) en que la normativa del territorio común exonera de tales intereses de demora.

Así las cosas, tampoco cabe apreciar una vulneración de la regla primera de armonización fiscal, prevista en el artículo 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, desde el momento en que una medida dé estímulo al cumplimiento de las obligaciones tributarias, como es el recargo previsto en el artículo 59 de la norma impugnada, según interpretación dada por el Tribunal Constitucional, no resulta incardinable en ámbitos como terminología, sistemática y conceptos, que la Ley del Concierto somete, como medida de coordinación, al imperio de la Ley General Tributaria, ni merece, por tanto, el reproche que de su tratamiento foral hace el Abogado del Estado.

TERCERO.—Los demás preceptos impugnados [artículos 82.1, letras g) y h) y 82.3], que regulan de forma diferente la materia referida a las infracciones y sanciones tributarias prescinden del principio de reserva de ley como manifestación del de legalidad, principio esencial en todo Estado de Derecho que se apoye en el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular (Preámbulo, artículos 1, 9, puntos 1 y 3, 103.1 y 106.1, de la Constitución Española), resulta contrario a Derecho y, por ello, afectado de radical nulidad, por su clara oposición a lo establecido por la normativa del territorio común, con infracción de lo establecido en el número 3 del artículo 35 de la Ley del Concierto Económico, que dispone que las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco aplicarán la normativa sancionadora común prevista en la Ley General Tributaria a las infracciones cometidas en tributos de su competencia; y con exceso en el ejercicio competencial, a tenor de lo dispuesto en el artículo 149.1.1º de la

Constitución, en la vinculación que el Tribunal Constitucional efectúa de la materia sancionadora con la regulación de las condiciones básicas que garanticen el principio de igualdad de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones, al decir que: «el art. 149.1.1 CE supone un límite a la formación sancionadora autonómica, derivado de su carácter de formación limitada "ratione loci", y ello en función de que la previsión de ilícitos administrativos suponga siempre una delimitación negativa del ámbito del libre ejercicio del derecho, cuya igualdad de goce en todo el territorio nacional trata de asegurar el art. 149.1.1. Como tal límite implica que aunque la legislación sancionadora autonómica pueda modular tipos y sanciones, al hacerlo no debe romper "la unidad en lo fundamental del esquema sancionatorio". En el caso de que la norma sancionadora autonómica introduzca tipos o prevea sanciones que difieran de los recogidos en la normación establecida por el Estado para todo el territorio nacional, es exigible que esa desigualdad tenga un fundamento razonable, de modo que las disposiciones autonómicas "no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen Jurídico aplicable en otras partes del territorio" (art. 149.1.1 CE)» —STC 87/1985—, y que: «Para que pueda operar ese límite específico y excepcional del artículo 149.1.1 CE, en su función de asegurar la igualdad en el ejercicio de los derechos y cumplimiento de deberes constitucionales en todo el territorio del Estado (...), han de darse dos condiciones, en primer lugar, la existencia de un "esquema sancionatorio" estatal, que afecte a estos derechos y deberes constitucionales, y en segundo lugar, que la normativa sancionadora autonómica suponga una divergencia cualitativa sustancial respecto a esa normativa sancionadora estatal que produzca una ruptura de la unidad en lo fundamental del esquema sancionatorio...» —STC de 20 de junio de 1991—.

CUARTO.—De cuanto ha quedado expuesto y ha sido razonado, procede la parcial estimación del recurso interpuesto, en cuanto que los artículos 82.1, letras g) y h), y 82.3, de la Norma Foral 23/1996, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Álava, de Modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria, impugnados son disconformes a Derecho y, por tanto, han de ser anulados.

No se aprecian motivos para un expreso pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en este incidente, de conformidad con lo establecido en el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que, con estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra los artículos 59, 82.1, letras g) y h) y 82.3, de la Norma Foral 23/1996, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Álava de modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria de dicho Territorio, debemos declarar y declaramos la no conformidad a derecho de los artículos 82.1, letras g) y h) y 82.3, de la señalada Norma Foral, que, por tanto, anulamos, confirmando el artículo 59 de la misma disposición, por resultar ajustado a derecho. Sin condena en las costas procesales devengadas en la instancia.

Ref. TSJPV-60

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 5 de marzo de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1030/1996

Ponente: Ramón Castillo Badal

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 6

Voces:

- Libertad de competencia empresarial
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Fundaciones y asociaciones de utilidad pública

En la Villa de BILBAO, a cinco de Marzo de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1030/96 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: el artículo 8, apartados 1 y 2 del Decreto Foral 121/1995, de 27 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Son partes en dicho recurso: como recurrente ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y dirigida por el ABOGADO DEL ESTADO.

Como demandada DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, representado por la Procuradora D^a BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigido por el letrado D. IGNACIO CHACÓN.

Siendo Ponente el Iltmo. Sr. D. RAMÓN CASTILLO BADAL, Magistrado de esta Sala.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 6 de Marzo de 1.996 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que ABOGADO DEL ESTADO actuando en nombre y en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el artículo 8, apartados 1 y 2 del Decreto Foral 121/1995, de 27 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento

de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general; quedando registrado dicho recurso con el número 1030/96.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, se declare la no conformidad a derecho del artículo 8, apartado 1 y 2, del Decreto Foral 121/1995.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestime dicha demanda, confirmando en todos sus extremos el Decreto Foral 121/1995, de 27 de diciembre de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por el que se aprueba el Reglamento de Incentivos Fiscales a la participación privada en Actividades de Interés General, con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiere lugar.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitado las partes ni estimado necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 24/07/98 se señaló el pasado día 08/09/98 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales excepto el plazo para dictar sentencia dada la cantidad de asuntos que pesan sobre esta Sala.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El Abogado del Estado interpone recurso contencioso administrativo contra el artículo 8, apartados 1 y 2 del Decreto Foral 121 / 1995, de 27 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Entiende el representante de la Administración estatal que el apartado 1 de dicho precepto, al permitir que el destinatario de las aportaciones pueda ser una persona física, se aparta claramente del régimen común que lo reduce a las entidades mencionadas en el artículo 41 y Disposición Adicional sexta de la Ley 30/1994, y, en el supuesto de que el beneficiario del régimen fiscal especial, sea un sujeto pasivo del IRPF, se infringe el artículo 7.5 de la Ley del Concierto así como la regla 11 del art. 4 en el caso de sujetos pasivos del IRPF o del Impuesto de Sociedades.

La Diputación Foral se opone al recurso e interesa su desestimación, al considerar que la parte actora confunde el objeto litigioso, pues la infracción, si existiera se daría en el artículo 33 de la Norma Foral 5/1995 donde se regula el derecho o beneficio fiscal pero no en el artículo 8 del Decreto, que solo contempla el aspecto procedimental de presentación de determinada información tributaria.

SEGUNDO.—El Decreto Foral 121 / 1995 de 27 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento de Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general se dicta en desarrollo de la Norma Foral 5/95.

El artículo 8 del Decreto, dentro de las actividades y programas declarados prioritarios impone determinadas obligaciones formales respecto de la ejecución de las actividades y programas declarados prioritarios.

La Norma Foral 5/95 con la intención de estimular la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general, ha venido a regular los incentivos fiscales adecuados a dicho fin a través de cuatro vías, a saber:

Los beneficios fiscales aplicables a las Fundaciones y Asociaciones declaradas de utilidad pública.

El régimen tributario de las aportaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas a las entidades que tengan como finalidad la realización de actividades de interés general.

El régimen tributario de los convenios de colaboración que suscriben las empresas con entidades sin fines lucrativos para la realización de actividades de interés general, y finalmente, los beneficios fiscales aplicables a aquellas personas físicas o jurídicas que promuevan la realización de programas o actividades de interés general que hayan sido declarados prioritarios por la Diputación Foral de Gipuzkoa, en el ámbito de los fines establecidos en el artículo 5.1.a de la Norma Foral. Este último supuesto es el que comprende el art. 8 del Decreto.

TERCERO.—Lo primero que es preciso examinar, es el sentido y alcance de la impugnación, porque la Diputación sostiene que lo que debía haberse recurrido en su caso, es el artículo 33 de la Norma Foral, pues es tal precepto el que dispone el régimen fiscal, y no el Decreto, que sólo regula determinadas obligaciones formales del mismo.

El artículo 33 de la Norma Foral establece una serie de beneficios fiscales aplicables a la realización de actividades incluidas en los programas que se declaren prioritarios en cada ejercicio por la Norma Foral de Presupuestos, beneficios que resultan supeditados al cumplimiento de determinados requisitos reglamentarios.

Llegamos entonces al Decreto Foral 121/95 dictado en desarrollo de la N.F. y, en particular al Capítulo III que bajo la rúbrica “Actividades y Programas declarados Prioritarios” regula en su artículo 8 la “obligación de informar sobre la ejecución de las actividades y programas declarados prioritarios”.

Su apartado 1º dice que “las personas físicas y entidades que reciban aportaciones para desarrollar actividades o programas declarados prioritarios en las Normas de Presupuestos, vendrán obligados a remitir al Departamento competente por razón de la actividad o programa realizado y, dentro de los dos meses siguientes a la finalización del ejercicio al que la correspondiente Norma de Presupuestos se refiera, una memoria de las actividades financiadas en el ejercicio con cargo a dichas aportaciones, así como una relación de las aportaciones recibidas, indicando la cuantía de cada una de ellas, las fechas en las que se han realizado y los datos identificativos de los aportantes...”.

El apartado 2 añade que “cuando sea la misma persona física o entidad la que realice dichos programas o actividades, se deberá acreditar ante el Departamento competente por razón de la materia de la Diputación Foral de Gipuzkoa la cuantía de las cantidades destinadas a dichos programas o actividades...”.

Es cierto que el precepto cuestionado solo regula las obligaciones formales (específicamente el deber de información) y, que el régimen sustantivo se contiene, como no puede ser de otro modo, en la Norma Foral, si bien la Administración demandada no se pronuncia sobre la cuestión que plantea la parte recurrente, es decir la

posibilidad que se deduce del artículo 8 del D.F., que los destinatarios de las aportaciones sean personas físicas.

No se discute el derecho sustantivo, contenido en el artículo 33 de la Norma Foral, sino, según la actora, que los destinatarios de las aportaciones efectuadas con la finalidad de realizar programas o actividades prioritarios (de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, etc.) sean personas físicas.

La finalidad perseguida por la Norma Foral 5/1995 nos la aclara su Exposición de Motivos cuando afirma que “la Ley 30/1994, de 24 de noviembre de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general ha acometido entre otras, la tarea de regular, el régimen fiscal de las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, además de contemplar los beneficios fiscales aplicables a las aportaciones a entidades que tengan como última finalidad la realización de actividades de interés general; sin perjuicio en éste último ámbito de las especificidades de los regímenes tributarios forales.

Al amparo de las normas del concierto económico vigentes, se considera conveniente dictar las disposiciones necesarias para regular también en el Territorio Histórico de Gipuzkoa los beneficios fiscales dirigidos a estimular la participación privada en actividades de interés general”.

De la Exposición de Motivos se puede inferir racionalmente que el propósito es incentivar las aportaciones que se realizan a las entidades que desarrollan las actividades prioritarias. Por ello aunque el Abogado del Estado destaca la indefinición del artículo 33 de la Norma Foral al no señalar cuales debían ser las entidades destinatarias de las aportaciones a efectos de la aplicación del régimen fiscal relativo a los programas prioritarios de mecenazgo) lo que da lugar al artículo 8 del Decreto Foral impugnado, la E. de Motivos arroja una cierta luz al explicar que, los beneficios fiscales se canalizan por cuatro vías, de la que aquí nos interesa la referida a “aquellas personas físicas o jurídicas que promuevan la realización de programas o actividades de interés general que hayan sido declarados prioritarios por la Diputación Foral de Gipuzkoa...”.

Podemos concluir entonces, que la Norma Foral pretende incentivar la realización de los programas declarados prioritarios.

Esta idea además coincide con la que inspira a la normativa estatal, que a propósito de las actividades prioritarias, en el artículo 67 de la Ley 30/1994 afirma:

“La Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año podrá establecer una relación de actividades o programas de duración determinada que vayan a desarrollar las entidades o instituciones a que se refieren el artículo 41 y la disposición adicional sexta de esta Ley, en el ámbito de los fines citados en el artículo 42.1.a), y elevar en cinco puntos porcentuales como máximo, respecto de dichos programas y actividades, los porcentajes de deducción y la cuantía porcentual de los límites máximos de deducción, establecidos en las secciones 1.ª y 2.ª del presente capítulo”.

Las entidades comprendidas en los preceptos citados son, las fundaciones y asociaciones y las de la D.A. sexta (Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Universidades Públicas, etc.).

A su vez, el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, dictado en desarrollo de la Ley 30/94, bajo la rúbrica “Actividades y programas prioritarios de mecenazgo” regula en su artículo 8, la obligación de informar

sobre la ejecución de las actividades y programas prioritarios de mecenazgo, de modo muy similar al artículo 8 del Decreto Foral impugnado se refiere a:

“Las entidades o instituciones a que se refieren el artículo 41 y la disposición adicional sexta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, que reciban aportaciones de las contempladas en el artículo 67 de la citada ley como consecuencia de la inclusión expresa de las actividades o programas que realicen en las Leyes de Presupuestos como actividades y programas prioritarios de mecenazgo, vendrán obligadas a remitir, al Ministerio competente por razón de la actividad o programa realizado, dentro de los dos meses siguientes a la finalización del ejercicio al que la correspondiente Ley de Presupuestos se refiera, una relación de las actividades financiadas en el ejercicio con cargo a dichas aportaciones, así como una copia de cada una de las certificaciones expedidas a los aportantes en virtud de lo previsto en el artículo 66 de la ley citada. El Ministerio competente por razón de la materia supervisará la ejecución de dichos programas y actividades y remitirá copia de las certificaciones recibidas dentro de los dos meses siguientes a su recepción, a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda para su ulterior envío a los órganos de gestión competentes”.

El examen de la normativa estatal nos sirve como referente general para situarnos en el contexto en el que surge la Norma Foral, pues en todo caso la Disposición Final Primera de la Ley 30/94, dice que “El Título II; las disposiciones adicionales cuarta, quinta, sexta, séptima, novena, décima, undécima, duodécima y decimotercera; y la disposición final tercera se dictan al amparo del artículo 149.1.14ª de la Constitución. Esta regulación se entiende sin perjuicio de los regímenes tributarios Corales vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra”.

Por tanto, y en lo que aquí interesa, la norma estatal remite el Título II (los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general) a la normativa tributaria foral del Territorio Histórico, teniendo en cuenta que el parámetro de legalidad lo constituyen, como indica la Exposición de Motivos de la Norma Foral 5/95, las normas del concierto económico vigentes, en consecuencia, en la redacción anterior a la Ley 38/1997 de 4 de agosto de modificación de la Ley 12/1981.

La Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa 1/1985, de 31 de enero en su artículo 9, dice que “los tributos concertados cualquiera que sea su naturaleza y carácter se regirán por la Ley del Concierto Económico” y, éste, en su artículo 7, regula dos materias diferentes, la determinación de la competencia a la que dedica los cuatro primeros apartados y la determinación del ámbito de la potestad normativa de los Territorios Históricos a la que se dedican los apartados 5 y 6 en relación con el artículo 2.1. Esta normativa, en principio comprende la regulación completa de un impuesto que en el caso del IRPF es concertado de normativa autónoma por lo que durante la vigencia del concierto, en la redacción vigente en aquel momento, la Diputación Foral ha de exigir el impuesto aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común salvo la “posibilidad de concretar las deducciones por donativos de específica aplicación al País vasco, así como los gastos personales”.

Pues bien el Decreto Foral 121/95 en su Exposición de Motivos se limita a decir que se dicta en desarrollo de la Norma Foral y que su Capítulo III se refiere a las actividades y programas prioritarios.

El artículo 8.1 admite que puedan recibir aportaciones para realizar esos programas y actividades no sólo las entidades sino también las personas físicas, y la inclusión de estas, no solo se aparta de la previsión de la Norma Foral que como antes veíamos refiere el incentivo a las personas físicas y jurídicas que promuevan la realización de

tales actividades, sino que, sobre todo, no encuentra apoyo normativo en la redacción vigente entonces del concierto, que limitaba la competencia del Territorio Histórico a la concreción de donativos de específica aplicación al País Vasco, así como los gastos personales, ámbito en el que no pueden entenderse comprendidos un régimen de incentivos aplicables a personas físicas sujetos pasivos del IRPF que reciban aportaciones para realizar programas declarados prioritarios.

Tampoco el artículo 7.5 de la Ley del Concierto puede amparar la previsión que hace el párrafo 2º del artículo 8 del D.F. al decir “cuando sea la misma persona física o entidad la que realice dichos programas o actividades” pues, además de lo anteriormente dicho, no puede hablarse de donativo cuando la cualidad de donante y donatario recaen en la misma persona física, la aportante y la que realiza el programa, por lo que debe declararse disconforme a derecho la mención de las personas físicas que realizan los apartados 8.1 y 8.2 del D.F.

CUARTO.- Sostiene el Abogado del Estado que en el supuesto de sujetos pasivos del IRPF empresarios o profesionales la configuración que el Decreto Foral realiza, del régimen fiscal de las actividades y programas declarados prioritarios vulnera la regla 11 del artículo 4 del Concierto según la cual “las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra”. Infracción que aprecia igualmente en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades beneficiarios de dicho régimen fiscal.

Como recuerda la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1.996, “en los tributos concertados de normativa autónoma han de ponderarse con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4º del Concierto Económico”.

Lo que ocurre, sin embargo es que, como con razón afirma la Administración demandada, el artículo 8 del Decreto Foral no contiene ningún tipo de regulación sustantiva, pues se limita a describir la forma en que ha de cumplimentarse la obligación de informar al Departamento competente de la Diputación Foral la ejecución de las actividades y programas declarados prioritarios a fin de poder obtener los beneficios fiscales, por tanto ninguna infracción de la regla armonizadora, que, por otra parte tampoco se acredita de ninguna manera por la actora más allá de su mera invocación, puede haber cometido el artículo 8 del Decreto Foral, sino que, en su caso, sería imputable al artículo 33 de la Norma Foral, que ni siquiera fue recurrido, por lo que, procede rechazar en éste punto el motivo impugnatorio deducido por el Abogado del Estado.

QUINTO.- No concurren motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes, artículo 131.1 de la L.J.C.A.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra el Decreto Foral 121/1.995, de 27 de diciembre por el que se

aprueba el Reglamento de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, y declaramos la disconformidad a derecho de los apartados 1 y 2 del artículo 8 en cuanto mencionan a las “personas físicas” como beneficiarias del régimen de beneficios fiscales. Sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-61

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 6 de abril de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 4083/1998

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 3
- Art. 14

Voces:

- Presión fiscal efectiva global
- Libertad de competencia empresarial
- Unidad de mercado
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Impuesto sobre Sociedades

En la Villa de Bilbao, a seis de abril de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el núm. 4083/1998 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: una sola y exclusiva disposición contenida en la Norma Foral de Álava, 17/1998, de 15 de junio (BOTH A núm. 74, de 1 de julio de 1998) —«por la que se adoptan ciertas medidas en relación con determinados tributos respecto de los cuales el Territorio Histórico dispone de competencias para su regulación»—, que es la del artículo 12, apartado Tercero.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, representada por el Procurador don Alfonso José Bartau Rojas y dirigido por el Letrado don Enrique Chávarri Martínez.

Como Codemandada, Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora doña M^a Asunción Lacha Otañes y dirigida por el Letrado don Jesús María Ciganda Iriarte.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 31 de agosto de 1998 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra una sola y exclusiva disposición contenida en la Norma Foral de Álava 17/1998, de 15 de junio (BOTHA núm. 74, de 1 de julio de 1998) —«por la que se adoptan ciertas medidas en relación con determinados tributos respecto de los cuales el Territorio Histórico dispone de competencias para su regulación»—, que es la del artículo 12, apartado Tercero; quedando registrado dicho recurso con el núm. 4083/1998.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que, estimando el recurso, se declare la no conformidad a derecho del art. 12, apartado tercero, de la Norma Foral 17/1998, de las Juntas Generales de Álava.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestimando la demanda formulada por la Administración del Estado se declaren ajustadas a Derecho las disposiciones impugnadas de la Norma Foral 17/1998, de 15 de junio, por la que se adoptan ciertas medidas en relación con determinados tributos respecto de los cuales el TH de Álava dispone de competencia para su regulación, con imposición de costas a la parte actora.

CUARTO.—En el escrito de contestación de la parte codemandada, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recuso formulado por la Administración del Estado contra el apartado tercero del artículo 12 de la Norma Foral 17/1998, de 15 de junio.

QUINTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.—Por Resolución de fecha 23-3-1999 se señaló el pasado día 30-3-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo la Abogacía del Estado impugna una sola y exclusiva disposición contenida en la Norma Foral de Álava, 17/1998, de 15 de junio (BOTHA núm. 74, de 1 de julio de 1998) —«por la que se adoptan ciertas medidas en relación con determinados tributos respecto de los cuales el Territorio Histórico dispone de competencias para su regulación»—, que es la del artículo 12, apartado Tercero.

Dicho precepto modifica la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, «con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de

enero de 1998», y en el indicado apartado Tercero da nueva redacción al artículo 29.1 de aquélla, en los siguientes términos:

«El tipo general de gravamen de los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir será:

a).—Con carácter general del 32,5%

b).—Las pequeñas empresas definidas en el artículo 49 de esta Norma Foral tributarán:

b.1).—La base liquidable comprendida entre 0 y 10.000.000 de pesetas al 30%.

b.2).—La base liquidable que exceda de 10.000.000 de pesetas al tipo establecido con carácter general del 32,5%».

La impugnación que de dicho precepto hace la Abogacía del Estado a propuesta de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda, presupone que dicha nueva redacción «mantiene el tipo de gravamen del 32,5 por 100», del originario artículo 29.1, que es objeto de recurso contencioso-administrativo seguido bajo núm. 4145/1996, aún en trámite ante esta Sala. Ahora bien, como la razón o fundamento de la causa de pedir de este proceso reside no en lo que dicha nueva redacción de 1998 supone de innovación respecto de la anterior, sino en la misma circunstancia de que el tipo general de gravamen, ya establecido con anterioridad, se mantenga ahora, se impone una mínima clarificación procesal acerca de la plena posibilidad de decidir un litigio con independencia del otro, que es, adelantamos ya, la conclusión a la que debe llegarse.

En efecto, y aunque podría eventualmente en el presente caso haber resultado de otra manera, la impugnación de disposiciones de carácter general de rango inferior a la ley ante el fuero contencioso-administrativo basada en el artículo 39.1 de la LJCA de 27 de julio de 1956, puede comprender en cada caso todo lo que formalmente represente novedad normativa por más que en su estricta sustancialidad no lo sea. Dicho de otro modo: De haberse formulado por las Juntas Generales Alavesas no un nuevo precepto íntegro relativo al tipo de gravamen, sino una fragmentaria adición o sustitución del texto originario, dejando subsistente e incólume el resto, quedaría a la suerte del proceso que se sigue frente a la NF 24/1996, de 5 de julio, el enjuiciamiento sobre la validez del tipo de gravamen indicado. Mas, como por las razones técnicas oportunas, se ha optado por promulgar y poner en vigor una nueva y completa redacción de temporalidad indefinida que abarca la articulación, aunque parcial, de dicho elemento esencial tributario del Impuesto de Sociedades, no puede cerrarse el paso a su examen pleno en base al recurso que ahora se sentencia, pues no concurre ninguna situación de «litispendencia» procesal, ni tampoco una coincidencia del objeto de las pretensiones en cada proceso que hiciese pensar en la necesidad de acumular los pronunciamientos por razones estrictas de conexión entre los actos o disposiciones —artículos 44 y 47 LJCA—. La sentencia que se pueda dictar en cada proceso no produce presunción de cosa juzgada en el otro y las disposiciones revisadas son formalmente diversas y cuentan con ámbitos y supuestos de aplicación autónomos, pudiéndose decir incluso que, de resultar anulada cualquiera de ellas, la otra mantendría plena presunción de validez y eficacia de no ser atacada en virtud de un recurso específico.

Todo lo anterior debe ser entendido sin perjuicio de los condicionamientos que a los Tribunales impone el sometimiento a sus propios precedentes como medida de proscripción de la arbitrariedad en relación con los artículos 9 y 14 CE, y sin perjuicio también de que la situación de anteposición de un recurso a otro derive en este caso de la prolongada duración en el tiempo de la tramitación del proceso más antiguo

—4145/1996, acumulado al 3749/1996 y otro—, por causa de las numerosas partes intervinientes en el mismo (10), y de su mucha mayor complejidad de alegación y prueba respecto al presente —limitado a un cruce de alegaciones contradictorias entre dos (o tres) partes—, pero de la que no resulta por sí sola argumento de solidez procesal mínima para poder retrasar en el tiempo la decisión del proceso más moderno. De otra parte, el proceso 907/1998, seguido, entre otros extremos, contra el artículo 31 B) de la Norma Foral alavesa 33/1997, de ejecución presupuestaria para 1998, que recoge igualmente una nueva redacción del artículo 29.1 de la Norma reguladora del Impuesto de Sociedades, y consagra igual tipo de gravamen general del 32,5 por 100, se encuentra próximo a su resolución por sentencia, y le son extensibles igualmente las consideraciones anteriores.

SEGUNDO.—Pasando al examen de los motivos impugnatorios concretos, se resumen éstos en la infracción de los apartados b) y c) del artículo 4 del Concierto Económico entre Estado y País Vasco, según redacción aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto.

El primero de ellos impone que los Territorios Históricos vascos en la elaboración de la normativa tributaria, mantengan una presión fiscal global equivalente a la existente en el resto del Estado, y el argumento medular que el recurso plantea al respecto es que un tipo de gravamen inferior al del Estado supone una evidente vulneración de tal criterio o pauta de armonización por cuanto los sujetos pasivos que tributan a la Diputación alavesa resultan favorecidos frente a los que, a igualdad de base imponible, tributan a la Hacienda estatal.

Sin embargo, la desconexión entre el argumento empleado y la regla de armonización se hace notoria. El criterio armonizador del artículo 4 b), se relaciona ciertamente con la igualdad básica de todos ante el sistema tributario y ante el deber de contribuir, y tiende a prevenir que el régimen de Concierto Económico (como el de Convenio, en su caso), se transforme en «privilegio territorial» prohibido por el artículo 138.2 en relación con el artículo 149.1.1 CE. En tal sentido, el Tribunal Constitucional, con motivo de examinar cuestiones relativas al régimen de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 28/1990, de 28 de diciembre —STC 116/1994, de 18 de abril, que cita la 19/1987—, ha advertido que «el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles, y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las CC AA y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas». La conclusión, presente ya en otras resoluciones anteriores como la STC 8/1986, de 21 de enero, o la STC 150/1990, de 4 de octubre, es clara; unidad «básica» dentro de la diversidad en la ordenación de los tributos, como exigencia de igualdad.

Precisamente por ello, el parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas que establece el principio de «presión fiscal global equivalente» no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos pasivos aislados en relación con un solo tributo de los que integran el sistema, que es precisamente el ámbito en el que la heterogeneidad y diversidad de regulaciones puede desenvolver su eficacia.

En consecuencia, dicho motivo de impugnación debe necesariamente decaer.

TERCERO.—El segundo gran capítulo que el recurso interpuesto por la Administración del Estado aborda es el de la compatibilidad del tipo de gravamen del 32,5 por 100, con

el criterio armonizador del artículo 4 c) del Concierto Económico en su actual redacción, y así se indica que la imposición en el IS a un tipo de gravamen inferior al del 35 por 100 establecido con carácter general para el régimen común, por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre —artículo 26.1—, distorsiona la asignación de recursos económicos, o menoscaba las posibilidades de competencia empresarial.

Ambos criterios o parámetros, son recibidos de la ciencia económica y, por carecer de una significación jurídica propia, habrán de ser interpretados en sentido técnico —artículo 23.2 LGT y concordante de Álava—, remitiendo al principio de «neutralidad económica del concierto». Por ejemplo, que las medidas tributarias autónomas no distorsionen la asignación de recursos o factores de producción supondrá que, por sí mismas, no influyan de algún modo en las decisiones u opciones de los agentes económicos sobre oferta y demanda de bienes y servicios, sea sobre la infrutilización o no de recursos y capacidades, sobre la clase o cantidad de bienes a producir, sobre la inversión en métodos alternativos de producción, distribución de la oferta, etcétera.

Ahora bien, tales nociones se incorporan a la norma jurídica con un grado notable de indeterminación en función de que el tributo, aun siendo una prestación pecuniaria coactiva, no es una medida administrativa de imposición absoluta sobre la realidad del mercado, y por ello, su relevancia se instrumenta a través de conceptos tales como «distorsión» o «menoscabo», que son susceptibles de una modulación de significado derivada de los principios jurídicos institucionales fundamentales que rigen el sistema (constitución económica unitaria y autonomía).

Así lo ha hecho la jurisprudencia constitucional —en una tarea de elaboración de criterios de interpretación constitucional que, en casos como el presente representan una verdadera creación judicial del derecho—, cuando refiriéndose a la compatibilidad de las ayudas regionales con las exigencias de igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, insiste en que han de delimitarse las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el «espacio económico unitario», «más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, puedan proyectarse sobre el mismo» —de las SSTC 87/1995, 88/1986, y 64/1990—. Y en la muy inicial STC 37/1981, de 16 de noviembre, ya dejó dicho sobre el principio de no obstaculización en la libre circulación de personas y bienes que, «ciertamente cualquier normativa local que, dentro de su ámbito competencial propio, establezca un ente de esta naturaleza (municipio, provincial o Comunidad Autónoma), respecto del transporte o de la carga y descarga de mercancías, o sobre la concurrencia de ofertas y demandas de transporte, puede incidir sobre la circulación de personas y bienes, pero no toda incidencia es necesariamente un obstáculo». Y aclaraba seguidamente que lo supone tanto cuando intencionalmente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, y cuando, aun sin pretenderlo, las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen.

Respecto de la «unidad de mercado» —que es el principio en el que confluyen las pautas armonizadoras que el Concierto Económico expresa en el artículo 4 c), sobre la no distorsión en la asignación de recursos y la no afectación de las posibilidades de competencia empresarial, junto con las de libre circulación ya mencionadas—, la STC 88/1986, de 1 de julio, dejó sentada la idea, recogida luego en sentencias posteriores, de que, «la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos

principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: La regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles».

CUARTO.—En el caso de las regulaciones tributarias diversas, como la que supone el tipo de gravamen que ahora se examina, lo que opone el Abogado del Estado es que, en función del artículo 20 del Concierto Económico en su versión de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, los tipos más bajos de la Norma Foral impugnada tienen un importante efecto deslocalizador de inversiones a favor del Territorio foral, y que, de otra parte, menoscaban la libre competencia empresarial en la medida en que las entidades sujetas a la normativa foral más benigna soportan un coste de uso de capital menor, pese a ofrecer sus bienes y servicios en el mismo mercado que las demás.

Ahora bien, recapitulando las ideas que se han ido desgranando anteriormente, y partiendo de la base de la competencia reguladora que asiste a las Juntas Generales de Álava sobre la materia —artículo 17 Concierto Económico—, y de la finalidad legítima que el Concierto Económico toma directamente del artículo 41.2 a) del EAPV, como instrumento creador de un ordenamiento tributario autónomo —y por tanto diferente al común—, si bien necesariamente armónico con él, ya se ve cómo el principio de autonomía no debe buscarse en proclamaciones constitucionales últimas, sino que late activamente en la propia formulación del Concierto y en su fundamento estatutario, y ni desde el plano de la interpretación elemental de las normas jurídicas podría sostenerse que los criterios armonizadores establecidos en garantía de la unidad de mercado, conlleven una intención uniformadora, puesto que procuran precisamente la armonización de lo diverso, y tal figura presupone un cierto grado de alteridad. La STS de 12 de septiembre de 1996, ha destacado respecto del principio de armonización que, a diferencia de aquellos tributos en que en 1981 no se concibieron como de regulación autónoma, «... en los tributos concertados de normativa autónoma, es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4 del Concierto Económico». De ello ha de surgir una inicial presunción o favor sobre la validez de tales regulaciones autónomas, cuando son puestas en contraste con las disposiciones comunes o estatales sobre la misma materia o tributo.

De otra parte, nada excluye que las medidas tributarias puedan propender a favorecer los fines no fiscales o no meramente recaudatorios del tributo, y entre ellos se pueden situar los de promoción de la actividad económica o del empleo, por lo que la sola idea de que ofrezcan denominadores comunes con las subvenciones, ayudas, incentivos u otras medidas de fomento o intervención económica locales, en nada los deslegitima, tal y como destaca la antes citada STC 64/1990, de 5 de abril, en su F. 4º.

Se trata, por tanto, de comprobar si ese diferencial de tipos de gravamen tributario se ha establecido bien con la finalidad expresa de propiciar «deslocalizaciones inversoras» o de colocar en mejor situación competitiva a ciertos agentes económicos —lo que resulta en el presente caso inasible en ausencia de todo elemento de juicio y no es previsible si se tiene en cuenta que la regulación satisface «a priori» los principios de generalidad y progresividad—, o bien, al menos, si su aplicación conduce a esa consecuencia objetiva sin proporción con los objetivos legítimos propuestos.

Ahora bien, ya hemos visto que no todo efecto o consecuencia económica refleja que propicie en el exterior al ámbito en que se adopta una medida de intervención económica cae de lleno, por puro axioma, en una quiebra de aquellos principios armonizadores, pues, de ser así, y con el actual nivel de interdependencia económica, toda, o casi toda manifestación de la autonomía local, regional o de las nacionalidades o CC AA dotadas de singularidades forales insertas en la Constitución, resultaría, paradójicamente, contraria a esta última.

Y aunque el pronunciamiento siempre se encuentra al llegar a este punto desasistido de pautas plenamente regladas para convertir en evidente y rotundo lo que simplemente puede ser deducción desde criterios indeterminados como los tomados de la jurisprudencia, no resulta nada seguro afirmar en base a los argumentos y enunciaciones teóricas empleadas por el recurso que una medida tributaria así pueda determinar decisiones empresariales sobre deslocalización, o quiebre la neutralidad de los poderes públicos acerca de la competitividad empresarial, por cuanto, tomando palabras de la STC antes citada, no «disocia territorialmente reglas económicas sustanciales», y «limita sus efectos» a una parcial disminución de gravamen general del IS, en torno al 7 por 100 sin incidir en abstracto sobre el deber fundamental de contribuir —artículo 31 CE—, ni sobre las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica —artículo 149.1.1 CE— (lo cual supondría una desregulación directa o indirecta de tales derechos y deberes fundamentales). Teniendo en cuenta además que se aplica a entidades que superen una base liquidable de 10.000.000 de pesetas —es decir, no a estrictamente pequeñas empresas que cuentan con un tipo más reducido y común al del tributo estatal—, la influencia radical o jurídicamente relevante sobre el mercado resulta aún menos previsible por los mayores costes de oportunidad que la deslocalización supondría para tales Empresas de dimensión superior, como condición en sí misma necesaria para ponerse en hipotéticas mejores condiciones de competir.

Con la precisión obvia de que de tal conclusión no podrá nunca derivarse la legitimidad general de todo diferencial en los tipos de gravamen que se establezca en el régimen tributario foral, en el presente caso no quedan suficientemente delimitadas las consecuencias distorsionadoras o perturbadoras sobre el mercado unitario que la concreta norma tributaria impugnada produzca, pues para afirmarlas el órgano jurisdiccional tendría que moverse entre puras especulaciones económicas o inferencias inciertas y despojadas de todo rigor jurídico estricto para el que ni cuenta con capacitación específica ni se le auxilia con datos de la realidad, debidamente valorados con criterios técnicos o científicos, que permitan llegar a otra conclusión.

QUINTO.—Procede, en suma, la desestimación del recurso y la confirmación de la disposición recurrida, sin que haya motivo para una especial imposición de costas, según el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional de 27 de diciembre de 1956.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del presente proceso, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia, contra el artículo 12, apartado tercero, de la Norma Foral de las Juntas Generales de Álava 17/1998, de 15 de junio, por el que se da nueva redacción al artículo 29.1 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del

Impuesto sobre Sociedades, y confirmamos dicha disposición, sin hacer imposición de costas.

Así, por esta nuestra Sentencia, de la que se dejará testimonio en los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-62

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 26 de abril de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 4338/1998

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 21

Voces:

- Competencia exclusiva del Estado
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes
- No residentes

En la Villa de Bilbao, a veintiséis de abril de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el núm. 4338/1998 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: la disposición adicional cuarta del Decreto Foral 78/1998, de 30 de junio, del Territorio Histórico de Vizcaya, por el que se dictan normas para la declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio, devengados por obligación real, así como para el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Diputación Foral de Bizkaia, representado por la Procuradora doña Begoña Perea de la Tajada y dirigido por el Letrado don José Luis Echeberría Monasterio.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 17 de septiembre de 1998 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la disposición adicional cuarta del Decreto Foral 78/1998, de 30 de junio, del Territorio Histórico de Vizcaya,

por el que se dictan normas para la declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio, devengados por obligación real, así como para el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes; quedando registrado dicho recurso con el núm. 4338/1998.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que, estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho de la disposición adicional cuarta del Decreto Foral 78/1998.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso contencioso-administrativo núm. 4338/1998.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 11-2-1999 se señaló el pasado día 23-2-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Es objeto de impugnación, a través del presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado de Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración demandada, la disposición adicional cuarta del Decreto Foral 78/1998, de 30 de junio, del Territorio Histórico de Vizcaya, por el que se dictan normas para la declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio, devengados por obligación real, así como para el Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

El Abogado del Estado fundamenta su oposición al precepto objeto de impugnación, y su pretensión anulatoria, desde dos vertientes argumentales: Una, se funda en que la referida disposición adicional cuarta del Decreto Foral 78/1998, de 30 de junio, del Territorio Histórico de Vizcaya, por la que se da nueva redacción al artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 20/1992, de 10 de marzo, reproduce, en referencia al Territorio Histórico de Vizcaya, el artículo 9 de la Ley del Concierto Económico (LCE), en la redacción dada al mismo por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, que determina las rentas que han de considerarse obtenidas en el territorio vasco por residentes en el extranjero, lo que supone el incumplimiento de lo dispuesto en la regla segunda del artículo 6 LCE, que establece como competencia exclusiva del Estado la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español, y sólo atribuye competencia a la Diputación Foral competente, conforme a lo previsto en el Concierto Económico, para

la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de tales tributos. Y, segunda, que la disposición adicional impugnada, al dar nueva redacción al artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 20/1992, de 10 de marzo, considera rentas obtenidas en Vizcaya «los rendimientos cualquiera que sea su clase obtenidos mediante establecimiento permanente con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Vizcaya, resultando discordante con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley del Concierto que impone las reglas del artículo 18 para determinar las rentas obtenidas en cada Territorio en función del volumen de operaciones, lo cual supone una infracción de lo establecido en el artículo 6.2 de la Ley del Concierto Económico; pone, además, de manifiesto otra divergencia que se desvela en la nueva redacción dada al artículo 70 del Decreto Foral 20/1992, en cuanto a los rendimientos de trabajo dependiente, al establecer el apartado 2 de dicho artículo 70, que se entenderán, asimismo, obtenidos o producidos en Vizcaya los rendimientos del trabajo dependiente satisfechos por empresarios individuales o profesionales residentes en Vizcaya, por personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en dicho territorio, y por establecimientos permanentes con domicilio fiscal en Vizcaya, es decir que se establece el criterio en función del pagador de las mismas; mientras que en el artículo 9 de la Ley del Concierto Económico, al enumerar las rentas que se consideran obtenidas en territorio vasco por no residentes, no recoge tales supuestos, limitándose a considerar obtenidas en territorio vasco los rendimientos del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en dicho territorio; divergencia que determina la no adecuación a Derecho del precepto impugnado, por vulneración del artículo 6, en su apartado 2, de la Ley del Concierto».

La Diputación Foral de Vizcaya, parte demandada, opone a los anteriores motivos impugnatorios que la disposición adicional cuarta del Decreto Foral 78/1998, de 30 de junio, se limita a reproducir para el Territorio Histórico de Vizcaya, lo que dispone para el territorio común el artículo 70 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 1841/1991, sin que tal redacción reglamentaria altere, o pueda hacerlo, los artículos 9, 18 y 6.2 de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, del Concierto Económico, que está vigente y no alterada por la disposición adicional impugnada (sic), reiterando que sólo es traslado al territorio de Vizcaya de lo establecido para el territorio español en el artículo 7 del Reglamento del IRPF (Real Decreto 1841/1991) (sic).

SEGUNDO.—Respecto de la primera cuestión que se plantea por la Administración de Estado, relativa a que la referida disposición adicional cuarta del Decreto Foral 78/1998, de 30 de junio, del Territorio Histórico de Vizcaya, por la que se da nueva redacción al artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 20/1992, de 10 de marzo, reproduce, en referencia al Territorio Histórico de Vizcaya, el artículo 9 de la Ley del Concierto Económico (LCE), en la redacción dada al mismo por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, supone el incumplimiento de lo dispuesto en la regla segunda del artículo 6 LCE, en cuanto que establece como competencia exclusiva del Estado la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español, y sólo atribuye competencia a la Diputación Foral competente, conforme a lo previsto en el Concierto Económico, para la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de tales tributos, planteada en los términos abstractos y puramente formales en que se hace, no puede merecer acogimiento, no sólo por la ausencia de cualquier motivo de legalidad que pudiera confrontarse con la transposición normativa que se cuestiona, sino, además, porque la

indicada transposición responde a la necesidad derivada del ejercicio de las competencias previstas en la regla segunda del propio artículo 6 de la Ley del Concierto Económico, que, en ejecución de la competencia exclusiva del Estado de regular todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español, precisa de normas de adaptación de aquella regulación del Estado a cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco. Y sin que, de otro lado, haya de entenderse que la mera trasposición normativa vulnera el sistema de distribución de competencias cuando de ella no sea inferible una novación del ordenamiento jurídico.

TERCERO.—Planteada la controversia, en relación con la segunda de las cuestiones suscitadas, en los términos en que ha quedado expuesta en el primer fundamento de derecho de esta resolución, conviene examinar primeramente el contenido de los preceptos que resultan de aplicación en orden a perfilar el reparto de competencias que se opera por virtud de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo artículo 6, al relacionar las competencias exclusivas del Estado, incluye entre aquéllas la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español; delegando la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos a que se refiere el párrafo anterior en la Diputación Foral competente conforme a lo previsto en el presente Concierto Económico. El artículo 7 de la misma Ley, al determinar la normativa aplicable y los puntos de conexión, dispone, en su apartado Uno, que, conforme a la regla segunda del artículo sexto del presente Concierto Económico, y en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos residentes en el extranjero tributarán por obligación real a la Diputación Foral competente por razón del territorio por las rentas obtenidas en dicho territorio. A tal efecto se hace preciso concretar cuáles sean esas rentas, para lo cual el artículo 9 de la reiterada Ley dicta las reglas que determinan las rentas obtenidas en territorio vasco por residentes en el extranjero, señalando, en el apartado Uno, que «se considerarán rentas obtenidas o producidas en territorio vasco por residentes en el extranjero las siguientes: a) Los rendimientos, cualquiera que sea su clase, obtenidos mediante establecimientos permanentes, conforme a las reglas contenidas en el art. 18 del presente Concierto Económico; b) Los rendimientos de explotaciones económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades se realicen en territorio vasco». El artículo 18, en su apartado Tres, establece reglas de competencia, cuando se trata de entidades no residentes en territorio español, para la exacción del Impuesto sobre Sociedades: a) «Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas dichas rentas conforme al artículo noveno del presente Concierto Económico»; b) «Cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, la exacción del impuesto corresponderá a una u otra Administración, o a ambas conjuntamente, conforme a las normas de concertación del impuesto contenidas en los apartados anteriores», esto es, las de los apartados Uno —«Corresponde a las Diputaciones Forales del País Vasco la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos: a) Los que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiera excedido de 500 millones de pesetas; b) Los que operen exclusivamente en territorio vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio

anterior hubiera excedido de 500 millones de pesetas, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal»— y Dos —«Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 500 millones de pesetas, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los arts. 19 y 20 siguientes»—.

De la normativa expuesta cabe extraer como conclusiones que son rentas obtenidas o producidas en territorio vasco los rendimientos, cualquiera que sea su clase, obtenidos mediante establecimientos permanentes que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiera excedido de 500 millones de pesetas, así como los que operen exclusivamente en territorio vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 500 millones de pesetas, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal; debiendo tributar conjuntamente a ambas Administraciones —Estado, Territorio Histórico—, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 500 millones de pesetas. Y, en relación con los rendimientos de explotaciones económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades se realicen en territorio vasco.

La disposición adicional cuarta, impugnada, al dar nueva redacción al artículo 70 del Reglamento Foral del IRPF, dispone que se considerarán rentas obtenidas o producidas en Vizcaya, en lo que interesa como objeto de impugnación: a) «Los rendimientos cualquiera que sea su clase, obtenidos mediante establecimiento permanente con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Vizcaya»; y b) «Los rendimientos de explotaciones económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades se realicen en Vizcaya».

Por tanto la discrepancia se produce en los supuestos de rendimientos obtenidos mediante establecimiento permanente, en que el Decreto Foral objeto de impugnación omite las reglas previstas en el artículo 18 LCE a que remite el artículo 9 LCE para este supuesto. Las consecuencias jurídicas que de tal omisión pudieran deducirse vendrían del hecho de que la Diputación Foral del Territorio Histórico de Vizcaya, competente para la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y respecto de supuestos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español, sujetaría a tributación por obligación real de dicho Impuesto, a los sujetos pasivos no residentes que tuvieran su domicilio fiscal en Vizcaya, con independencia de que su volumen de operaciones en el ejercicio anterior excediera de los 500 millones de pesetas, o de que operasen exclusivamente en territorio común, con un volumen total de operaciones superior a 500 millones de pesetas —tributación al Estado—, o de que, operando en ambos territorios alcanzasen un volumen total de operaciones en el ejercicio anterior superior a los 500 millones de pesetas —tributación conjunta a ambos territorios, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19 y 20 LCE—; dejando, por contra, de sujetar a tributación en el Territorio Histórico de Vizcaya a los sujetos pasivos no residentes que, operando exclusivamente en dicho territorio y sin tener en él su

domicilio, su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior excediera de 500 millones de pesetas, no obstante corresponderle tal tributación; así como a los no residentes que operando conjuntamente en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 500 millones de pesetas, no tuvieren, asimismo, su domicilio en territorio foral vizcaíno.

Tal modificación del sistema previsto en la Ley del Concierto Económico supone necesariamente una indebida aplicación de la misma, además de la infracción de lo dispuesto en su artículo 6, por cuanto que la Diputación Foral, con exceso en el ejercicio de las competencias que le atribuye en la materia examinada la Ley 38/1997, de 4 de agosto, ha alterado las reglas de competencia previstas en la Ley del Concierto para la regulación, la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los supuestos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español. Infracción que, al suponer también la del principio de legalidad, debe comportar la nulidad del precepto impugnado.

CUARTO.—Queda por resolver la cuestión que, tal como se plantea por el Abogado del Estado, consiste en determinar si la divergencia que resulta de la nueva redacción dada al apartado Dos del artículo 70 del Decreto Foral 20/1992, en cuanto a los rendimientos de trabajo dependiente, al establecer un criterio de conexión en función del domicilio del pagador de las rentas sujetas a tributación, en relación con el artículo 9 de la Ley del Concierto Económico que, al enumerar las rentas que se consideran obtenidas en territorio vasco por no residentes, no recoge los supuestos que se contienen en el Decreto Foral impugnado, limitándose a considerar obtenidas en territorio vasco los rendimientos del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en dicho territorio, determina la no adecuación a Derecho del precepto impugnado, por vulneración del artículo 6, en su apartado 2, de la Ley del Concierto.

Sin embargo, examinadas las normas supuestamente en colisión, es de ver que, de una parte, el apartado Uno del artículo 70 del Reglamento del IRPF, en la redacción dada por la disposición adicional cuarta del Decreto Foral 78/1998, de 30 de junio, también considera, como lo hace el artículo 9 de la LCE [ap. Uno d)] respecto del País Vasco, rentas obtenidas o producidas en Vizcaya los rendimientos de trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en Vizcaya [Uno, 1 d)]. De otra, que el apartado Dos de dicho artículo, añade a los previstos en el apartado Uno tres supuestos en que, asimismo, se considerarán rentas obtenidas o producidas en Vizcaya, incluyendo, así, los rendimientos del trabajo dependiente satisfechos por Empresarios individuales o profesionales, personas jurídicas o entidades públicas o privadas y establecimientos permanentes cuando sean residentes o tengan domicilio fiscal en Vizcaya.

Tal diversidad de tratamiento, que supone necesariamente una indebida aplicación de la Ley del Concierto Económico, además de la infracción de lo dispuesto en su artículo 6, por las mismas razones expuestas en el fundamento jurídico anterior, han de comportar, de igual modo, la nulidad del precepto impugnado.

QUINTO.—De cuanto ha quedado expuesto y ha sido razonado debe seguirse la declaración de nulidad de la disposición adicional cuarta del Decreto Foral 78/1998, de 30 de junio, del Territorio Histórico de Vizcaya, por la que se da nueva redacción al artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 20/1992, de 10 de marzo, por ser contraria al ordenamiento jurídico.

De conformidad a lo dispuesto en el art. 131 de la Ley de la Jurisdicción, no se infieran méritos para hacer un expreso pronunciamiento en cuanto a las costas devengadas en el presente recurso.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que debemos estimar, como así estimamos el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración demandada, contra la disposición adicional cuarta del Decreto Foral 78/1998, de 30 de junio, del Territorio Histórico de Vizcaya, por el que se dictan normas para la declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio, devengados por obligación real, así como para el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, que por encontrarla disconforme a Derecho, declaramos nula. Sin imposición de las costas procesales devengadas en esta instancia.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-63

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de abril de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 939/1997

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 14

Voces:

- Derecho comunitario
- Estructura general impositiva del Estado
- Impuesto sobre Sociedades

En la Villa de Bilbao, a treinta de abril de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el núm. 939/1997 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la Norma Foral 31/1996 de las Juntas Generales de Álava sobre Presupuestos Generales para 1997. En particular solicita se declare la disconformidad a derecho del artículo 30 en cuanto da nueva redacción al artículo 19 de la Norma Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, representada por el Procurador don Alfonso Bartau Rojas y dirigida por el Letrado don Enrique Chávarri Martínez.

Como codemandada Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora doña M^a Asunción Lacha Otañes y dirigida por el Letrado don José María Ciganda Iriarte.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Enrique Torres y López de Lacalle, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 20 de febrero de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 31/1996 de

las Juntas Generales de Álava sobre Presupuestos Generales para 1997. En particular solicita se declare la disconformidad a derecho del artículo 30 en sus apartados 1 y 2 en cuanto dan nueva redacción al artículo 19 de la Norma Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades; quedando registrado dicho recurso con el núm. 939/1999.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, se declare la no conformidad a derecho del artículo 30, apartado de la Norma Foral 31/1996 de Álava.

TERCERO.—En el escrito de contestación de las Juntas Generales de Álava, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda de la Administración del Estado, declarando ajustada a Derecho la disposición impugnada.

CUARTO.—En el escrito de contestación de la parte codemandada en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso formulado por la Administración del Estado contra el artículo 30 de la Norma Foral 31/1996, de 18 de diciembre, que modificó el artículo 19 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

QUINTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.—Por Resolución de fecha 20-4-1999 se señaló el pasado día 27-4-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 31/1996 de las Juntas Generales de Álava sobre Presupuestos Generales para 1997. En particular solicita se declare la disconformidad a derecho del artículo 30 en cuanto da nueva redacción al artículo 19 de la Norma Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades.

Alega el Abogado del Estado que en la nueva redacción del artículo 19 de la NF 24/1996 no se recogen los requisitos de las letras c) y d) del apartado 3 del artículo 30 bis de la Ley 43/1995, es decir que las rentas de la entidad participada procedan principalmente de la realización de actividades empresariales en el extranjero, y que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional. Entiende que se vulnera el artículo 3.2 de la Ley del Concierdo en cuanto se infringe el principio de atención a la estructura general impositiva del Estado; así como el 3.3 sobre respeto al principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado.

Tanto las Juntas Generales como la Diputación Foral de Álava se oponen al recurso e interesan su desestimación.

SEGUNDO.—La cuestión ha sido planteada ante esta Sala por el Abogado del Estado el 5 de febrero de 1997, al interponer recurso contencioso-administrativo contra el artículo 6 de la Norma Foral 5/1996 de Bizkaia, de Medidas Tributarias para 1996, que daba nueva redacción al artículo 19 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto de Sociedades, del expresado Territorio Histórico, dando lugar al recurso 537/1997, en el que se dictó Sentencia desestimatoria el 21 de julio de 1998, con fundamento en racionamientos jurídicos que la Sala mantiene en la presente resolución para Álava, por ser acorde a Derecho, y que seguidamente se reitera «Para afrontar las cuestiones planteadas y, comenzando por la relativa a la infracción del principio de atención a la estructura general impositiva del Estado hemos de ubicarla dentro del Impuesto sobre Sociedades en el tratamiento de la doble imposición internacional en dividendos y participaciones en beneficios».

La Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio, admite la utilización indistinta de los métodos de exención y de imputación a la hora de abordar la elusión de la doble imposición internacional. En la Sentencia dictada el 26 de marzo de 1998 decíamos que:

«la elección del legislador autonómico del método de exención es una opción legítima dentro de las posibles correcciones a la doble imposición internacional, teniendo en cuenta que, en la medida en que los tipos de gravamen y la configuración de la base imponible no son idénticos en los distintos Estados, los dos métodos tradicionales son imperfectos.

En este sentido, en el Real Decreto-ley 8/1996, de 7 de junio sobre "Medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas" que modifica la normativa del Impuesto sobre Sociedades en el territorio común, su Exposición de Motivos afirma que: "en lo que concierne a los dividendos y plusvalías de fuente extranjera, la novedad consiste en la incorporación del método de exención para unos y otras, siempre que se cumplan determinados requisitos, siendo de entre ellos los más notables, el lugar de residencia de la entidad participada que deberá ser un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, provisto con cláusula de intercambio de información.

El método de exención permitirá a nuestras empresas competir en igualdad de condiciones a efectos fiscales en los mercados internacionales al tiempo que removerá eficazmente los obstáculos fiscales a la repatriación de dividendos.

El método de imputación continúa siendo de aplicación, para aquellos sujetos pasivos que así lo deseen o bien, que no cumplan con los requisitos previstos para la aplicación del método de exención».

Y, en el mismo sentido se pronuncia la Ley 10/1996, de 18 de diciembre de Medidas Fiscales Urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas.

Quiere esto decir que, si el Estado en el ejercicio de sus competencias, ha decidido incorporar el método de exención, no se ve obstáculo en principio para que el Territorio Histórico en el ejercicio de las suyas pueda optar por dicho método, sin que, se dé necesariamente el incentivo al desplazamiento de capitales por motivos fiscales al que se refiere el Abogado del Estado, pues no siempre elimina el método de imputación la doble imposición, ni tiene tal carácter neutral, ya que si el tipo de gravamen del Estado de la fuente es superior al del Estado de la residencia, la cantidad a pagar en el extranjero va a ser superior a la que correspondería pagar en el Estado de la residencia

por la renta gravada en el otro Estado, de modo que la cantidad pagada supera el límite de la deducción, y, por tanto, al no practicarse en su totalidad ésta deducción (por todo lo pagado por el sujeto en el Estado de la fuente) no se elimina la doble imposición, sólo se atenúa, y en tal caso se discriminan claramente las rentas procedentes del extranjero.

La Administración estatal, reconoce que no existirán diferencias apreciables en los resultados cuantitativos derivados de uno u otro método cuando la sociedad filial esté sometida a un tributo que suponga una presión análoga a la del Impuesto de Sociedades, en otro caso, el método de exención determina una carga tributaria inferior para la Sociedad matriz. Pero, como insistimos, no existe una armonización de los tipos de gravamen, por lo que ambos métodos pueden dar lugar a resultados distintos, siendo una opción legítima del legislador la elección de uno u otro, como lo demuestra el que el estatal combine incluso los dos, en atención a unos objetivos que coinciden sustancialmente con los del Territorio Histórico de Bizkaia, pues en la Exposición de Motivos de la Norma Foral 9/1994, de 22 de diciembre señala que la misma recoge "una modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades a fin de adecuar la normativa reguladora de este impuesto a la constante y creciente internacionalización de las relaciones económicas, sobre todo en lo referente a evitar la doble imposición internacional en sus vertientes jurídica y económica y la deslocalización de rentas que, debiendo tributar en el Territorio Histórico de Bizkaia pudieran quedar remansadas en países no comunitarios de baja tributación".

Por tanto, es perfectamente ajustada a derecho la elección del método de exención acogido por la Norma Foral».

Podemos afirmar, en consecuencia que, si cabe la utilización indistinta de uno u otro método, y, por el Estado, dentro del ámbito del de exención se denuncia que no concurren determinados requisitos, no puede sostenerse que no se esté respetando la «estructura general impositiva», pues tanto una como otra normativa estatal y foral se mueven en el mismo régimen.

Cuestión distinta será, si el incumplimiento o mejor dicho la omisión de los mismos puede afectar a la coordinación, armonización fiscal, y colaboración mutua art. 3.3 de la Ley del Concierto. Desde luego, la vulneración entendemos no se produce por el artículo 19 para canalizar dividendos de fuente extranjera en favor de entidades sujetas a la legislación del Estado eludiendo los requisitos del artículo 30 bis de la Ley 43/1995 para disfrutar de la exención respecto de los dividendos de fuente extranjera, «como sostiene la parte recurrente, porque la aplicación de la deducción por la doble imposición interna viene dada porque la renta ha sido ya gravada en el interior del país y no porque estuviera exenta en el extranjero, pues el artículo 28 de la Ley 43/1995 regula la deducción para evitar la doble imposición interna, mientras que el artículo 19 de la NF 3/1996 alude a la doble imposición internacional, y, por tanto, operan ambos preceptos en dos ámbitos y dos momentos diferentes».

También es descartable, la existencia de una descoordinación, porque la propia Exposición de Motivos (de la Norma Foral 5/1996, de Bizkaia) justifica la nueva redacción de los artículos 19 y 46.1 en la armonización acordada entre los tres Territorios Históricos y partiendo de que la Normativa Foral es el resultado del ejercicio de una competencia propia ha sido el Estado el que ha acogido después el método de exención en el RDley 8/1996 de 7 de junio y posteriormente por la Ley 10/1996, habiéndose publicado incluso de manera simultánea la norma estatal y la foral, observándose que coinciden sustancialmente los preceptos de ambas al regular el tratamiento de la doble imposición interna e internacional. Desde esa perspectiva y

partiendo de que efectivamente la NF no recoge los dos requisitos citados se trata de ver la repercusión que pueda tener la omisión, pues la parte recurrente se limita, prácticamente a destacar su no concurrencia en la Normativa Foral.

Y, en este sentido el artículo 115 de la NF 3/1996 (de idéntico contenido al mismo artículo de la Norma Foral 24/1996, de Álava) al regular el régimen de transparencia fiscal internacional dispone que «las entidades incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta pertenezca a alguna de las clases previstas en el apartado 2...» apartado que describe una amplia gama de fuentes de renta, que suple la omisión del requisito de que se trate de rentas de naturaleza empresarial, y como a su vez el artículo 19.7 declara incompatible el régimen de transparencia con el de exención, se elude la posibilidad de que pueda servir para integrar en la base imponible del sujeto pasivo otro tipo de rentas que no sean las empresariales.

Otro tanto cabe decir del requisito relativo a que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, porque las garantías del art. 19 respecto de la no aplicación a países calificados como paraísos fiscales y la aplicación preferente del régimen de transparencia fiscal que dejaría limitada la aplicación del régimen de exención del artículo 19 a los países de la Unión Europea en los que, al margen de convenios particulares, ha de existir armonización fiscal, minimiza las repercusiones de la omisión del requisito del que tampoco la parte recurrente extrae lesivas consecuencias más allá de la mención de aquél.

TERCERO.—No concurren motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes de conformidad con el artículo 131.1 de la LJCA.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra el artículo 30, de la Norma Foral 31/1996, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Álava para 1997, por la que se da nueva redacción al artículo 19 de la Norma Foral 24/1996 del Impuesto de Sociedades de Bizkaia; y declaramos que el citado precepto es conforme a Derecho, por lo que los confirmamos, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-64

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 17 de mayo de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 907/1998

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 14

Voces:

- Presión fiscal efectiva global
- Libertad de competencia empresarial
- Unidad de mercado
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Principio de igualdad
- Incentivos fiscales
- Impuesto sobre Sociedades

En la Villa de Bilbao, a diecisiete de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el núm. 907/1998 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: el artículo 31 b) y contra la disposición adicional decimoprimera de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre, de Ejecución del Presupuesto del Territorio Histórico de Álava, para el año 1998. Son partes en dicho recurso: como recurrente: Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada: Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, representada por el Procurador don Alfonso José Bartau Rojas y dirigido por el Letrado don J. Ramón García Plazaola.

Como coadyuvante: Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora doña María Asunción Lacha Otañes, y dirigida por el Letrado don Jesús María Ciganda Iriarte.

Como coadyuvante: Cámara de Comercio e Industria de Álava, representada por la Procuradora doña Ana Rosa Álvarez Sánchez, y dirigida por el Letrado don José María de Lorenzo.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 27 de febrero de 1998 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el artículo 31 b) y contra la disposición adicional decimoprimera de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre, de Ejecución del Presupuesto del Territorio Histórico de Álava, para el año 1998; quedando registrado dicho recurso con el núm. 907/1998.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a Derecho del artículo 31 b) y de la disposición adicional undécima de la Norma Foral 33/1997.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestimando la demanda formulada por la Administración del Estado se declaren ajustados a Derecho las disposiciones impugnadas de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre, de Presupuestos del Territorio Histórico de Álava para 1998, con imposición de costas a la parte actora.

CUARTO.—En el escrito de contestación de la parte coadyuvante, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso promovido por la Administración del Estado contra el apartado B) del artículo 32 y contra la disposición adicional undécima de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre.

QUINTO.—En el escrito de contestación de la parte coadyuvante, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso interpuesto y declaren ajustados a Derecho los preceptos impugnados.

SEXTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

SÉPTIMO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

OCTAVO.—Por Resolución de fecha 29-4-1999 se señaló el pasado día 11-5-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

NOVENO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso-administrativo contra el artículo 31 b) y contra la disposición adicional decimoprimera de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre, de Ejecución del Presupuesto del

Territorio Histórico de Álava, para el año 1998, interesando el dictado de una sentencia estimatoria del recurso por la que se declare la nulidad de los preceptos impugnados.

La Administración Foral demandada, Juntas Generales de Álava, como la parte codemandada, Diputación Foral de Álava, se oponen a cuantos fundamentos y pretensiones deduce la parte actora y solicitan que por este Tribunal se dicte una sentencia desestimatoria del recurso y confirmatoria de las disposiciones impugnadas.

SEGUNDO.—La primera cuestión se suscita en relación con el artículo 31 b) de la Norma Foral que ahora se revisa en los mismos términos en que se hizo, respecto de la Norma Foral 17/1998, de 15 de junio, en el recurso 4083/1998, en el que se estableció, en Sentencia de 6 de abril de 1999, como criterio el que, también, ahora da solución eficiente a la cuestión planteada en este proceso.

Dicho precepto modifica la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, dando nueva redacción al artículo 29.1 de aquélla, en los siguientes términos:

«El tipo general de gravamen de los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir será:

a) Con carácter general del 32,5%.

b) Las pequeñas empresas definidas en el artículo 49 de esta Norma Foral tributarán:

b.1) La base liquidable comprendida entre 0 y 10.000.000 de pesetas al 30%.

b.2) La base liquidable que exceda de 10.000.000 de pesetas al tipo establecido con carácter general del 32,5%».

Para la aplicación de lo dispuesto en esta letra, será necesario que más del 80 por 100 del capital social de la entidad pertenezca a personas físicas en la fecha del cierre del ejercicio.

c) El tipo general del gravamen será el 35 por 100 para las entidades que formen parte de un grupo de sociedades que vayan a tributar en el régimen de declaración consolidada aplicando la normativa vigente en territorio común».

La impugnación que de dicho precepto hace la Abogacía del Estado a propuesta de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda, presupone que dicha nueva redacción «mantiene el tipo de gravamen del 32,5 por 100», del originario artículo 29.1, que es objeto de recurso contencioso-administrativo seguido bajo núm. 4145/1996, aún en trámite ante esta Sala. Ahora bien, como la razón o fundamento de la causa de pedir de este proceso reside no en lo que dicha nueva redacción de 1998 supone de innovación respecto de la anterior, sino en la misma circunstancia de que el tipo general de gravamen, ya establecido con anterioridad, se mantenga ahora, se impone una mínima clarificación procesal acerca de la plena posibilidad de decidir un litigio con independencia del otro, que es, adelantamos ya, la conclusión a la que debe llegarse.

En efecto, y aunque podría eventualmente en el presente caso haber resultado de otra manera, la impugnación de disposiciones de carácter general de rango inferior a la ley ante el Fuero Contencioso-Administrativo basada en el artículo 39.1 de la LJCA de 27 de diciembre de 1956, puede comprender en cada caso todo lo que formalmente represente novedad normativa por más que en su estricta sustancialidad no lo sea. Dicho de otro modo: De haberse formulado por las Juntas Generales alavesas no un nuevo precepto íntegro relativo al tipo de gravamen, sino una fragmentaria adición o

sustitución del texto originario, dejando subsistente e incólume el resto, quedaría a la suerte del proceso que se sigue frente a la NF 24/1996, de 5 de julio, el enjuiciamiento sobre la validez del tipo de gravamen indicado. Mas, como por las razones técnicas oportunas, se ha optado por promulgar y poner en vigor una nueva y completa redacción de temporalidad indefinida que abarca la articulación, aunque parcial, de dicho elemento esencial tributario del Impuesto de Sociedades, no puede cerrarse el paso a su examen pleno en base al recurso que ahora se sentencia, pues no concurre ninguna situación de «litispendencia» procesal, ni tampoco una coincidencia del objeto de las pretensiones en cada proceso que hiciese pensar en la necesidad de acumular los pronunciamientos por razones estrictas de conexión entre los actos o disposiciones —artículos 44 y 47 LJCA—. La sentencia que se pueda dictar en cada proceso no produce presunción de cosa juzgada en el otro y las disposiciones revisadas son formalmente diversas y cuentan con ámbitos y supuestos de aplicación autónomos, pudiéndose decir incluso que, de resultar anulada cualquiera de ellas, la otra mantendría plena presunción de validez y eficacia de no ser atacada en virtud de un recurso específico.

TERCERO.—Pasando al examen de los motivos impugnatorios concretos, se resumen éstos en la infracción de los apartados b) y c) del artículo 4 del Concierto Económico entre Estado y País Vasco, según redacción aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto.

El primero de ellos impone que los Territorios Históricos vascos en la elaboración de la normativa tributaria, mantengan una presión fiscal global equivalente a la existente en el resto del Estado, y el argumento medular que el recurso plantea al respecto es que un tipo de gravamen inferior al del Estado supone una evidente vulneración de tal criterio o pauta de armonización por cuanto los sujetos pasivos que tributan a la Diputación alavesa resultan favorecidos frente a los que, a igualdad de base imponible, tributan a la Hacienda estatal.

Sin embargo, la desconexión entre el argumento empleado y la regla de armonización se hace notoria. El criterio armonizador del artículo 4 b), se relaciona ciertamente con la igualdad básica de todos ante el sistema tributario y ante el deber de contribuir, y tiende a prevenir que el régimen de Concierto Económico (como el de convenio, en su caso), se transforme en «privilegio territorial» prohibido por el artículo 138.2 en relación con el artículo 149.1.1 CE. En tal sentido, el Tribunal Constitucional, con motivo de examinar cuestiones relativas al régimen de convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 28/1990, de 28 de diciembre —STC 116/1994, de 18 de abril, que cita la 19/1987—, ha advertido que «el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles, y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las CC AA y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas». La conclusión, presente ya en otras resoluciones anteriores como la STC 8/1986, de 21 de enero, o la STC 150/1990, de 4 de octubre, es clara; unidad «básica» dentro de la diversidad en la ordenación de los tributos, como exigencia de igualdad.

Precisamente por ello, el parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas que establece el principio de «presión fiscal global equivalente» no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos pasivos aislados en relación con un solo tributo de los que integran el sistema, que es precisamente el

ámbito en el que la heterogeneidad y diversidad de regulaciones puede desenvolver su eficacia. En consecuencia, dicho motivo de impugnación debe necesariamente decaer.

CUARTO.—El segundo gran capítulo que el recurso interpuesto por la Administración del Estado aborda es el de la compatibilidad del tipo de gravamen del 32,5 por 100, con el criterio armonizador del artículo 4 c) del Concierto Económico en su actual redacción, y así se indica que la imposición en el IS a un tipo de gravamen inferior al del 35 por 100 establecido con carácter general para el régimen común, por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre —artículo 26.1—, distorsiona la asignación de recursos económicos, o menoscaba las posibilidades de competencia empresarial.

Ambos criterios o parámetros, son recibidos de la ciencia económica y, por carecer de una significación jurídica propia, habrán de ser interpretados en sentido técnico —artículo 23.2 LGT y concordante de Álava—, remitiendo al principio de «neutralidad económica del concierto». Por ejemplo, que las medidas tributarias autónomas no distorsionen la asignación de recursos o factores de producción supondrá que, por sí mismas, no influyan de algún modo en las decisiones u opciones de los agentes económicos sobre oferta y demanda de bienes y servicios, sea sobre la infrautilización o no de recursos y capacidades, sobre la clase o cantidad de bienes a producir, sobre la inversión en métodos alternativos de producción, distribución de la oferta, etcétera.

Ahora bien, tales nociones se incorporan a la norma jurídica con un grado notable de indeterminación en función de que el tributo, aun siendo una prestación pecuniaria coactiva, no es una medida administrativa de imposición absoluta sobre la realidad del mercado, y por ello, su relevancia se instrumenta a través de conceptos tales como «distorsión» o «menoscabo», que son susceptibles de una modulación de significado derivada de los principios jurídicos institucionales fundamentales que rigen el sistema (constitución económica unitaria y autonomía).

Así lo ha hecho la jurisprudencia constitucional —en una tarea de elaboración de criterios de interpretación constitucional que, en casos como el presente representan una verdadera creación judicial del derecho—, cuando refiriéndose a la compatibilidad de las ayudas regionales con las exigencias de igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, insiste en que han de delimitarse las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el «espacio económico unitario», «más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, puedan proyectarse sobre el mismo» —de las SSTC 87/1985, 88/1986, y 64/1990—. Y en la muy inicial STC 37/1981, de 16 de noviembre, ya dejó dicho sobre el principio de no obstaculización en la libre circulación de personas y bienes que, «ciertamente cualquier normativa local que, dentro de su ámbito competencial propio, establezca un ente de esta naturaleza (municipio, provincia o Comunidad Autónoma), respecto del transporte o de la carga y descarga de mercancías, o sobre la concurrencia de ofertas y demandas de transporte, puede incidir sobre la circulación de personas y bienes, pero no toda incidencia es necesariamente un obstáculo». Y aclaraba seguidamente que lo supone tanto cuando intencionalmente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, y cuando, aún sin pretenderlo, las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen.

Respecto de la «unidad de mercado» —que es el principio en el que confluyen las pautas armonizadoras que el Concierto Económico expresa en el artículo 4 c), sobre la no distorsión en la asignación de recursos y la no afectación de las posibilidades de

competencia empresarial, junto con las de libre circulación ya mencionadas—, la STC 88/1986, de 1 de julio, dejó sentada la idea, recogida luego en sentencias posteriores, de que, «la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: La regulación de la autonomía se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles».

En el caso de las regulaciones tributarias diversas, como la que supone el tipo de gravamen que ahora se examina, lo que opone el Abogado del Estado es que, en función del artículo 20 del Concierto Económico en su versión de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, los tipos más bajos de la Norma Foral impugnada tienen un importante efecto deslocalizador de inversiones a favor del Territorio foral, y que, de otra parte, menoscaban la libre competencia empresarial en la medida en que las entidades sujetas a la normativa foral más benigna soportan un coste de uso de capital menor, pese a ofrecer sus bienes y servicios en el mismo mercado que las demás.

Ahora bien, recapitulando las ideas que se han ido desgranando anteriormente, y partiendo de la base de la competencia reguladora que asiste a las Juntas Generales de Álava sobre la materia —artículo 17 Convenio Económico—, y de la finalidad legítima que el Concierto Económico toma directamente del artículo 41.2 a) del EAPV, como instrumento creador de un ordenamiento tributario autónomo —y por tanto diferente al común—, si bien necesariamente armónico con él, ya se ve como el principio de autonomía no debe buscarse en proclamaciones constitucionales últimas, sino que late activamente en la propia formulación del Concierto y en su fundamento estatutario, y ni desde el plano de la interpretación elemental de las normas jurídicas podría sostenerse que los criterios armonizadores establecidos en garantía de la unidad de mercado, conlleven una intención uniformadora, puesto que procuran precisamente la armonización de lo diverso, y tal figura presupone un cierto grado de alteridad. La STS de 12 de septiembre de 1996, ha destacado respecto del principio de armonización que, a diferencia de aquellos tributos en que en 1981 no se concibieron como de regulación autónoma, «... en los tributos concertados de normativa autónoma, es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4 del Concierto Económico». De ello ha de surgir una inicial presunción o favor sobre la validez de tales regulaciones autónomas, cuando son puestas en contraste con las disposiciones comunes o estatales sobre la misma materia o tributo.

De otra parte, nada excluye que las medidas tributarias puedan propender a favorecer los fines no fiscales o no meramente recaudatorios del tributo, y entre ellos se pueden situar los de promoción de la actividad económica o del empleo, por lo que la sola idea de que ofrezcan denominadores comunes con las subvenciones, ayudas, incentivos u otras medidas de fomento o intervención económica locales, en nada los deslegitima, tal y como destaca la antes citada STC 64/1990, de 5 de abril, en su F. 4º.

Se trata, por tanto, de comprobar si ese diferencial de tipos de gravamen tributario se ha establecido bien con la finalidad expresa de propiciar «deslocalizaciones inversoras» o

de colocar en mejor situación competitiva a ciertos agentes económicos —lo que resulta en el presente caso inadmisibile en ausencia de todo elemento de juicio y no es previsible si se tiene en cuenta que la regulación satisface «a priori» los principios de generalidad y progresividad—, o bien, al menos, si su aplicación conduce a esa consecuencia objetiva sin proporción con los objetivos legítimos propuestos.

Ahora bien, ya hemos visto que no todo efecto o consecuencia económica refleja que propicie en el exterior al ámbito en que se adopta una medida de intervención económica cae de lleno, por puro axioma, en una quiebra de aquellos principios armonizadores, pues, de ser así, y con el actual nivel de interdependencia económica, toda, o casi toda manifestación de la autonomía local, regional o de las nacionalidades o CC AA dotadas de singularidades forales insertas en la Constitución, resultaría, paradójicamente, contraria a esta última.

Y aunque el pronunciamiento siempre se encuentra al llegar a este punto desasistido de pautas plenamente regladas para convertir en evidente y rotundo lo que simplemente puede ser deducción desde criterios indeterminados como los tomados de la jurisprudencia, no resulta nada seguro afirmar en base a los argumentos y enunciaciones teóricas empleadas por el recurso que una medida tributaria así pueda determinar decisiones empresariales sobre deslocalización, o quiebre la neutralidad de los poderes públicos acerca de la competitividad empresarial, por cuanto, tomando palabras de la STC antes citada, no «disocia territorialmente reglas económicas sustanciales», y «limita sus efectos» a una parcial disminución de gravamen general del IS, en torno al 7 por 100, sin incidir en abstracto sobre el deber fundamental de contribuir —artículo 31 CE—, ni sobre las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica —artículo 149.1.1 CE— (lo cual supondría una desregulación directa o indirecta de tales derechos y deberes fundamentales). Teniendo en cuenta además que se aplica a entidades que superen una base liquidable de 10.000.000 de pesetas —es decir, no a estrictamente pequeñas empresas que cuentan con un tipo más reducido y común al del tributo estatal—, la influencia radical o jurídicamente relevante sobre el mercado resulta aún menos previsible por los mayores costes de oportunidad que la deslocalización supondría para tales empresas de dimensión superior, como condición en sí misma necesaria para ponerse en hipotéticas mejores condiciones de competir.

Con la precisión obvia de que de tal conclusión no podrá nunca derivarse la legitimidad general de todo diferencial en los tipos de gravamen que se establezca en el régimen tributario foral, en el presente caso no quedan suficientemente delimitadas las consecuencias distorsionadoras o perturbadoras sobre el mercado unitario que la concreta norma tributaria impugnada produzca, pues para afirmarlas el órgano jurisdiccional tendría que moverse entre puras especulaciones económicas o inferencias inciertas y despojadas de todo rigor jurídico estricto para el que ni cuenta con capacitación específica ni se le auxilia con datos de la realidad, debidamente valorados con criterios técnicos o científicos, que permitan llegar a otra conclusión.

QUINTO.—Asimismo objeta el Abogado del Estado que la disposición adicional decimoprimer de la Norma Foral 33/1997 infringe las normas de armonización establecidas en el artículo 4 de la vigente Ley del Concierto Económico, 38/1997, de 4 de agosto, que impide que las referidas normas forales menoscaben la competencia empresarial o distorsionen la asignación de recursos o el libre movimiento de capitales, reduciendo los costes de las explotaciones ubicadas en el territorio foral a la hora de renovar o de ampliar su actividad.

La disposición adicional undécima de la Norma Foral que se impugna dispone:

1. Con efectos exclusivos para 1998, los procesos de inversión iniciados a partir del 1 de enero de 1998, que excedan de 2.500 millones de pesetas, gozarán de crédito fiscal del 45 por 100 del importe de la inversión. Este crédito fiscal se aplicará a la cuota a pagar del Impuesto personal.
2. La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse en los años siguientes.
3. Dentro del proceso de inversión, tienen cabida las inversiones que, realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones, tengan una relación necesaria y directa con el citado proceso.
4. La aplicación del crédito fiscal a que hace referencia esta disposición general, requerirá su comunicación por el contribuyente a la Diputación Foral de Álava, en el modelo que a tal efecto apruebe el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.
5. El crédito fiscal reconocido en la presente disposición será incompatible con cualesquiera otros incentivos tributarios existentes por razón de las mismas inversiones.

La norma de oposición que invoca el Abogado del Estado, artículo 4 c) del vigente Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por Ley 38/1997, de 4 de agosto, dispone:

Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

En el recurso contencioso-administrativo, núm. 908/1998, seguido contra la disposición adicional décima de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa, para el año 1998, en la que establece que las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas desde el 1 de enero de 1997, que excedan de dos mil quinientos millones de pesetas, según acuerdo de la Diputación Foral, gozarán de un crédito fiscal del 45 por 100 del importe de la inversión que determine la Diputación Foral, aplicable a la cuota a pagar del Impuesto Personal (Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), siendo trasladable la deducción a los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a aquel para el que se ha dictado el acuerdo de concesión, y respecto de la que el Abogado del Estado, también, puso de manifiesto el hecho de que no se encuentra una deducción equivalente en la legislación estatal, este Tribunal, en Sentencia de 29 de enero de 1999, acogió la pretensión anulatoria solicitada por el Abogado del Estado, con fundamento, entre otros motivos, en que: «... los incentivos que en ella se contienen quedan limitados a inversiones en activos fijos nuevos que excedan de dos mil quinientos millones de pesetas, incorporando, así, un elemento restrictivo de acceso al beneficio fiscal, cuya razón de ser no se justifica, de otro lado, en la propia disposición, comportando un factor de discriminación, no ya sólo para aquellas entidades que operen o realicen sus inversiones en activos fijos fuera del Territorio Foral, sino, incluso, para las que operando o invirtiendo en Guipúzcoa no alcancen, sin embargo, dicha cantidad, con infracción del principio de igualdad que proscribire la letra c) del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico». Se justificaba, además, la anulación en que: «Cabe aún añadir que el precepto impugnado no se atiende a los presupuestos a que la doctrina del Tribunal Constitucional sujeta la legitimidad de

un régimen peculiar y diverso del o de los existentes en el resto de la Nación en materia tributaria, esto es, que la medida resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin y, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles (STC 88/1986, fundamento jurídico 6º), no ya porque haya quedado patente el trato discriminatorio inferible de la disposición, sino porque, además, la medida que contiene el beneficio fiscal no guarda proporción con el objeto legítimo que a través de ella pudiera perseguirse, por su carácter no generalizable y restrictivo... y, aun por la magnitud del incentivo que se sitúa muy por encima de los previstos respecto de los mismos tributos en la normativa del territorio común».

SEXTO.—La disposición adicional undécima que ahora se impugna, presenta una redacción diferente a la de la disposición adicional décima de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa, para el año 1998, en cuanto que la norma alavesa, de un lado, presenta un carácter más restrictivo y limitado respecto del ámbito temporal de aplicación del crédito fiscal que regula —«Con efectos exclusivos para 1998», matizado en el núm. 3 de la disposición transitoria («Lo dispuesto en la disposición adicional undécima será de aplicación a los procesos de inversión que, acordados en 1996 ó 1997, cuenten con el correspondiente acuerdo de la Diputación Foral de Álava en el que se reconozca expresamente la aplicación del contenido de la referida disposición adicional») —, pero, en cambio, más extenso en lo relativo a la proyección también temporal en la aplicación singular del beneficio —«La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse en los años siguientes» —; elimina, de otra parte, salvo lo dispuesto en el núm. 3 de la disposición transitoria (que no es objeto de impugnación), la facultad dispositiva que la norma guipuzcoana atribuía a la Diputación Foral de aquel territorio respecto de la selección de los destinatarios del crédito fiscal, como respecto del importe de la inversión acogible al beneficio discrecionalmente cuantificable; y, de otro, en la Norma Foral alavesa el objeto del crédito fiscal en ella previsto es más amplio —«procesos de inversión» —, que en la norma de Guipúzcoa —«inversiones en activos fijos materiales nuevos» —.

Resulta, así, que la Norma Foral que en este proceso se revisa comparte con la norma guipuzcoana declarada nula los excesos normativos que entonces llevaron a este Tribunal a estimar el recurso contra ella interpuesto, toda vez que el crédito fiscal previsto para el Territorio Histórico de Álava, objeto de impugnación, supone, como el previsto para Guipúzcoa, un acceso restrictivo al beneficio, limitado —procesos de inversión que excedan de 2.500 millones de pesetas— a unidades económicas de gran magnitud, que se ven así primadas y positivamente discriminadas respecto de otras de menor dimensión y capacidad que también contribuyen en el Territorio Histórico de Álava, sin que tal diferenciado trato fiscal venga justificado en la norma en atención a intereses de carácter general que hagan, en su caso, razonable la desigualdad. Discriminación apreciable igualmente en relación con otros contribuyentes que aun reuniendo los requisitos que impone la disposición adicional undécima no les es de aplicación esta norma por estar sujetos a la normativa del territorio común.

No es obvio en la disposición que se impugna el examen del principio de proporcionalidad a que la doctrina del Tribunal Constitucional sujeta la legitimidad de un régimen peculiar y diverso del o de los existentes en el resto de la Nación en materia tributaria (STC 88/1986). A este respecto, la doctrina del TC, en relación con el derecho a la libertad de empresa, ya ha establecido que este derecho constitucional —en el que predomina «el carácter de garantía institucional» (SSTC 83/1984 y 123/1991) —, al ser

la economía de mercado el marco obligado de la libertad de empresa (STC 88/1986), de un lado «viene a establecer los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad». Límites cuyo mantenimiento, como el de aquellos que definen los demás derechos y libertades consagrados en el Capítulo Segundo del Título Primero de la Constitución, «está asegurado por una doble garantía, la reserva de ley y la que resulta de la atribución a cada derecho o libertad de un núcleo que el legislador no puede disponer, de un contenido esencial (art. 53.1 CE)» (STC 37/1981). Pero de otro lado, el art. 38 CE puede justificar las actuaciones de los poderes públicos encaminadas a la ordenación del mercado, mediante medidas dirigidas a «evitar aquellas prácticas que puedan afectar o dañar seriamente un elemento tan decisivo en la economía de mercado como es la concurrencia entre Empresas»; por lo que la defensa de la competencia, según se ha dicho en la STC 88/1986, aparece así «como una necesaria defensa, y no como una restricción, de la libertad de empresa y de la economía de mercado, que se verían amenazadas por el juego incontrolado de las tendencias naturales de éste» (STC 225/1993). El Tribunal Constitucional también ha tenido oportunidad de pronunciarse acerca del significado de la llamada «constitución económica», definiéndola como conjunto de normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica, resaltando la importancia que, especialmente en estados como el nuestro de estructura territorial compuesta, adquiere la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el ámbito nacional, como proyección concreta del más general principio de unidad que el art. 2 de la Constitución consagra —SSTC 1/1982, fundamento jurídico 1º; 11/1984, fundamento jurídico 5º y 29/1986, fundamento jurídico 4º—. Es, asimismo, doctrina del Tribunal Constitucional la que sostiene que «la efectiva unicidad del orden económico nacional requiere la existencia de un mercado único y que la unidad de mercado descansa, a su vez, como han señalado las SSTC 96/1984 fundamento jurídico 3º y 88/1986, fundamento jurídico 6º, sobre dos supuestos irreductibles, la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente (art. 139.2 CE), y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica (arts. 139.1 y 149.1.1º), sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone» (STC 64/1990). Por ello, en el supuesto que se examina, la magnitud del crédito fiscal previsto, superior a los 1.125 millones de pesetas —45 por 100 de la cuantía de la inversión, que deberá sobrepasar los 2.500 millones de pesetas—, las condiciones para su aplicación que permiten aplicar, en los años siguientes, la deducción no aplicada por insuficiencia de cuota, sin más límites que el de la propia cuantía de la deducción, la extensión del beneficio a los procesos de inversión acordados en 1996, 1997 y 1998, y en el hecho de que las Juntas Generales de Álava y la Diputación Foral de Álava, partes demandada y codemandada, ninguna razón ofrecen en justificación del respeto del principio de proporcionalidad que han de guardar las medidas adoptadas en relación con los fines perseguidos a que se ha hecho referencia, conformándose con aludir al carácter coyuntural y extraordinario de la medida, circunstancia no inferible directamente de la norma, que ningún contenido dedica a este particular, como ha quedado demostrado, son elementos que conducen a la conclusión de que tal principio de proporcionalidad no ha quedado salvaguardado por la norma impugnada.

Puede también examinarse el precepto objeto de revisión en este proceso desde la perspectiva de los principios de capacidad económica y progresividad. Como ha sentado el Tribunal Constitucional: «... lo que no puede soslayarse es que el legislador

constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad». Y, aún, que: «Es por ello —porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad— por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta». Y define el principio contrario, esto es, «la regresividad como aquella que atiende a una incidencia de una medida fiscal en la economía del contribuyente, de forma inversa a su capacidad contributiva, de suerte que, al contrario de lo que exige el principio de progresividad, el tipo de gravamen se reduce a medida que aumenta la base» (STC 27/1981). Así, el crédito que se examina, en razón a que aumenta, a medida que es mayor la inversión y, en definitiva, la capacidad económica del ente inversor, la producción y previsiblemente la renta, mayor es, cuantitativamente, el beneficio fiscal y menor la aportación contributiva al Tesoro del perceptor de renta, quedando afectado el principio de progresividad impositiva, en relación con los principios de igualdad y de capacidad económica.

SÉPTIMO.—De lo expuesto y razonado, debe seguirse la estimación parcial del recurso interpuesto, procediendo confirmar el artículo 31 b), por encontrarse ajustado al ordenamiento jurídico y declarar la nulidad radical de la disposición adicional decimoprimeras, ambos de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre, de ejecución del presupuesto del Territorio Histórico de Álava, para el año 1998.

No se está en el caso de efectuar un especial pronunciamiento sobre el pago de las costas procesales devengadas en esta instancia, de conformidad con lo establecido en el artículo 131.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que debemos estimar parcialmente, como así estimamos, el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado contra el artículo 31 b) y contra la disposición adicional decimoprimeras de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre, de ejecución del presupuesto del Territorio Histórico de Álava, para el año 1998, y declaramos:

PRIMERO.—La conformidad a Derecho del artículo 31 b) de la Norma Foral 33/1997, que confirmamos.

SEGUNDO.—La no conformidad a Derecho de la disposición adicional decimoprimeras de la misma Norma Foral 33/1997, y, por tanto, su nulidad radical.

TERCERO.—Sin condena en las costas procesales devengadas en esta instancia.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-65

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de mayo de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 167/1997

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En la Villa de Bilbao, a veinte de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el núm. 167/1997 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: el acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 11 de diciembre de 1996 que confirma liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ejercicio de 1996, se funda en la impugnación indirecta del artículo 4 a) de la Norma Foral de Bizkaia 9/1989, de 30 de junio, que regula el tributo en dicho ámbito territorial.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Ayuntamiento de Santurce, representado y dirigido por el Letrado don Jesús Díez y Sáenz de la Fuente.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 15 de enero de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 11 de diciembre de 1996 que confirma liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio de 1996, se funda en la impugnación indirecta del artículo 4 a) de la Norma Foral de Bizkaia 9/1989, de 30 de

junio, que regula el tributo en dicho ámbito territorial; quedando registrado dicho recurso con el núm. 167/1997.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 429.528 ptas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso declare:

1. Que el art. 4 a) de la Norma Foral 9/1989 no es conforme a Derecho.
2. Que los bienes de dominio público marítimo-terrestre han de gozar de exención en el IBI.
3. Que en consecuencia, las liquidaciones impugnadas no son conformes a Derecho, debiendo procederse a su anulación.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que con desestimación íntegra del recurso, confirme el acuerdo adoptado por la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi, en sesión núm. 34/1996, de 11 de diciembre, epígrafe 17º del orden del día, Asuntos de Economía y Hacienda, de carácter tributario, con todo lo demás que proceda.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 13-5-1999 se señaló el pasado día 18-5-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El presente recurso contencioso-administrativo promovido por la Autoridad Portuaria de Bilbao frente a Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 11 de diciembre de 1996 que confirma liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio de 1996, se funda en la impugnación indirecta del artículo 4 a) de la Norma Foral de Bizkaia 9/1989, de 30 de junio, que regula el tributo en dicho ámbito territorial.

Considera la Abogacía del Estado que el artículo 4 del Concierto Económico, en la redacción aprobada por la Ley 2/1990, de 8 de junio, que lo adaptaba a la nueva legislación sobre Haciendas Locales y en tanto exige que, con respecto a dicho tributo, se adopte idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles que los establecidos en territorio común, impone necesariamente que en territorio vizcaíno se acoja la exención de los bienes afectos al dominio público marítimo-terrestre que sean propiedad del Estado, por entender principalmente que la definición del hecho imponible, comprende no sólo la determinación de los supuestos gravados sino también la de las exenciones y bonificaciones y casos de «no sujeción». Igualmente se argumenta, a mayor

abundamiento, sobre la evidente discriminación en relación con los demás bienes de idéntica naturaleza situados en otros puntos del territorio nacional, y se hace mención de que en cualquier caso, no se trata de bienes que sean «propiedad del Estado, sino de bienes demaniales que están bajo su titularidad y que carecen de la cualidad urbana o rústica que incorpora la definición del hecho imponible, por ser "sistemas generales" carentes de aprovechamiento y valor urbanístico».

Se opone la Corporación Local demandada, remitiéndose a Sentencias dictadas por esta misma Sala en fecha 30 de diciembre último (autos 1182/1995) y que hace referencia a otras anteriores de 28 de febrero de ese mismo año (107 y 108/1997) respecto de idéntica cuestión en relación con el ejercicio de 1993.

SEGUNDO.—En efecto hemos de atenernos a los precedentes del propio órgano jurisdiccional en la medida en que no se plantean argumentos ni cuestiones distintas, transcribiendo a continuación la respuesta dada a las mismas cuestiones que ahora se plantean en la Sentencia de 31 de enero de 1997, autos 4473/1994, y que es del siguiente tenor:

«Acometiendo este aspecto fundamental del recurso, no comparte esta Sala la vinculación que entre el hecho imponible y las exenciones establece la parte recurrente. Deberá decirse que tal ligazón se da ciertamente entre la definición positiva del hecho de naturaleza jurídica o económica que grava el tributo, y la delimitación negativa del mismo que representan los supuestos de "no sujeción" tal y como establece el artículo 29 de la Ley General Tributaria pero no es aceptable la proposición más amplia de que los supuestos de exención y bonificación integren también la definición del impuesto, sino que, antes bien, constituyen excepciones totales o parciales que la norma declara respecto de situaciones en que se da por principio el presupuesto jurídico o económico que define el tributo y es manifestación de capacidad económica».

«Para el caso del impuesto sobre bienes inmuebles, el hecho imponible, de naturaleza jurídica, es completo y viene constituido por la propiedad u otros derechos reales sobre bienes inmuebles, y grava el valor de dichos bienes y no los productos o rentas que de los mismos se obtenga, no pudiendo decirse que tal relación de dominio venga a ser completada negativamente con supuestos de "exención" como el del artículo 4 de la Norma Foral, que, por el contrario, presuponen que el Estado y los demás sujetos públicos que se mencionan son propietarios de los bienes que se citan, limitándose la norma a eximir respecto de algunos de ellos por razón del destino a que se encuentran afectos».

«De otra parte tampoco cabe entender que concurren exigencias de dogmática jurídica que operen como factor de normatividad inmanente en la naturaleza de las instituciones —Exposición de Motivos de la LJCA—, a la hora de tener por necesaria la exención tributaria proclamada, o acaso, la no sujeción, pues aparte de que ya en la Contribución Territorial Urbana se conocía el gravamen sobre puertos del Estado, si éstos producían renta, e incluso por no operar la exención "ope legis", STS de 8 de julio de 1991 las exenciones se refieren, en territorio común o foral, no ya a bienes de dominio público bajo titularidad estatal, sino a bienes que sean propiedad del Estado, destacándose así la relación de dominio subyacente a la situación demanial, y otorgándose luego la exención en función de algunos destinos o afecciones de determinados bienes a ciertos usos o servicios públicos, persistiendo otros bienes plenamente gravados por el tributo por más que sean de dominio público estatal (piénsese en las autopistas de peaje o en la sede de un Tribunal) y tampoco cabe atribuirles la cualidad inherente de no gravables a las superficies o locales terrestres destinados a puerto marítimo del Estado regido por la

Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de que se trata en este proceso, pues desde la perspectiva constitucional el dominio público es una categoría de bienes de configuración legal en la que tal característica no se acoge, a diferencia de las de alienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad —artículo 132.1 CE o Ley de Costas 22/1988, de 28 de julio, en su artículo 7—, y sin perjuicio de que existan manifestaciones de la misma a nivel de legalidad ordinaria como en materia de Bienes de las Corporaciones Locales —artículo 80 de la Ley de Bases 7/1985, de 2 de abril—, por lo que debe concluirse que, al margen de la cuestión meramente esbozada en el recurso, del tratamiento que la norma reserve al dominio público marítimo-terrestre natural, que es al que podría calificarse de no sujeto, ninguna exclusión es constatable respecto de los bienes inmuebles que han sido concreta materia de gravamen en el caso enjuiciado».

«Respecto de la no condición urbana o rústica de los bienes, tampoco comporta su exclusión de gravamen puesto que la circunstancia de que urbanísticamente no merezca el recinto portuario la categorización propia del suelo urbano o rústico sino la de sistema general, no impide que el legislador fiscal opere con conceptos y categorías propias al respecto, y así basta examinar el artículo 2 b) de la Norma Foral, coincidente con el artículo 62 de la Ley de Haciendas Locales, para comprobar que se entienden como bienes inmuebles urbanos, al margen de todo emplazamiento, los edificios y las obras de urbanización, explanaciones y obras de uso de espacios descubiertos, y los recintos destinados a depósitos, citándose incluso los "muelles", por lo que ninguna duda ofrece la consideración urbana que los recintos portuarios merecen a los efectos del tributo de que se trata».

«Por último, no cabe acoger tampoco el enfoque complementario que la parte demandante sugiere en torno a una supuesta discriminación entre bienes, pues es patente que el principio genérico de igualdad que consagra el artículo 14 CE, no es aplicable a la comparación de la situación de los bienes, sino a la situación de las personas, y no ofrece juego alguno cuando se trata del distinto tratamiento que distintos bienes de una misma persona merecen en diferentes ámbitos ante normativas diversas».

TERCERO.—Establece el artículo 18.2 de la Norma Foral del Impuesto, 9/1989, de 30 de junio, que los sujetos pasivos están obligados a declarar, a efectos del Padrón del tributo «todas las variaciones que puedan surgir por alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes gravados», y en desarrollo de dicho precepto el artículo 21.1 a) del Decreto Foral 77/1990, de 22 de mayo, sobre gestión catastral del impuesto, establece que, a tales efectos se considera alteración de orden físico, entre otras, la demolición o derribo de las construcciones ya existentes, mientras que el apartado c) de dicha disposición incluye como alteración de orden jurídico «la constitución de cualquiera de los derechos contemplados en el artículo 5 de la Norma Foral 9/1989», entre los que se cuenta la titularidad de concesiones administrativas sobre bienes inmuebles.

A lo anterior habrá que añadir, en cuanto a la mención que se hace en el séptimo de los fundamentos de derecho de la demanda a la ausencia de ponderación en las concretas liquidaciones de la falta de aprovechamiento urbanístico del dominio público portuario, que tal extremo incumbe no ya a la gestión del impuesto sobre bienes inmuebles, sino a la gestión catastral, comprensiva de la fijación de los valores catastrales y realización de Ponencias de Valores, sujetas a un régimen de publicidad, notificación e impugnación independiente y previo —artículos 11 y 12 de la Norma Foral—, por lo que no puede

ser examinada ahora en base a simples protestas y referencias generales a la hora de la aplicación del tributo.

Procede en consecuencia, la desestimación del recurso y la confirmación del acto recurrido, sin que haya motivo para hacer especial imposición de costas —art. 131.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala emite el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao contra acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 11 de diciembre de 1996, confirmatorio de las liquidaciones giradas en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio de 1996, que se citan, confirmando dicho acuerdo. Sin hacer imposición de costas.

Contra esta Sentencia no cabe recurso ordinario de casación. Transcurridos diez días desde su notificación a las partes y de conformidad al art. 104 de la Ley de la Jurisdicción, remítase testimonio en forma de la misma a la Administración demandada, en unión del expediente administrativo, a fin de que, en su caso, la lleve a puro y debido efecto, adopte las resoluciones que procedan y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, de todo lo cual deberá acusar recibo a esta Sala en el plazo de diez días.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-66

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de mayo de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 4359/1997

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Estructura general impositiva del Estado
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Unidad de mercado
- Incentivos fiscales

En la Villa de Bilbao, a veinte de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 4359/1997 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: la Norma Foral 4/1997, de 8 de julio de las Juntas Generales de Guipúzcoa, de modificación de diversos artículos de las NF del Impuesto sobre Sociedades y Bienes Inmuebles.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representados y dirigidos por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales de Guipúzcoa, representada por la Procuradora doña Begoña Urizar Arancibia y dirigida por el Letrado don Ignacio Chacón.

Como coadyuvante; Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora doña Begoña Urizar Arancibia y dirigida por el Letrado don Ignacio Chacón.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 11 de septiembre de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado, actuando en nombre y representación de Administración del

Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 4/1997, de 8 de julio de las Juntas Generales de Guipúzcoa, de modificación de diversos artículos de las NF del Impuesto sobre Sociedades y Bienes Inmuebles. En particular solicita se declare la disconformidad a derecho de los artículos 2 y 7.1, en tanto dan nueva redacción a los artículos 19 y 46.1 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio; quedando registrado dicho recurso con el número 4359/1997.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que, estimando el recurso, se declare la no conformidad a derecho de los artículos 2 y 7, apartado uno, de la Norma Foral 4/1997, en cuanto dan nueva redacción a los arts. 19 y 46.1 de la Norma Foral 7/1996, del Impuesto sobre Sociedades.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda formulada de adverso y en consecuencia declare ajustada a Derecho la Norma Foral 4/1997, de 8 de julio, con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiere lugar.

CUARTO.—En el escrito de contestación de la parte coadyuvante, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda formulada de adverso y en consecuencia declare ajustada a Derecho la Norma Foral 4/1997, de 8 de julio, con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiere lugar.

QUINTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.—Por Resolución de fecha 13-5-1999 se señaló el pasado día 18-5-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se promueve el presente recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 4/1997, de 8 de julio de las Juntas Generales de Guipúzcoa, de modificación de diversos artículos de las NF del Impuesto sobre Sociedades y Bienes Inmuebles. En particular solicita se declare la disconformidad a derecho de los artículos 2 y 7.1, en tanto dan nueva redacción a los artículos 19 y 46.1 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

Denuncia el Abogado del Estado que en la nueva redacción del artículo 19 de la citada NF 7/1996, no se recogen dos de los requisitos del apartado 3 del artículo 30 bis), de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, es decir, que las rentas de la entidad participada procedan principalmente de la realización de actividades empresariales en el extranjero, y que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional. Se añade que los dividendos

distribuidos por una Entidad a la que sea de aplicación el nuevo artículo 19 tendrán derecho en la sede de la entidad perceptora a la deducción por doble imposición del artículo 28 de la Ley, por lo que dicho precepto foral constituye un instrumento para canalizar dividendos de origen extranjero en favor de entidades sujetas a la legislación del Estado, con elusión de los requisitos del artículo 30.bis citado. Entiende que se vulnera el artículo 3.Dos del Concierto Económico, en cuanto se infringe el principio de atención a la estructura general impositiva del Estado, así como el artículo 3.Tres (respeto al principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado). Denuncia asimismo el representante de la Administración estatal la infracción de la Regla 11ª del artículo 4 del Concierto, ya que el artículo 46.1 de la NF 7/1996, tras la modificación operada por el artículo 7.1 impugnado, fija el límite de las deducciones en el 40 por 100, por encima del 35 por 100 establecido en el artículo 37 de la Ley 43/1995, y se añade un segundo párrafo para incluir en dicho límite la deducción por inversiones establecida en el artículo 45.2.2 de la Norma de Sociedades.

Tanto las Juntas Generales como la Diputación Foral de Bizkaia se oponen al recurso e interesan su desestimación.

SEGUNDO.—Ambos temas litigiosos han sido ya abordados recientemente por esta misma Sala, que se remite por ello —al no ser del caso la posibilidad de fundar un cambio de criterio—, al tenor de la Sentencia 662/1998, de 21 de julio, recaída en recurso núm. 537/1997.

En cuanto al primero de los temas litigiosos, optaba dicha sentencia por un examen comparativo de los métodos en presencia a la hora de abordar el problema de la doble imposición internacional. Ahora bien, como lo que específicamente se invoca es la quiebra del principio de, «atención a la estructura general impositiva del Estado», ya hemos tenido ocasiones recientes de destacar —así, en las Sentencias de 11 de mayo y 26 de junio de 1998, autos 593/1997 y 1683/1997—, la inaplicabilidad de esa figura a cualquier divergencia normativa que surja en el contraste entre los subsistemas tributarios cuya estructura general ha de asimilarse, y caben otras precisiones adicionales. Lo que dicho principio impone es que las características técnicas de los impuestos regulados en el País Vasco permitan su identificación, como tributos de la misma naturaleza, con los correlativos estatales que les sirven de referente a partir de una concertación de figuras impositivas ya preexistentes en el ámbito estatal. No existe en la lógica del Concierto Económico actual algo equiparable al tradicional «encabezamiento» de los primitivos Conciertos decimonónicos que faculta para recaudar en función de figuras impositivas diversas, pero sí una amplísima facultad foral de articular tributos de «estructura particular» y diferente a la figura de referencia en la concertación, por lo que si no bastaría con el mero nominalismo identificador, no puede caerse tampoco en el extremo de suponer que tal principio conlleva una práctica asimilación cuantitativa y cualitativa de los elementos esenciales de los tributos, o a aceptar tan sólo los márgenes limitados de regulación característicos de la tributación local y a los que se ha referido la jurisprudencia constitucional en SSTC como la 19/1987.

Y lo que resulta patentizado en todo caso es que ese marco de igual estructuración general no se puede ver trastocado por la regulación diferencial en el aspecto puntual de los requisitos exigidos en el artículo 30 bis invocado, cuyo alcance y consecuencias distan mucho por demás de ser examinados por el recurso.

Lo que se plantea en concreto es que de aquel precepto del Concierto Económico debe surgir una máxima de coherencia, no siendo posibles a su amparo, en expresión del

escrito de demanda, «normas que permitan vulnerar las normas del otro sistema». Ahora bien, como tal permisividad no está, con toda obviedad, expresa en el precepto combatido, y no contiene otro desarrollo el recurso acerca de cómo y por qué se llega a producir en su caso, e indirectamente, un efecto equivalente a tal vulneración a través, alegadamente, del artículo 28 de la Ley reguladora del IS —deducción para evitar la doble imposición interna—, hemos de atenernos al análisis escueto del argumento expuesto que no permite otra visión que la que arroja el resultado ciertamente superficial de que se refieren ambos a situaciones y supuestos de hecho diversos —doble imposición nacional o internacional—, sin que le quepa al órgano jurisdiccional ensayar y desenvolver hipótesis más o menos implícitas sobre el alcance de la alegación. En la inteligencia más lineal del alegato, no es nada evidente que a dividendos distribuidos por una entidad no residente en territorio español a la que le sea aplicable el artículo 19 de la Norma Foral, se les pueda aplicar el régimen de deducción por doble imposición interna del artículo 28 de la Ley 43/1995 en sede de la entidad perceptora, pues por definición, este último precepto pone en relación inicial al sujeto pasivo exclusivamente con «entidades residentes en España».

TERCERO.—Respecto de los principios de coordinación, armonización fiscal, y colaboración con el Estado, del artículo 3.1 Tercero del Concierto, en su redacción originaria, añade dicha regla que las mismas se producen, «de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico», en expresión que se ajusta esencialmente —y que desde la supremacía de la misma ha de ser interpretada—, a la previsión del artículo 41.2 a) del EA del País Vasco, de que el ejercicio de las facultades de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos ha de atender, «... a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto...». Se deduce así que, como ya hemos destacado también en ocasiones precedentes, no se contiene en dicha regla un margen de decisión abierto al interprete para deducir en cada caso las concretas y puntuales coordinaciones normativas que se estimen de necesidad, sino que remite al contenido concreto de las reglas múltiples y variadas que se contienen principalmente en los artículos 4 y 5, sin que se residencie en el presente caso en ninguna de ellas la alegada infracción.

A todo ello cabe añadir lo que ya han destacado recientes Sentencias de esta Sala, partiendo de la invocada de 21 de julio de 1998, en términos de que, «Desde esa perspectiva y partiendo de que efectivamente la NF no recoge los dos requisitos citados, se trata de ver la repercusión que pueda tener la omisión, pues la parte recurrente se limita, prácticamente a destacar su no concurrencia en la normativa foral. Y, en este sentido el artículo 115 de la NF 3/1996, al regular el régimen de transparencia fiscal internacional dispone que "las entidades incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta pertenezca a alguna de las clases previstas en el apartado 2...", apartado que describe una amplia gama de fuentes de renta, que suple la omisión del requisito de que se trate de rentas de naturaleza empresarial, y como a su vez el artículo 19.7 declara incompatible el régimen de transparencia con el de exención, se elude la posibilidad de que pueda servir para integrar en la base imponible del sujeto pasivo otro tipo de rentas que no sean las empresariales».

«Otro tanto cabe decir del requisito relativo a que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, porque las garantías del artículo 19 respecto de la no aplicación a países calificados como paraísos fiscales y la aplicación preferente del régimen de transparencia fiscal que dejaría limitada la aplicación del régimen de exención del

artículo 19 a los países de la Unión Europea en los que, al margen de convenios particulares, ha de existir armonización fiscal, minimiza las repercusiones de la omisión del requisito del que tampoco la parte recurrente extrae lesivas consecuencias más allá de la mención de aquél».

CUARTO.—Respecto del segundo apartado litigioso, se parte de la Regla Once del artículo 4 del Concierto Económico, en su redacción anterior a la aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto, a cuyo tenor, «las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra». Pero, la parte recurrente prescinde aquí del contenido estricto de la modificación operada en el artículo 46.1 de la Norma Foral del Impuesto de Sociedades de Guipúzcoa, y sitúa la violación de aquella regla en el conjunto de lo establecido por dicho precepto de la Norma Foral 7/1996, sujeta a su vez a recurso contencioso-administrativo 3749/1996, que pende ante esta misma Sala.

Ahora bien, la impugnación que de dicho precepto hace la Abogacía del Estado a propuesta de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda, ofrece un carácter meramente reproductor de su anterior impugnación, en la medida en que la nueva redacción mantiene el límite del 40 por 100, del originario artículo 46.1, que es objeto de recurso contencioso-administrativo indicado, aún en trámite ante esta Sala. Pero, como la razón o fundamento de la causa de pedir de este proceso reside no en lo que dicha nueva redacción de 1997 supone de innovación respecto de la anterior, sino en la misma circunstancia de que el indicado límite máximo de deducciones, ya establecido con anterioridad, se mantenga ahora, se impone una mínima clarificación procesal acerca de la plena posibilidad de decidir un litigio con independencia del otro, que es, adelantamos ya, la conclusión a la que debe llegarse.

La impugnación de disposiciones de carácter general de rango inferior a la Ley ante el fuero contencioso-administrativo basada en el artículo 39.1 de la LJCA de 27 de diciembre de 1956, puede comprender en cada caso todo lo que formalmente represente novedad normativa por más que en su estricta sustancialidad no lo sea. Dicho de otro modo: De haberse formulado por las Juntas Generales de Guipúzcoa no un nuevo apartado 1 íntegro, sino una fragmentaria adición o sustitución del texto originario, dejando subsistente e incólume el resto, quedaría a la suerte del proceso que se sigue frente a la NF 7/1996, el enjuiciamiento sobre la validez del aspecto impugnado. Más, como por las razones técnicas oportunas, se ha optado por promulgar y poner en vigor una nueva y completa redacción de temporalidad indefinida del citado apartado 1 del artículo 46 del Impuesto de Sociedades, no puede cerrarse el paso a su examen pleno en base al recurso que ahora se sentencia, pues no concurre ninguna situación de «litispendencia» procesal, ni tampoco una coincidencia del objeto de las pretensiones en cada proceso que hiciese pensar en la necesidad de acumular los pronunciamientos por razones estrictas de conexión entre los actos o disposiciones —artículos 44 y 47 LJCA—. La sentencia que se pueda dictar en cada proceso no produce presunción de cosa juzgada en el otro y las disposiciones revisadas son formalmente diversas y cuentan con ámbitos y supuestos de aplicación autónomos, pudiéndose decir incluso que, de resultar anulada cualquiera de ellas, la otra mantendría plena presunción de validez y eficacia de no ser atacada en virtud de un recurso específico.

Todo lo anterior debe ser entendido sin perjuicio de los condicionamientos que a los Tribunales impone el sometimiento a sus propios precedentes como medida de

proscripción de la arbitrariedad en relación con los artículos 9 y 14 CE, y sin perjuicio también de que la situación de anteposición de un recurso a otro derive en este caso de la prolongada duración en el tiempo de la tramitación del proceso más antiguo, por causa de las numerosas partes intervinientes en el mismo (10), y de su mucha mayor complejidad de alegación y prueba respecto al presente —limitado a un cruce de alegaciones contradictorias entre dos (o tres) partes—, pero de la que no resulta por sí sola argumento de solidez procesal mínima para poder retrasar en el tiempo la decisión del proceso más moderno. En este sentido, no debe prescindirse además de tener en cuenta que los recursos directos sobre disposiciones generales gozan de «tramitación preferente», que si ya antes había sido dispuesta por esta Sala y gubernativamente corroborada en base a lo que disponía el artículo 77.1 LJCA, en la actualidad cuenta con la plena preceptividad que deriva del artículo 66 de la nueva Ley 29/1998, de 13 de julio.

Y la última consecuencia de lo anterior es que es el contenido estricto del artículo 46.1 de la Norma Foral del IS, en su nueva redacción, lo que puede ser ahora enjuiciado, y no, como en alguna medida el recurso presente parece propiciar, todo el conjunto de la disposición reguladora del tributo, cuando en el fundamento de derecho segundo del escrito de demanda se analizan los efectos que «la Norma Foral 7/1996», produciría sobre el libre movimiento de capitales, la asignación de recursos o el menoscabo en las posibilidades de competencia empresarial, con fundamento en «la naturaleza y potencia de los incentivos fiscales previstos». Por ello nos atenemos en las siguientes consideraciones exclusivamente a la confrontación de aquella regla armonizadora concertada con la circunstancia del incremento en el porcentaje máximo de deducción en relación con el que se deriva de la regulación en territorio común, que es el aspecto contemplado en el precepto que ahora se combate.

QUINTO.—Dice la STS de 12 de septiembre de 1996, al filo de examinar el principio de armonización de ordenamientos, que, «... en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4 del Concierto Económico», y como ha tenido ocasión de declarar la jurisprudencia constitucional en Sentencias como la 64/1990, de 5 de abril, F. quinto: «Ha de ponderarse, por esta razón, la compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando a tal efecto, la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional, en cuanto "espacio económico unitario" (STC 87/1985, fundamento jurídico 6º), más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, pueden proyectarse sobre el mismo». «Útil será, a este respecto, tener presente la doctrina expuesta en las SSTC 37/1981 y 88/1986. En la primera, ha precisado este Tribunal que no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional es necesariamente contraria al art. 139.2 de la Constitución, sino que lo será cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada (fundamento jurídico 2º). Por su parte, la STC 88/1986 ha señalado que "la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de

buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles" (fundamento jurídico 6º)».

A criterio de esta Sala, afirmable en principio la competencia del Territorio Histórico de Guipúzcoa para dictar la regulación tributaria que se impugna —artículo 17 Concierto Económico—, ninguna razón se ofrece para concluir que, como consecuencia de la existencia de un diferencial de cinco puntos en el límite máximo de las deducciones aplicables, surja un efectivo incentivo determinante u originador de distorsiones en el mercado o menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, pues aparte de otras muchas razones ya expuestas, tal diferencial ni siquiera expresa la implantación de un beneficio tributario o incentivo concreto sometido a presupuestos y condiciones precisas para su obtención, sino una potencialidad abstracta e hipotética, puramente técnica y materializable tan sólo en el momento de la liquidación del tributo a la vista de una, también hipotética, acumulación de incentivos compatibles concretos, que por su sola existencia no es fácilmente argumentable que pueda influir en las decisiones de los operadores que actúan en el mercado unitario.

SEXTO.—Procediendo la desestimación del recurso, no concurren motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes —artículo 131.1 de la LJCA de 1956—.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala emite el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es más genuina, frente a los artículos 2, y 7.1 de la Norma Foral 4/1997, de 8 de julio, de Guipúzcoa, por la que se modifican diversos artículos de la Normativa Foral del Impuesto de Sociedades, anteriormente aprobada por Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, dando nueva redacción a los artículos 19 y 46.1 de la misma, y, en consecuencia, los confirmamos, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-67

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de mayo de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 4360/1997

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 3

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Estructura general impositiva del Estado
- Libertad de competencia empresarial
- Unidad de mercado

En la Villa de Bilbao, a veinte de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el núm. 4360/1997 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: la Norma Foral 7/1997, de 26 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia sobre Medidas Tributarias para 1997.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representado y dirigido por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, representado por la Procuradora doña Begoña Perea de la Tajada y dirigido por el Letrado don Koldo Eskubi Juaristi.

Como codemandada; Diputación Foral de Bizkaia, representada por la Procuradora doña Begoña Perea de la Tajada y dirigida por el Letrado don José Luis Echeberría Monasterio.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 11 de septiembre de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 7/1997, de

26 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia sobre Medidas Tributarias para 1997; quedando registrado dicho recurso con el núm. 4360/1997.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, se declare la no conformidad a derecho de los arts. 9 y 15 apartado uno, de la Norma Foral 7/1997, en cuanto dan nueva redacción a los arts. 19 y 46.1 de la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda, por estar ajustados a Derecho los arts. 9 y 15. Uno de la Norma Foral 7/1997, de 26 de junio, de Medidas Tributarias para 1997, con imposición de costas a la actora.

En el escrito de contestación de la parte coadyuvante, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso contencioso-administrativo núm. 4360/1997.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 13-5-1999 se señaló el pasado día 18-5-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 7/1997, de 26 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia sobre Medidas Tributarias para 1997. En particular, solicita que se declare la disconformidad a derecho de los artículos 9 y 15, en su apartado 1, en cuanto dan nueva redacción a los artículos 19 y 46.1 de la Norma Foral 3/1996 del Impuesto sobre Sociedades.

Denuncia el Abogado del Estado que en la nueva redacción del artículo 19 de la NF 3/1996 no se recogen los requisitos de las letras c) y d) del apartado 3 del artículo 30 bis de la Ley 43/1995, es decir que las rentas de la entidad participada procedan principalmente de la realización de actividades empresariales en el extranjero, y que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional. Entiende que se vulnera el artículo 3.2 de la Ley del Concuerdo en cuanto se infringe el principio de atención a la estructura general impositiva del Estado. Así como el 3.3 (respeto al principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado).

Tanto las Juntas Generales como la Diputación Foral de Bizkaia se oponen al recurso e interesan su desestimación.

SEGUNDO.—Para afrontar las cuestiones planteadas y, comenzando por la relativa a la infracción del principio de atención a la estructura general impositiva del Estado, dada la identidad de planteamientos, siguiendo literalmente el criterio mantenido en la Sentencia de este Tribunal, de veintiuno de julio de mil novecientos noventa y ocho, recaída en el recurso registrado con el número 537/1997, en el que se impugnaba la Norma Foral 5/1996 de las Juntas Generales de Bizkaia sobre Medidas Tributarias para 1996, concretamente el artículo 6 en sus apartados 1 y 2 en cuanto daban nueva redacción a los artículos 19 y 46.1 de la Norma Foral 3/1996 del Impuesto sobre Sociedades, hemos de ubicarla dentro del Impuesto sobre Sociedades en el tratamiento de la doble imposición internacional en dividendos y participaciones en beneficios.

En Sentencia de este Tribunal, de 5 de diciembre de 1997, recaída en el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 1802/1995, en relación con el concepto estructura general impositiva, que: «... tal expresión no debe de ser interpretada como sinónimo de idéntica estructura material o sustantiva de cada tributo en particular, que es un planteamiento que llevaría inexorablemente de nuevo a la negación de una verdadera autonomía reguladora, sino que enlaza con una concepción de los Sistemas Tributarios forales en que éstos han de presentar, en su conjunto, una fisonomía y configuración similares a la del Sistema Tributario común, toda vez que se habla de estructura impositiva general y no de cada concreto tributo, y ello supone coincidencia general en la clase de tributos establecidos y en la naturaleza y elementos esenciales de los mismos. Obviamente, no significa lo dicho que deba confundirse el principio de equivalencia de estructuras impositivas, de significación más honda y materialmente relevante, con la simple armonización jurídica, sistemática y conceptual que sobre la base de la Ley General Tributaria establece la regla primera del artículo 4, tal como sugiere la parte demandada»; criterio que se mantiene en otras Sentencias de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, como la de 30 de diciembre de 1997, recaída en el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 2343/1995, la de 12 de febrero de 1998, recaída en el recurso, número 2066/1995, entre otras.

Respecto de los principios de coordinación, armonización fiscal, y colaboración mutua art. 3.3 de la Ley del Concierto, en la reiterada Sentencia de este Tribunal, de 21 de julio de 1998, se dice que: «Desde luego, la vulneración entendemos no se produce por el artículo 19 para canalizar dividendos de fuente extranjera en favor de entidades sujetas a la legislación del Estado eludiendo los requisitos del artículo 30 bis de la Ley 43/1995 para disfrutar de la exención respecto de los dividendos de fuente extranjera, como sostiene la parte recurrente, porque la aplicación de la deducción por la doble imposición interna viene dada porque la renta ha sido ya gravada en el interior del país y no porque estuviera exenta en el extranjero, pues el artículo 28 de la Ley 43/1995 regula la deducción para evitar la doble imposición interna, mientras que el artículo 19 de la NF 3/1996 alude a la doble imposición internacional, y, por tanto, operan ambos preceptos en dos ámbitos y dos momentos diferentes».

Y continúa la citada resolución: «También es descartable, la existencia de una descoordinación, porque la propia Exposición de Motivos justifica la nueva redacción de los artículos 19 y 46.1 en la armonización acordada entre los tres Territorios Históricos y partiendo de que la Normativa Foral es el resultado del ejercicio de una competencia propia ha sido el Estado el que ha acogido después el método de exención en el RD Ley 8/1986, de 7 de junio y posteriormente por la Ley 10/1996, habiéndose publicado incluso de manera simultánea la norma estatal y la foral, observándose que coinciden sustancialmente los preceptos de ambas al regular el tratamiento de la doble imposición interna e internacional. Desde esa perspectiva y partiendo de que

efectivamente la NF no recoge los dos requisitos citados se trata de ver la repercusión que pueda tener la omisión, pues la parte recurrente se limita, prácticamente a destacar su no concurrencia en la Normativa Foral.

Y, en este sentido el artículo 115 de la NF 3/1996 al regular el régimen de transparencia fiscal internacional dispone que "las entidades incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta pertenezca a alguna de las clases previstas en el apartado 2..." apartado que describe una amplia gama de fuentes de renta, que suple la omisión del requisito de que se trate de rentas de naturaleza empresarial, y como a su vez el artículo 19.7 declara incompatible el régimen de transparencia con el de exención, se elude la posibilidad de que pueda servir para integrar en la base imponible del sujeto pasivo otro tipo de rentas que no sean las empresariales.

Otro tanto cabe decir del requisito relativo a que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, porque las garantías del art. 19 respecto de la no aplicación a países calificados como paraísos fiscales y la aplicación preferente del régimen de transparencia fiscal que dejaría limitada la aplicación del régimen de exención del artículo 19 a los países de la Unión Europea en los que, al margen de convenios particulares, ha de existir armonización fiscal, minimiza las repercusiones de la omisión del requisito del que tampoco la parte recurrente extrae lesivas consecuencias más allá de la mención de aquél».

TERCERO.—Denuncia asimismo el representante de la Administración estatal la infracción de la regla 11 del artículo 4 del Concierto ya que el art. 46.1 de la NF 3/1996 tras la modificación operada por el artículo 15.1 impugnado, fija el límite de las deducciones por encima del establecido en el artículo 37 de la Ley 43/1995, y se añade un segundo párrafo para incluir a efectos de dicho límite la deducción por inversiones establecida en el artículo 45.2.2º de la Norma Foral 3/1996.

En este sentido, reiterando los argumentos expuestos en la Sentencia reiterada, de 21 de julio de 1998: «A tenor de la citada regla, "las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra", afecta a lo que se ha dado en llamar la "neutralidad económica del concierto", si bien la parte recurrente reconoce que la modificación operada en el artículo 46.1 de la NF sólo se traduce, y es lo que, en definitiva impugna, en un incentivo a la ubicación de capitales y realización de actividades empresariales en el Territorio Histórico de Bizkaia, que de otro modo se realizarían en otros lugares del Estado».

Dice la STS de 12 de septiembre de 1996, al filo de examinar el principio de armonización de ordenamientos, que, «... en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4 del Concierto Económico», y como ha tenido ocasión de declarar la jurisprudencia constitucional en Sentencias como la 64/1990, de 5 de abril (F. quinto): «Ha de ponderarse, por esta razón, la compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando a tal efecto, la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las

consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional, en cuanto "espacio económico unitario" (STC 87/1985, fundamento jurídico 6º), más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, pueden proyectarse sobre el mismo». «Útil será, a este respecto, tener presente la doctrina expuesta en las SSTC 37/1981 y 88/1986. En la primera, ha precisado este Tribunal que no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional es necesariamente contraria al art. 139.2 de la Constitución, sino que lo será cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada (fundamento jurídico 2º). Por su parte, la STC 88/1986 ha señalado que "la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles" (fundamento jurídico 6º)».

A criterio de esta Sala, afirmable en principio la competencia del Territorio Histórico de Bizkaia para dictar la regulación tributaria que se impugna —artículo 17 Concierto Económico— y, manteniendo, como dice el Preámbulo, el esquema de la Ley de Sociedades de Régimen Común, pero por otra parte, teniendo en cuenta las características de la economía del Territorio Histórico, ninguna razón, se ofrece para acreditar que, como consecuencia de la existencia de una diferencia de cinco puntos en cuanto al límite de las deducciones aplicables, y con la posibilidad tanto en la normativa estatal como en la foral de aplicar las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota en los ejercicios sucesivos, se pueda producir un incentivo determinante u originador de distorsiones en el mercado, habida cuenta la posibilidad de que en el Territorio Histórico puedan aplicarse tipos impositivos o bonificaciones no idénticas a las del resto del Estado, STS 19 de julio de 1991, y que, como también hemos afirmado, en la decisión de establecimiento de las empresas, influyen factores de toda índole no sólo los fiscales, por lo que debe rechazarse la infracción de la regla 4.11 de la Ley del Concierto.

CUARTO.—No concurren motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes de conformidad con el artículo 131.1 de la LJCA.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra la Norma Foral 7/1997, de 26 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia sobre Medidas Tributarias para 1997. En particular, solicita que se declare la disconformidad a derecho de los artículos 9 y 15, en su apartado 1, en cuanto dan nueva

redacción a los artículos 19 y 46.1 de la Norma Foral 3/1996 del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia. Y declaramos que los citados preceptos son conformes a derecho, por lo que los confirmamos. Sin hacer imposición de costas procesales.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-68

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de mayo de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 4076/1997

Ponente: Ramón Castillo Badal.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Incentivos fiscales
- Libertad de competencia empresarial
- Unidad de mercado

En la Villa de Bilbao, a veinte de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el núm. 4076/1997 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: el artículo 12, apartado 2, letras b) c) d) y e) de la Norma Foral 17/1997, de 9 de junio, de las Juntas Generales de Álava, sobre medidas fiscales relacionadas con la agricultura.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, representada por el Procurador don Alfonso José Bartau Rojas y dirigida por el Letrado don Enrique Chávarri Martínez.

Como coadyuvante; Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora doña Asunción Lacha Otañes y dirigida por el Letrado don Jesús María Ciganda Iriarte.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Ramón Castillo Badal, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 12 de agosto de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el artículo 12, apartado 2, letras b), c), d) y e) de la Norma Foral 17/1997, de 9 de junio, de las Juntas Generales de Álava, sobre medidas fiscales relacionadas con la agricultura; quedando registrado dicho recurso con el número 4076/1997.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho del artículo 12, apartado 2, letras b), c), d) y e), de la Norma Foral 17/1997, de las Juntas Generales de Álava.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestimando la demanda formulada por la Administración del Estado se declaren ajustadas a Derecho las disposiciones impugnadas de la Norma Foral 17/1997, de 9 de junio, de medidas fiscales relacionadas con la agricultura, con imposición de costas a la parte actora.

CUARTO.—En el escrito de contestación de la parte coadyuvante, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestime el recurso formulado por la Administración del Estado contra las letras b), c), d) y e) del apartado 2 del art. 12 de la Norma Foral 17/1997, de 9 de junio, sobre medidas fiscales relacionadas con la Agricultura.

QUINTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.—Por Resolución de fecha 13-5-1999 se señaló el pasado día 18-5-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso-administrativo contra el artículo 12, apartado 2, letras b), c), d) y e) de la Norma Foral 17/1997, de 9 de junio, de las Juntas Generales de Álava, sobre medidas fiscales relacionadas con la agricultura. En particular, el precepto impugnado, establece una serie de beneficios fiscales en el impuesto de sociedades a los sujetos pasivos del mismo que desarrollen actividades agrarias.

Entiende la parte recurrente que, los beneficios fiscales contenidos en la Norma Foral, no contemplados en la normativa estatal o superiores a los mismos infringen la regla 11 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, según la redacción entonces vigente, en cuanto distorsionan la asignación de recursos y menoscaban las posibilidades de competencia empresarial.

Tanto las Juntas Generales como la Diputación Foral de Álava se oponen al recurso e interesan su desestimación, habida cuenta, alegan, la competencia del Territorio Histórico para regular su régimen tributario y la interpretación que esta Sala viene dando a la regla armonizadora núm. 11 del artículo 4 de la Ley del Concierto.

SEGUNDO.—El artículo 12 apartado 2 de la Norma Foral cuestionada dice:

«Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que desarrollen actividades agrarias, podrán deducir de la cuota líquida los siguientes porcentajes.

B) el 15% de las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la actividad agrícola, sin que se consideren como tales los terrenos. La deducción prevista en el párrafo anterior de esta letra b) será del 50% del importe de las inversiones que se realicen en barricas nuevas vírgenes por los sujetos pasivos que realicen actividades vitivinícolas, siempre que acrediten la destrucción de un número igual de barricas en la forma que se establezca reglamentariamente...

C) el 5% de las inversiones que efectivamente realicen en la adquisición, por titulares de explotaciones agrarias, de participaciones en sociedades, legalmente constituidas cuya finalidad exclusiva sea el arrendamiento de maquinaria agraria, la comercialización de productos agrarios, o la investigación y desarrollo de nuevos cultivos o nuevas técnicas de explotación pecuaria...

D) el 5% de las inversiones que efectivamente realicen en la adquisición de terrenos de naturaleza rústica, realizada por titulares de explotaciones agrarias, para afectarlos a estas, que tengan por finalidad alcanzar dimensiones de explotación más eficientes...

E) los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, titulares de explotaciones agrarias podrán deducir de la cuota líquida de dicho impuesto, los gastos efectuados por el concepto de actividades de investigación y desarrollo de nuevos cultivos o nuevas técnicas de explotación pecuaria, que se determinen reglamentariamente».

Es decir, un conjunto de deducciones en la cuota líquida del impuesto como consecuencia de inversiones realizadas a fin de mejorar la producción, adecuando la actividad agrícola a los procesos de innovación tecnológica.

TERCERO.—Entiende el Abogado del Estado, que los beneficios fiscales aplicables a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que desarrollen actividades agrarias infringe el artículo 4.11 en la medida en que distorsiona la asignación de recursos económicos y menoscaba las posibilidades de competencia empresarial.

Sobre la significación de estos conceptos venimos diciendo en las Sentencias de 16 de noviembre de 1998 y 6 de abril de 1999 que ambos criterios son recibidos de la ciencia económica y por carecer de una significación jurídica propia habrán de ser interpretados en sentido técnico, art. 23.2 de la LGT y concordante de Álava, remitiendo al principio de neutralidad económica del concierto. Por ejemplo que las medidas tributarias autónomas no distorsionen la asignación de recursos o factores de producción, supondrá que, por sí mismas no influyan de algún modo en las decisiones u opciones de los agentes económicos sobre oferta y demanda de bienes y servicios, sea sobre la infrautilización o no de recursos y capacidades, sobre la clase o cantidad de bienes a producir, sobre la inversión en métodos alternativos de producción, distribución de la oferta, etcétera.

Ahora bien, tales nociones se incorporan a la norma jurídica con un grado notable de indeterminación en función de que el tributo, aun siendo una prestación pecuniaria coactiva, no es una medida administrativa de imposición absoluta sobre la realidad del mercado, y por ello su relevancia se instrumenta a través de conceptos tales como «distorsión» o «menoscabo», que son susceptibles de una modulación de significado derivada de los principios jurídicos institucionales fundamentales que rigen el sistema (Constitución económica unitaria y autonomía). Así lo ha hecho la jurisprudencia constitucional —en una tarea de elaboración de criterios de interpretación constitucional que, en casos como el presente representan una verdadera creación judicial del

derecho—, cuando refiriéndose a la compatibilidad de las ayudas regionales con las exigencias de igualdad en las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, insiste en que han de delimitarse las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el «espacio económico unitario» «más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, puedan proyectarse sobre el mismo», de las SSTC 87/1985, 88/1986 y 64/1990. Y en la muy inicial STC 37/1981, de 16 de noviembre, ya dejó dicho sobre el principio de no obstaculización en la libre circulación de personas y bienes que «ciertamente, cualquier normativa local que dentro de su ámbito competencial propio establezca un ente de esta naturaleza (municipio, provincia o comunidad autónoma) respecto del transporte, o de la carga y descarga de mercancías, o sobre la concurrencia de ofertas y demandas de transporte, puede incidir sobre la circulación de personas y bienes, pero no toda incidencia es necesariamente un obstáculo». Y aclaraba seguidamente que lo supone tanto cuanto intencionalmente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, y cuando, aun sin pretenderlo, las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen.

Respecto de la unidad de mercado que es el principio en el que confluyen las pautas armonizadoras que el Concierto Económico expresa sobre la no distorsión en la asignación de recursos y la no afectación de las posibilidades de competencia empresarial, junto con las de libre circulación ya mencionada, la STC 88/1986, de 1 de julio, dejó sentada la idea recogida en sentencias posteriores de que «la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que al menos, y en lo que aquí interesa admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autónoma se lleve a cabo dentro del ámbito de competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y por último que quede en todo caso a salvo la igualdad de todos los españoles».

CUARTO.—Para situar estas medidas en su contexto específico conviene acudir a la Exposición de Motivos de la Norma Foral, donde expresamente se afirma que «la transformación que ha supuesto para la agricultura la aplicación de la Política Agraria Común y las medidas para la conservación del Medio Ambiente, aconsejan dar un tratamiento fiscal que contemple esta nueva realidad en que se desenvuelve actualmente la actividad agraria, adaptándola a las necesidades del Territorio Histórico». Vemos entonces que mediante la norma recurrida se ha pretendido ejecutar las directrices de la PAC instrumentando a través de medidas fiscales que incentiven cambios progresivos, la adecuación de la situación agrícola del Territorio Histórico a las exigencias de los mercados. Medidas que se ejercen en el ámbito de la propia competencia y que, no persiguen un propósito de obstaculizar o poner trabas a los competidores sino de adaptar la situación del campo alavés a las exigencias tecnológicas, y así se comprueba que los beneficios fiscales se dirigen a la adquisición de activos fijos materiales nuevos, a la investigación y desarrollo de nuevos cultivos o nuevas técnicas de explotación pecuaria, a la consecución de unidades de explotación más racionales etc. Fines legítimos en sí mismos, que pretenden y pueden obtenerse a través de la aplicación de beneficios

fiscales a las inversiones efectuadas en ese proceso renovador, pues no por ello, resultan deslegitimados tales beneficios, STC 64/1990. Cuestión distinta es que los incentivos pudieran ser desproporcionados a ese fin, pero ni así se aprecia por la cuantía de los mismos, que en todo caso, sumando estos incentivos a la totalidad de deducciones previstas en los Capítulos IV, V y VI de la Norma Foral 24/1996 de 5 de julio del Impuesto sobre Sociedades de Álava, no pueden exceder conjuntamente del 40% de la cuota líquida, siendo éste límite del 35%, según el artículo 37.1 de la Ley 43/1995, de la cuota íntegra, sin que el mero dato de la inexistencia de identidad de tipos impositivos entre ambas normativas sea el dato relevante para apreciar lesiones a la competencia empresarial, que la parte actora no acredita ni ofrece dato alguno que permita asentar su tesis. Tampoco se aportan razones que permitan intuir la distorsión en la asignación de recursos, que pretende ver la Administración recurrente, pues más allá de ir encauzando la actividad agrícola al desarrollo tecnológico, no se ha demostrado tampoco, que, como consecuencia de los incentivos fiscales se puedan producir cambios sustanciales en los tipos de cultivo, oferta de productos, sistemas de producción, o en definitiva, deslocalización de inversiones en el territorio común consecuencia directa de las medidas aprobadas, por lo que procede desestimar el recurso.

No concurren motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes, art. 131.1 de la LJCA.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra el artículo 12, apartado 2, letras b), c), d) y e) de la Norma Foral 17/1997, de 9 de junio, de las Juntas Generales de Álava, sobre Medidas Fiscales relacionadas con la agricultura, y confirmamos dicha disposición, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-69

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de mayo de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 166/1997

Ponente: Ramón Castillo Badal.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- Terminología y conceptos de la LGT

En la Villa de Bilbao, a veinte de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el núm. 166/1997 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: el acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 11 de diciembre de 1996 que confirma liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ejercicio de 1996, se funda en la impugnación indirecta del artículo 4 a) de la Norma Foral de Bizkaia 9/1989, de 30 de junio que regula el tributo en dicho ámbito territorial.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Ayuntamiento de Santurce, representada y dirigida por el Letrado don Jesús Díez y Sáenz de la Fuente.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Ramón Castillo Badal, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 15 de enero de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 11 de diciembre de 1996 que confirma liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ejercicio de 1996, se funda en la impugnación indirecta del artículo 4 a) de la Norma Foral de Bizkaia 9/1989, de 30 de

junio que regula el tributo en dicho ámbito territorial; quedando registrado dicho recurso con el número 166/1997.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 335.371 ptas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda se solicitó de esta Sala del dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que con desestimación íntegra del recurso, confirme el acuerdo adoptado por la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurce, en sesión núm. 34/1996, de 11 de diciembre, epígrafe 16º del orden del día, Asuntos de Economía y Hacienda.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 13-5-1999 se señaló el pasado día 18-5-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El presente recurso contencioso-administrativo promovido por la Autoridad Portuaria de Bilbao frente a Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 11 de diciembre de 1996 que confirma liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ejercicio de 1996, se funda en la impugnación indirecta del artículo 4 a) de la Norma Foral de Bizkaia 9/1989, de 30 de junio que regula el tributo en dicho ámbito territorial.

Considera la Abogacía del Estado que el artículo 4 del Concierto Económico, en la redacción aprobada por la Ley 2/1990, de 8 de junio que lo adaptaba a la nueva legislación sobre Haciendas Locales y en tanto exige que, con respecto a dicho tributo, se adopte idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles que los establecidos en territorio común, impone necesariamente que en territorio vizcaíno se acoja la exención de los bienes afectos al dominio público marítimo terrestre que sean propiedad del Estado, por entender principalmente que la definición del hecho imponible, comprende no sólo la determinación de los supuestos gravados sino también la de las exenciones y bonificaciones y casos de «no sujeción». Igualmente se argumenta, a mayor abundamiento sobre la evidente discriminación en relación con los demás bienes de idéntica naturaleza situados en otros puntos del territorio nacional, y se hace mención de que en cualquier caso, no se trata de bienes que sean «propiedad del Estado», sino de bienes demaniales que están bajo su titularidad y que carecen de la cualidad urbana o rústica que incorpora la definición del hecho imponible, por ser «sistemas generales» carentes de aprovechamiento y valor urbanístico.

Se opone la corporación local demandada, remitiéndose a Sentencias dictadas por esta misma Sala en fecha 30 de diciembre último (autos 1182/1995) y que hace referencia a otras anteriores de 28 de febrero de ese mismo año (107 y 108/1997) respecto de idéntica cuestión en relación con el ejercicio de 1993.

SEGUNDO.—En efecto hemos de atenernos a los precedentes del propio órgano jurisdiccional en la medida en que no se plantean argumentos ni cuestiones distintas, transcribiendo a continuación la respuesta dada a las mismas cuestiones que ahora se plantean en la Sentencia de 31 de enero de 1997, autos 4473/1994, y que es del siguiente tenor:

«Acometiendo este aspecto fundamental del recurso, no comparte esta Sala la vinculación que entre el hecho imponible y las exenciones establece la parte recurrente. Deberá decirse que tal ligazón se da ciertamente entre la definición positiva del hecho de naturaleza jurídica o económica que grava el tributo, y la delimitación negativa del mismo que representan los supuestos de "no sujeción" tal y como establece el artículo 29 de la Ley General Tributaria pero no es aceptable la proposición más amplia de que los supuestos de exención y bonificación integren también la definición del impuesto, sino que, antes bien, constituyen excepciones totales o parciales que la norma declara respecto de situaciones en que se da por principio el presupuesto jurídico o económico que define el tributo y es manifestación de capacidad económica».

«Para el caso del impuesto sobre bienes inmuebles, el hecho imponible, de naturaleza jurídica, es completo y viene constituido por la propiedad u otros derechos reales sobre bienes inmuebles, y grava el valor de dichos bienes y no los productos o rentas que de los mismos se obtenga, no pudiendo decirse que tal relación de dominio venga a ser completada negativamente con supuestos de "exención" como el del artículo 4 de la Norma Foral, que, por el contrario, presuponen que el Estado y los demás sujetos públicos que se mencionan son propietarios de los bienes que se citan, limitándose la norma a eximir respecto de algunos de ellos por razón del destino a que se encuentran afectos».

«De otra parte tampoco cabe entender que concurren exigencias de dogmática jurídica que operen como factor de normatividad inmanente en la naturaleza de las instituciones —Exposición de Motivos de la LJCA— a la hora de tener por necesaria la exención tributaria proclamada, o acaso, la no sujeción, pues aparte de que ya en la Contribución Territorial Urbana se conocía el gravamen sobre puertos del Estado, si éstos producían renta, e incluso por no operar la exención "ope legis", STS de 8 de julio de 1991, las exenciones se refieren, en territorio común o foral, no ya a bienes de dominio público bajo titularidad estatal, sino a bienes que sean propiedad del Estado, destacándose así la relación de dominio subyacente a la situación demanial, y otorgándose luego la exención en función de algunos destinos o afecciones de determinados bienes a ciertos usos o servicios públicos, persistiendo otros bienes plenamente gravados por el tributo por más que sean de dominio público estatal (piénsese en las autopistas de peaje o en la sede de un Tribunal) y tampoco cabe atribuirles la cualidad inherente de no gravables a las superficies o locales terrestres destinados a puerto marítimo del Estado regido por Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de que se trata en este proceso, pues desde la perspectiva constitucional el dominio público es una categoría de bienes de configuración legal en la que tal característica no se acoge, a diferencia de las de alienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad —artículo 132.1 CE, o Ley de Costas 22/1988, de 28 de julio, en su artículo 7—, y sin perjuicio de que existan manifestaciones de la misma a nivel de legalidad ordinaria como en materia de Bienes

de las Corporaciones Locales —artículo 80 Ley de Bases 7/1985, de 2 de abril—, por lo que debe concluirse que, al margen de la cuestión meramente esbozada en el recurso, del tratamiento que la norma reserve al dominio público marítimo terrestre natural, que es al que podría calificarse de no sujeto, ninguna exclusión es constatable respecto de los bienes inmuebles que han sido concreta materia de gravamen en el caso enjuiciado».

«Respecto de la no condición urbana o rústica de los bienes, tampoco comporta su exclusión de gravamen puesto que la circunstancia de que urbanísticamente no merezca el recinto portuario la categorización propia del suelo urbano o rústico sino la de sistema general, no impide que el legislador fiscal opere con conceptos y categorías propias al respecto, y así basta examinar el artículo 2 b) de la Norma Foral, coincidente con el artículo 62 de la Ley de Haciendas Locales, para comprobar que se entienden como bienes inmuebles urbanos, al margen de todo emplazamiento, los edificios y las obras de urbanización explanaciones y obras de uso de espacios descubiertos, y los recintos destinados a depósitos, citándose incluso los "muelles", por lo que ninguna duda ofrece la consideración urbana que los recintos portuarios merecen a los efectos del tributo de que se trata».

«Por último, no cabe acoger tampoco el enfoque complementario que la parte demandante sugiere en torno a una supuesta discriminación entre bienes, pues es patente que el principio genérico de igualdad que consagra el artículo 14 CE, no es aplicable a la comparación de la situación de los bienes, sino a la situación de las personas, y no ofrece juego alguno cuando se trata del distinto tratamiento que distintos bienes de una misma persona merecen en diferentes ámbitos ante normativas diversas».

TERCERO.—Establece el artículo 18.2 de la Norma Foral del Impuesto 9/1989, de 30 de junio, que los sujetos pasivos están obligados a declarar, a efectos del Padrón del tributo «todas las variaciones que puedan surgir por alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes gravados», y en desarrollo de dicho precepto el artículo 21.1 a) del Decreto Foral 77/1990, de 22 de mayo, sobre gestión catastral del impuesto, establece que, a tales efectos se considera alteración de orden físico, entre otras, la demolición o derribo de las construcciones ya existentes, mientras que el apartado c) de dicha disposición incluye como alteración de orden jurídico «la constitución de cualquiera de los derechos contemplados en el artículo 5 de la Norma Foral 9/1989», entre los que se cuenta la titularidad de concesiones administrativas sobre bienes inmuebles.

Es por ello que la alegación de la demanda relativa a que los inmuebles gravados se encontraban cedidos en dicho régimen al Depósito Franco de Bilbao y otros, topa razonablemente con la objeción que a tal respecto le hace la resolución recurrida, sin que el planteamiento hecho ahora en el proceso, elusivo de toda crítica a nivel de hecho o derecho de la apreciación de que tal alteración jurídica de la titularidad no haya sido declarada, permita trascender de lo argumentado en vía administrativa, con la consecuencia del inacogimiento de dicho motivo impugnatorio.

A lo anterior habrá que añadir, en cuanto a la mención que se hace en el séptimo de los fundamentos de derecho de la demanda a la ausencia de ponderación en las concretas liquidaciones de la falta de aprovechamiento urbanístico del dominio público portuario, que tal extremo incumbe no ya a la gestión del impuesto sobre bienes inmuebles, sino a la gestión catastral, comprensiva de la fijación de los valores catastrales y realización de Ponencias de Valores, sujetas a un régimen de publicidad, notificación e impugnación independiente y previo —artículos 11 y 12 de la Norma Foral—, por lo que no puede

ser examinada ahora en base a simples protestas y referencias generales a la hora de la aplicación del tributo.

Procede en consecuencia, la desestimación del recurso y la confirmación del acto recurrido, sin que haya motivo para hacer especial imposición de costas. Art. 131.1 LJCA.

Vistos los preceptos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala emite el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao contra Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurzi de 11 de diciembre de 1996, confirmatorio de las liquidaciones giradas en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio de 1996, que se citan, confirmando dicho Acuerdo. Sin hacer imposición de costas.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación. Transcurridos diez días desde su notificación a las partes y de conformidad al art. 104 de la Ley de la Jurisdicción, remítase testimonio en forma de la misma a la Administración demandada, en unión del expediente administrativo, a fin de que, en su caso, la lleve a puro y debido efecto, adopte las resoluciones que procedan y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, de todo lo cual deberá acusar recibo a esta Sala en el plazo de diez días.

Así por esta nuestra sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-70

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de mayo de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 3965/1997

Ponente: Ramón Castillo Badal.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Cooperativas
- Libertad de competencia empresarial
- Unidad de mercado
- Incentivos fiscales

En la Villa de Bilbao, a veinte de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el núm. 3965/1997 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: la disposición final segunda, apartado 3 de la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que da nueva redacción al artículo 39.1 de la Norma Foral 7/1996 del Impuesto sobre Sociedades.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales de Guipúzcoa, representada por la Procuradora doña Begoña Urizar Arancibia y dirigida por el Letrado don Ignacio Chacón.

Como coadyuvante: Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora doña Begoña Urizar Arancibia y dirigida por el Letrado don Ignacio Chacón.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Ramón Castillo Badal, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 1 de agosto de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la disposición final segunda, apartado 3 de la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que da nueva redacción al

artículo 39.1 de la Norma Foral 7/1996 del Impuesto sobre Sociedades; quedando registrado dicho recurso con el número 3965/1997.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a Derecho de la disposición final segunda, apartado 3, de la Norma Foral 2/1997, en cuanto da nueva redacción al art. 39.1 de la Norma Foral 7/1996.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda, declare ajustada a Derecho la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiere lugar.

En el escrito de contestación de la parte coadyuvante, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda, declare ajustada a Derecho la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiere lugar.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 29-4-1999 se señaló el pasado día 11-5-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso-administrativo contra la disposición final segunda, apartado 3 de la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que da nueva redacción al artículo 39.1 de la Norma Foral 7/1996 del Impuesto sobre Sociedades. Este precepto, que regula la deducción para inversiones, extiende ahora su aplicación a las sociedades cooperativas.

Entiende la parte recurrente que, el régimen tributario de la reserva para inversiones contenido en la Norma Foral infringe la regla 11 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, en cuanto distorsiona la asignación de recursos y menoscaba las posibilidades de competencia empresarial.

Tanto las Juntas Generales como la Diputación Foral de Guipúzcoa se oponen al recurso e interesan su desestimación, habida cuenta, alegan, la competencia del Territorio Histórico para regular su régimen tributario y la interpretación que esta Sala viene dando a la regla armonizadora núm. 11 del artículo 4 de la Ley del Concierto.

SEGUNDO.—La disposición final segunda, apartado 3 de la Norma Foral 2/1997 impugnada, deja el artículo 39.1 de la Norma Foral 7/1996 del Impuesto sobre Sociedades con la siguiente redacción:

«Los sujetos pasivos sometidos al tipo general del impuesto y las cooperativas fiscalmente protegidas podrán deducir de la cuota líquida el 10% de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, destinen a una reserva especial denominada reserva para inversiones y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético que debería cumplir las siguientes condiciones...».

Esta disposición adicional únicamente altera la redacción inicial del artículo 39.1 de la NF 7/1996, en el sentido de incluir como beneficiarios de la deducción a las cooperativas fiscalmente protegidas, junto a los sujetos pasivos sometidos al tipo general, que venían contemplados en el texto primitivo.

Surge entonces el problema de delimitar el ámbito del recurso, toda vez que el artículo 39.1 de dicha Norma Foral 7/1996 ha sido impugnado por la Administración del Estado en el recurso núm. 3749/1996, precisamente por entender vulnerado el art. 4, regla 11 de la LCE, con lo que se plantea la posibilidad de resolver un recurso con independencia de otro que se halla en tramitación. Este problema se ha suscitado en la reciente Sentencia de la Sala de 6 de abril de 1999 recaída en el recurso núm. 4083/1998 en el que se impugnaba por la Administración del Estado el artículo 12.3 de la Norma Foral 17/1998, de 15 de junio, de las Juntas Generales de Álava, que daba nueva redacción al artículo 29.1 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio del Impuesto de Sociedades, si bien «mantiene el tipo de gravamen del 32,5 por 100» objeto del recurso contencioso 4145/1996, aún en tramitación, y se planteaba la posibilidad de resolver la impugnación de manera autónoma, no obstante encontrarse el aspecto del tipo de gravamen del 32,5% pendiente en el recurso antes citado. Y concluíamos que «como la razón o fundamento de la causa de pedir en este proceso reside, no en lo que dicha nueva redacción de 1998 supone de innovación respecto de la anterior, sino en la misma circunstancia de que el tipo general de gravamen, ya establecido con anterioridad, se mantenga ahora, se impone una mínima clarificación procesal acerca de la plena posibilidad de decidir un litigio con independencia del otro, que es adelantamos ya, la conclusión a la que debe llegarse.

En efecto, y aunque podría eventualmente en el presente caso haber resultado de otra manera, la impugnación de disposiciones de carácter general de rango inferior a la ley ante el fuero contencioso-administrativo basada en el artículo 39.1 de la Ley de 27 de diciembre de 1956, puede comprender en cada caso todo lo que formalmente represente novedad normativa por más que todo lo que en su estricta sustancialidad no lo sea. Dicho de otro modo: De haberse formulado por las Juntas Generales Alavesas no un nuevo precepto íntegro relativo al tipo de gravamen, sino una fragmentaria adición o sustitución del texto originario, dejando subsistente e incólume el resto quedaría a la suerte del proceso que se sigue a la NF 24/1996, de 5 de julio, el enjuiciamiento sobre la validez del tipo de gravamen indicado. Mas como por las indicadas razones técnicas oportunas se ha optado por promulgar y poner en vigor una nueva y completa redacción de temporalidad indefinida que abarca la articulación, aunque parcial, de dicho elemento esencial tributario del impuesto de sociedades, no puede cerrarse el paso a su examen pleno en base al recurso que ahora se sentencia, pues no concurre ninguna situación de litispendencia procesal, ni tampoco una coincidencia del objeto de las pretensiones en cada proceso que hiciese pensar en la necesidad de acumular los

pronunciamientos por razones estrictas de conexión entre los actos o disposiciones —artículos 44 y 47 LJCA—. La sentencia que se pueda dictar en cada proceso no produce presunción de cosa juzgada en el otro y las disposiciones revisadas son formalmente diversas y cuentan con ámbitos y supuestos de aplicación autónomos, pudiéndose decir incluso que, de resultar anulada cualquiera de ellas, la otra mantendría plena presunción de validez y eficacia de no ser atacada en virtud de un recurso específico».

De acuerdo a estas ideas deberíamos, al igual que en el caso citado efectuar un examen pleno del artículo 39.1 de la Norma Foral en la nueva redacción, que contempla como beneficiarios de la deducción a los sujetos pasivos sometidos al tipo general y ahora como novedad, a las cooperativas fiscalmente protegidas, lo que ocurre es que la Sala ha de moverse dentro del ámbito que marcan las alegaciones de las partes, art. 43.1 de la LJCA y, el Abogado del Estado reproduce las consideraciones hechas en el recurso 3749/1996, a la hora de analizar la trascendencia que tiene, en orden a la observancia de la regla armonizadora 4.11 de la Ley del Concierto, el conjunto de deducciones previsto en la Norma Foral 7/1996. Es decir, para la parte recurrente constituye una distorsión «el impacto que una medida fiscal puede ejercer sobre la conducta económica de los sujetos pasivos teniendo en cuenta la naturaleza y potencia de las deducciones previstas en la Norma Foral 7/1996», sin embargo como lo que verdaderamente se impugna es la inclusión de las cooperativas fiscalmente protegidas en el ámbito de la deducción prevista en el artículo 39.1, es este aspecto el que la Sala debe confrontar con el art. 4.11 de la LCE, pues la parte actora deduce la infracción además en relación con la totalidad de deducciones de la NF 7/1996, pero sin indicar expresamente a cuáles se refiere, por lo que la vulneración que se afirma cometida, por el efecto distorsionador y el menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial que se produciría por «los numerosos incentivos fiscales, de carácter general y de gran potencia, contenidos en la Norma Foral 7/1996, sin que estén compensados en manera alguna por otras disposiciones» ha de ser examinada al enjuiciar el recurso 3749/1996, pues la nueva redacción del art. 39.1 que se impugna, se refiere sólo a una específica deducción.

TERCERO.—Precisado en tales términos el objeto del proceso, entiende el Abogado del Estado, que el precepto impugnado en cuanto permite a las cooperativas fiscalmente protegidas acogerse a la deducción por establecer una reserva para inversiones o para la conservación del medio ambiente infringe el artículo 4.11 en la medida en que distorsiona la asignación de recursos económicos y menoscaba las posibilidades de competencia empresarial.

Sobre la significación de estos conceptos venimos diciendo en las Sentencias de 16 de noviembre de 1998 y 6 de abril de 1999 que ambos criterios son recibidos de la ciencia económica y por carecer de una significación jurídica propia habrán de ser interpretados en sentido técnico, art. 23.2 de la LGT y concordante de Guipúzcoa, remitiendo al principio de neutralidad económica del concierto. Por ejemplo que las medidas tributarias autónomas no distorsionen la asignación de recursos o factores de producción, supondrá que, por sí mismas no influyan de algún modo en las decisiones u opciones de los agentes económicos sobre oferta y demanda de bienes y servicios, sea sobre la infrautilización o no de recursos y capacidades, sobre la clase o cantidad de bienes a producir, sobre la inversión en métodos alternativos de producción, distribución de la oferta, etcétera.

Ahora bien, tales nociones se incorporan a la norma jurídica con un grado notable de indeterminación en función de que el tributo, aun siendo una prestación pecuniaria

coactiva, no es una medida administrativa de imposición absoluta sobre la realidad del mercado, y por ello su relevancia se instrumenta a través de conceptos tales como «distorsión» o «menoscabo», que son susceptibles de una modulación de significado derivada de los principios jurídicos institucionales fundamentales que rigen el sistema (constitución económica unitaria y autonomía).

Así lo ha hecho la jurisprudencia constitucional —en una tarea de elaboración de criterios de interpretación constitucional que, en casos como el presente representan una verdadera creación judicial del derecho—, cuando refiriéndose a la compatibilidad de las ayudas regionales con las exigencias de igualdad en las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, insiste en que han de delimitarse las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el «espacio económico unitario» «más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, puedan proyectarse sobre el mismo», de las SSTC 87/1985, 88/1986 y 64/1990. Y en la muy inicial STC 37/1981, de 16 de noviembre, ya dejó dicho sobre el principio de no obstaculización en la libre circulación de personas y bienes que «ciertamente, cualquier normativa local que dentro de su ámbito competencial propio establezca un ente de esta naturaleza (municipio, provincia o comunidad autónoma) respecto del transporte, o de la carga y descarga de mercancías, o sobre la concurrencia de ofertas y demandas de transporte, puede incidir sobre la circulación de personas y bienes, pero no toda incidencia es necesariamente un obstáculo». Y aclaraba seguidamente que lo supone tanto cuanto intencionalmente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, y cuando, aun sin pretenderlo, las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen.

Respecto de la unidad de mercado que es el principio en el que confluyen las pautas armonizadoras que el Concierto Económico expresa sobre la no distorsión en la asignación de recursos y la no afectación de las posibilidades de competencia empresarial, junto con las de libre circulación ya mencionada, la STC 88/1986, de 1 de julio, dejó sentada la idea recogida en sentencias posteriores de que «la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que al menos, y en lo que aquí interesa admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autónoma se lleve a cabo dentro del ámbito de competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y por último que quede en todo caso a salvo la igualdad de todos los españoles».

CUARTO.—A partir de estas ideas, no puede sostenerse que se produzca una infracción de la regla armonizadora, pues el Abogado del Estado construye su tesis sobre la base de que el efecto distorsionador y el menoscabo se producen por la aplicación de una serie de deducciones específicas no contempladas en la normativa común, deducciones que en el caso específico del precepto recurrido, para las cooperativas fiscalmente protegidas se concreta en que de la cuota líquida podrán deducirse el 10 por 100 de las cantidades que procedentes del resultado contable, se destine a una reserva especial para inversiones, para la conservación o mejora del medio ambiente o ahorro energético.

Es verdad que esta deducción no se contempla en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, normativa que, en todo caso se entiende, dice su art. 1.2, sin perjuicio de lo dispuesto en los Regímenes Tributarios forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra, habiéndose dictado la Norma Foral 2/1997 en el ejercicio de las propias competencias, pero no se aprecia, a falta de otros datos que pudiera aportar la Administración recurrente, que la citada deducción pueda incidir sobre las decisiones de oferta o demanda o de producción o no de determinados bienes, ni tampoco que se induzca la realización de inversiones en el Territorio Histórico que de otro modo se efectuarían en otras zonas del Estado Español, pues las condiciones a las que el artículo 39 de la NF 7/1996 sujeta la deducción, en la medida en que obligan a materializar la reserva en el plazo de dos años desde el cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dota la reserva, y demás requisitos posteriores, no puede ser determinante por sí sola para decidir sobre un emplazamiento empresarial, y, lo propio puede decirse de la competencia entre empresas que no se ve menoscabada por el hecho de que se incentive la constitución de una reserva para inversiones en activos fijos materiales nuevos, o en actividades de protección del medio ambiente o de ahorro energético, pues por el hecho de que por medio de medidas tributarias se persigan fines no fiscales, de modernización, innovación tecnológica etc., no por ello quedan deslegitimadas, así STC 64/1990, por lo que, no habiéndose acreditado por la parte actora que por medio de la disposición recurrida, se coloque a las cooperativas fiscalmente protegidas de Guipúzcoa en una posición más ventajosa en el mercado, ha de rechazarse el recurso.

No concurren motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes, art. 131.1 de la Ley Jurisdiccional de lo Contencioso-Administrativo.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra la disposición final segunda, apartado 3 de la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, de las Juntas Generales de Guipúzcoa que da nueva redacción al artículo 39.1 de la Norma Foral 7/1996 del Impuesto sobre Sociedades y confirmamos dicha disposición, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-71

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 1 de junio de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 171/1997

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 39

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En la Villa de Bilbao, a uno de junio de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 171/1997 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: el Acuerdo de la Comisión de Gobierno del ayuntamiento de Santurzi de 11 de diciembre de 1996 que confirma liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ejercicio de 1996, se funda en la impugnación indirecta del artículo 4 a) de la Norma Foral de Bizkaia 9/1989, de 30 de junio, que regula el tributo en dicho ámbito territorial.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Ayuntamiento de Santurce, representado y dirigido por el letrado don Jesús D. y S. de la F.

Siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Enrique Torres y López de Lacalle, magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 15 de enero de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurzi de 11 de diciembre de 1996 que confirma liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio de 1996, se funda en la impugnación indirecta del artículo 4 a) de la Norma Foral de Bizkaia 9/1989, de 30 de

junio, que regula el tributo en dicho ámbito territorial; quedando registrado dicho recurso con el número 171/1997.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 508.572 ptas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda se solicitó de esta Sala el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que con desestimación íntegra del recurso, confirme el Acuerdo adoptado por la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurce, en sesión núm. 34/1996, de 11 de diciembre, epígrafe 16º del orden del día, asuntos de Economía y Hacienda.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 6-5-1999 se señaló el pasado día 25-5-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El presente recurso contencioso-administrativo promovido por la Autoridad Portuaria de Bilbao frente al Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurzi de 11 de diciembre de 1996 que confirma liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio de 1996, se funda en la impugnación indirecta del artículo 4 a) de la Norma Foral de Bizkaia 9/1989, de 30 de junio, que regula el tributo en dicho ámbito territorial.

Considera la Abogacía del Estado que el artículo 4º del Concierto Económico, en la redacción aprobada por la Ley 2/1990, de 8 de junio, que lo adaptaba a la nueva legislación sobre Haciendas Locales y en tanto exige que, con respecto a dicho tributo, se adopte idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles que los establecidos en territorio común, impone necesariamente que en territorio vizcaíno se acoja la exención de los bienes afectos al dominio público marítimo-terrestre que sean propiedad del Estado, por entender principalmente que la definición del hecho imponible, comprende no sólo la determinación de los supuestos gravados sino también la de las exenciones y bonificaciones y casos de «no sujeción». Igualmente se argumenta, a mayor abundamiento, sobre la evidente discriminación en relación con los demás bienes de idéntica naturaleza situados en otros puntos del territorio nacional, y se hace mención de que en cualquier caso, no se trata de bienes que sean «propiedad del Estado», sino de bienes demaniales que están bajo su titularidad y que carecen de la cualidad urbana o rústica que incorpora la definición del hecho imponible, por ser «sistemas generales» carentes de aprovechamiento y valor urbanístico.

Se opone la corporación local demandada, remitiéndose a Sentencias dictadas por esta misma Sala en fecha 30 de diciembre último (autos 1182/1995) y que hace referencia a otras anteriores de 28 de febrero de ese mismo año (107 y 108/1997) respecto de idéntica cuestión en relación con el ejercicio de 1993.

SEGUNDO.—En efecto hemos de atenernos a los precedentes del propio órgano jurisdiccional en la medida en que no se plantean argumentos ni cuestiones distintas, transcribiendo a continuación la respuesta dada a las mismas cuestiones que ahora se plantean en la Sentencia de 31 de enero de 1997 (autos 4763/1994), y que es del siguiente tenor:

«acometiendo este aspecto fundamental del recurso, no comparte esta Sala la vinculación que entre el hecho imponible y las exenciones establece la parte recurrente. Deberá decirse que tal ligazón se da ciertamente entre la definición positiva del hecho de naturaleza jurídica o económica que grava el tributo, y la delimitación negativa del mismo que representan los supuestos de "no sujeción" tal y como establece el artículo 29 de la Ley General Tributaria pero no es aceptable la proposición más amplia de que los supuestos de exención y bonificación integren también la definición del impuesto, sino que, antes bien, constituyen excepciones totales o parciales que la norma declara respecto de situaciones en que se da por principio el presupuesto jurídico o económico que define el tributo y es manifestación de capacidad económica».

«Para el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el hecho imponible, de naturaleza jurídica, es completo y viene constituido por la propiedad u otros derechos reales sobre bienes inmuebles, y grava el valor de dichos bienes y no los productos o rentas que de los mismos se obtenga, no pudiendo decirse que tal relación de dominio venga a ser completada negativamente con supuestos de "exención" como el del artículo 4 de la Norma Foral, que, por el contrario, presuponen que el Estado y los demás sujetos públicos que se mencionan son propietarios de los bienes que se citan, limitándose la norma a eximir respecto de algunos de ellos por razón del destino a que se encuentran afectos».

«De otra parte tampoco cabe entender que concurren exigencias de dogmática jurídica que operen como factor de normatividad inmanente en la naturaleza de las instituciones —exposición de motivos LJCA— a la hora de tener por necesaria la exención tributaria proclamada, o acaso, la no sujeción, pues aparte de que ya en la Contribución Territorial Urbana se conocía el gravamen sobre puertos del Estado, si éstos producían renta, e incluso por no operar la exención "ope legis", STS de 8 de julio de 1991 las exenciones se refieren, en territorio común o foral, no ya a bienes de dominio público bajo titularidad estatal, sino a bienes que sean propiedad del Estado, destacándose así la relación de dominio subyacente a la situación demanial, y otorgándose luego la exención en función de algunos destinos o afecciones de determinados bienes a ciertos usos o servicios públicos, persistiendo otros bienes plenamente gravados por el tributo por más que sean de dominio público estatal (piénsese en las autopistas de peaje o en la sede de un Tribunal) y tampoco cabe atribuirles la cualidad inherente de no gravables a las superficies o locales terrestres destinados a puerto marítimo del Estado regido por Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de que se trata en este proceso, pues desde la perspectiva constitucional el dominio público es una categoría de bienes de configuración legal en la que tal característica no se acoge, a diferencia de las de alienabilidad imprescriptibilidad e inembargabilidad, —artículo 132.1 CE, o Ley de Costas 22/1988, de 28 de julio, en su artículo 7—, y sin perjuicio de que existan manifestaciones de la misma a nivel de legalidad ordinaria como en materia de Bienes

de las Corporaciones Locales —artículo 80 de la Ley de Bases 7/1985, de 2 de abril—, por lo que debe concluirse que, al margen de la cuestión meramente esbozada en el recurso, del tratamiento que la norma reserve al dominio público marítimo-terrestre natural, que es al que podría calificarse de no sujeto, ninguna exclusión es constatable respecto de los bienes inmuebles que han sido concreta materia de gravamen en el caso enjuiciado».

«Respecto de la no condición urbana o rústica de los bienes, tampoco comporta su exclusión de gravamen puesto que la circunstancia de que urbanísticamente no merezca el recinto portuario la categorización propia del suelo urbano o rústico sino la de sistema general, no impide que el legislador fiscal opere con conceptos y categorías propias al respecto, y así basta examinar el artículo 2 b) de la Norma Foral, coincidente con el artículo 62 de la Ley de Haciendas Locales, para comprobar que se entienden como bienes inmuebles urbanos, al margen de todo emplazamiento, los edificios y las obras de urbanización, explanaciones y obras de uso de espacios descubiertos, y los recintos destinados a depósitos, citándose incluso los "muelles", por lo que ninguna duda ofrece la consideración urbana que los recintos portuarios merecen a los efectos del tributo de que se trata».

«Por último, no cabe acoger tampoco el enfoque complementario que la parte demandante sugiere en torno a una supuesta discriminación entre bienes, pues es patente que el principio genérico de igualdad que consagra el artículo 14 CE, no es aplicable a la comparación de la situación de los bienes, sino a la situación de las personas, y no ofrece juego alguno cuando se trata del distinto tratamiento que distintos bienes de una misma persona merecen en diferentes ámbitos ante normativas diversas».

TERCERO.—Establece el artículo 18.2 de la Norma Foral del Impuesto, 9/1989, de 30 de junio, que los sujetos pasivos están obligados a declarar, a efectos del Padrón del tributo «todas las variaciones que puedan surgir por alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes gravados», y en desarrollo de dicho precepto el artículo 21.1 a) del Decreto Foral 77/1990, de 22 de mayo, sobre gestión catastral del impuesto, establece que, a tales efectos se considera alteración de orden físico, entre otras, la demolición o derribo de las construcciones ya existentes, mientras que el apartado c) de dicha disposición incluye como alteración de orden jurídico «la constitución de cualquiera de los derechos contemplados en el artículo 5 de la Norma Foral 9/1989», entre los que se cuenta la titularidad de concesiones administrativas sobre bienes inmuebles.

Es por ello que la alegación de la demanda relativa a que los inmuebles gravados se encontraban cedidos en dicho régimen al Depósito Franco de Bilbao y otros, topa razonablemente con la objeción que a tal respecto le hace la Resolución recurrida, sin que el planteamiento hecho ahora en el proceso, elusivo de toda crítica a nivel de hecho o derecho de la apreciación de que tal alteración jurídica de la titularidad no haya sido declarada, permita trascender de lo argumentado en vía administrativa, con la consecuencia del inacogimiento de dicho motivo impugnatorio.

A lo anterior habrá que añadir, en cuanto a la mención que se hace en el séptimo de los fundamentos de derecho de la demanda a la ausencia de ponderación en las concretas liquidaciones de la falta de aprovechamiento urbanístico del dominio público portuario, que tal extremo incumbe no ya a la gestión del impuesto sobre bienes inmuebles, sino a la gestión catastral, comprensiva de la fijación de los valores catastrales y realización de Ponencias de Valores, sujetas a un régimen de publicidad, notificación e impugnación independiente y previo, artículos 11 y 12 de la Norma Foral, por lo que no puede ser

examinada ahora en base a simples protestas y referencias generales a la hora de la aplicación del tributo.

Procede, en consecuencia, la desestimación del recurso y la confirmación del acto recurrido, sin que haya motivo para hacer especial imposición de costas, art. 131.1 LJCA.

Vistos los preceptos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala emite el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Autoridad Portuaria de Bilbao contra Acuerdo de la Comisión de Gobierno del ayuntamiento de Santurzi de 11 de diciembre de 1996, confirmatorio de las liquidaciones giradas en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ejercicio de 1996, que se citan en el fundamento de hecho segundo de la demanda, confirmando dicho acuerdo. Sin hacer imposición de costas.

Contra esta Sentencia no cabe recurso ordinario de casación. Transcurridos diez días desde su notificación a las partes y de conformidad al art. 104 de la Ley de la Jurisdicción, remítase testimonio en forma de la misma a la Administración demandada, en unión del expediente administrativo, a fin de que, en su caso, la lleve a puro y debido efecto, adopte las resoluciones que procedan y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, de todo lo cual deberá acusar recibo a esta Sala en el plazo de diez días.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-72

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 25 de junio de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 896/1997

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 48
- Art. 51

Voces:

- Tutela financiera de los Entes locales
- Presupuestos de los Entes locales

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 27 de febrero de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. GERMÁN APALATEGUI CARASA, actuando en nombre y representación de AYUNTAMIENTO DE SAN SEBASTIÁN, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral de Juntas Generales de Gipuzkoa 13/1996, de 23 de diciembre, mediante la que se aprobaba el Presupuesto del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el ejercicio de 1997; quedando registrado dicho recurso con el número 896/97.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que:

1.—Se declare la disconformidad a Derecho de la Norma Foral 13/1996, de 23 de Diciembre, por la que se aprueba el Presupuesto del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 1997, en cuanto que esta Disposición legal no efectúa ninguna previsión en orden a dotar a los Municipios de Gipuzkoa de población superior a 50.000 habitantes de la correspondiente subvención particular para la prestación del servicio obligatorio de Transporte Colectivo Urbano de Viajeros.

2.—Se declare el derecho del Ayuntamiento de Donostia-San Sebastián a percibir con pago al indicado Presupuesto Foral y en el expresado concepto de subvención por dicho servicio de T.C.U.V. que presta, la suma que legalmente le corresponda y que se concretará a la luz de la prueba practicada en el procedimiento o bien, subsidiariamente, en trámite de ejecución de sentencia.

3.—Se condene a la Administración demandada a estar y pasar por las precedentes declaraciones, así como al abono de la subvención reconocida por el anterior

pronunciamiento que se solicita a favor de la Corporación recurrente, efectuando a tal fin la correspondiente regulación presupuestaria, con imposición de costas según ley.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la cual desestimando la demanda, declare que la Norma Foral 13/96, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 1997, se ajusta a Derecho, con expresa imposición de costas a la parte demandante.

CUARTO.—En el escrito de contestación de la parte coadyuvante, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la cual desestimando la demanda, declare que la Norma Foral 13/96, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 1997, se ajusta a Derecho, con expresa imposición de costas a la parte demandante.

QUINTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.—Por resolución de fecha 15/06/1997 se señaló el pasado día 22/06/1999 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El presente recurso contencioso-administrativo ordinario se promueve frente a la Norma Foral de Juntas Generales de Gipuzkoa 13/1996, de 23 de diciembre, mediante la que se aprobaba el Presupuesto del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el ejercicio de 1997.

Considera la parte recurrente que el Presupuesto General del Territorio Histórico de Gipuzkoa vulnera los deberes de asistencia y cooperación para con las obligaciones mínimas de los municipios de los artículos 26.3 y 36 de la Ley de Bases de Régimen Local, en relación con el artículo 7.a) 5 de la Ley de Territorios Históricos 27/1983, de 25 de noviembre, en razón de no contener tales Presupuestos, a diferencia de los de años anteriores, previsión alguna dirigida a financiar la prestación del servicio de transporte urbano de viajeros en localidad superior a los 50.000 habitantes.

Oponiéndose al recurso, tanto las Juntas Generales, como la Diputación Foral de Guipúzcoa, sostienen que la colaboración financiera con los municipios se articula en dicho Territorio Histórico a través del llamado "Fondo Foral de Financiación Municipal" (FFFM), correspondiendo, en función de los criterios de distribución vigentes, 8.346.377.091 pesetas —en liquidación, 9.528,9 millones de pesetas— de libre disposición al municipio de San Sebastián, lo que supone financiación superior a la de los ejercicios precedentes para subsidiar los servicios municipales, sean o no obligatorios, sin que resulte exigible el establecimiento en Presupuestos de una partida específica para financiar el transporte público en particular. De otra parte, y a efectos de la regulación del Concierto Económico se sostiene que en términos estadísticos, las

subvenciones percibidas por los Ayuntamientos guipuzcoanos con cargo al Presupuesto de 1995 son ampliamente superiores a las recibidas por los Ayuntamiento de régimen común.

SEGUNDO.—La cuestión que ahora es objeto del presente recurso ha sido ya resuelta por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, en las sentencias, de 20 de noviembre de 1995 y de 14 de enero de 1998, recaídas en los recursos números 1543 y 1544 de 1994, estableciendo el criterio, que debe también aquí mantenerse en garantía del principio de unidad de doctrina en aras de los de seguridad jurídica y de igualdad, que: "... la cuestión planteada se encuentra asociada al régimen mismo de control jurisdiccional sobre los Presupuestos de las Administraciones Públicas, pues los motivos tasados por los que pueden ser aquéllos materia de recurso, —acudiéndose para ello, supletoriamente, (D.A. Primera del Con. Econom.), al artículo 151.2 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales 39/1988, de 28 de Diciembre, en relación con el artículo 1.2, en defecto de toda norma equivalente en el ordenamiento foral de Guipúzcoa, y en particular, en la Norma Foral 17/1990, de 26 de Diciembre, de Régimen Financiero y Presupuestario—, se ciñen para el caso presente a la eventualidad de que en los Presupuestos de la Entidad local, (aquí por referencia a los del Territorio Histórico), omitan el crédito necesario para el cumplimiento de obligaciones que le sean exigibles en virtud de precepto legal u otro título legítimo.

Se trata por tanto de determinar cuál es el título obligatorio en virtud del cual deben contener los Presupuesto Forales una determinada partida que subvencione el transporte público municipal, para lo que la parte demandante sugiere dos fuentes diversas de obligatoriedad o vinculación.

Y aunque no hacen mención de ello las partes la obligatoriedad genérica de consignar crédito presupuestario a favor de las entidades locales se materializa en el mismo artículo 23.c) de la Norma Foral 17/1990, de 26 de Diciembre, ya antes referida, cuando consagra como obligación institucional de la Hacienda Foral de Guipúzcoa, "la participación de los municipios guipuzcoanos en los tributos concertados y no concertados", erigiéndose así en uno de los tres pilares, junto con la aportación del Cupo al Estado y la aportación al sostenimiento de las Instituciones Comunes de la C.A.P.V. en que se articula la aplicación del régimen de Concierto Económico actualmente en vigor, y en desarrollo en términos presupuestarios del conjunto de normas previstas por el instrumento concertador para la financiación de los municipios vascos, en particular, el artículo 46 del mismo en la redacción originaria aprobada por ley 12/1981, de 13 de Mayo, en tanto consagraba en su primer párrafo la sustitución de la aportación del País Vasco al Fondo Nacional que financiase en cada momento a las Corporaciones Locales, que se nutra de tributos concertados, por la disposición y directa distribución de los Territorios Históricos a favor de los municipios de su ámbito, refiriéndose el segundo, y único párrafo subsistente después de la Ley 2/1990, de 8 de Junio, a la participación en tributos no concertados.

Sin embargo, ni el actual artículo 45 ni el anterior artículo 45-Dos, hacen relación al caso, pues en lo que se garantiza un nivel de autonomía no inferior a las Entidades Locales de régimen común es en cuanto a las facultades de tutela financiera, "en materia de imposición y ordenación de los tributos y precios públicos de las Entidades Locales", es decir, en materia de regulación y puesta en aplicación y vigencia de otras distintas fuentes de ingresos de derecho, público de los Entes locales que la participación en tributos concertados.

Lo que antecede no significa que no exista aquella garantía legal de autonomía comparada de los municipios vascos en materia de financiación presupuestaria o aquella base para la obligatoriedad de la participación de los municipios en los tributos concertados, sino que no se sitúa en el Concierto Económico, al menos en su actual redacción. Para lo primero se podría citar la disposición adicional decimoctava de la LRHL 39/1998, de 28 de diciembre, coincidente con la disposición adicional segunda, 6, de la Ley de Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985, que establecen dicha garantía municipal respecto del régimen especial municipal de los territorios vascos en lo económico-financiero, pero a la vez, basta contrastar el reconocimiento del citado régimen especial municipal de los T.H. del País Vasco que en dicha norma, junto con la citada del artículo 1.2 se contiene, con lo establecido en la precedente disposición adicional decimoquinta, para verificar la independencia de aquella norma adicional respecto de esta última, de claro régimen común.

Para lo segundo, es decir, lo que afecta a la desaparición en 1.990 de la norma concertada que exoneraba de aportaciones a los Territorios Históricos para el Fondo Nacional de financiación de los municipios, nada permite suponer que la situación sea distinta o inversa con posterioridad, sino que el reconocimiento de la singularidad del régimen foral en materia de Hacienda y de régimen financiero municipal a nivel de ley ordinaria del Estado, —D.A. Segunda, apartados 5 y 6 de la Ley de Bases, y luego de la Ley de Haciendas Locales—, hacen imposible la persistencia de una norma como la del artículo 46. Primero, que por la extensión mimética del régimen del Estado, podía incluso entrar en colisión con la autonomía foral.

En suma, como la revisión jurisdiccional alcanza exclusivamente a verificar si se ha producido la omisión de inclusión de los créditos presupuestarios que resulten necesarios por obligación legal, y se justifica por las Administraciones que actúan como demandadas, no solo que se ha incluido crédito presupuestario para hacer efectiva la participación del municipio demandante en los tributos concertados y no concertados, sino que incluso la aplicación al ejercicio de 1994 del régimen foral de financiación municipal no puede comportar menor autonomía para tal municipio que la que derivaría de la aplicación del régimen común, pues, antes bien, entendida aquella en el aspecto de la suficiencia financiera para el cumplimiento de sus fines, —artículo 142 C.E. y artículo 105.1 de la LRBRL—, todo indica que la financiación foral supera globalmente la que correspondería en dicho régimen común a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, no se encuentra fundamento para la anulación del acto recurrido en ninguno de los dos primeros motivos que articula la parte recurrente en este proceso, una vez que no puede reclamarse la inclusión de un crédito específico como el que concibe en el régimen común la citada, D.A. decimoquinta de la LRHL, aun cuando resulte compatible con la general participación de los municipios en los tributos del Estado, —artículos 2.1.c), 39 y 112 a 116 LRHL—, pues la especialidad foral en materia de financiación municipal abre paso a una duplicidad de regulaciones, —sometida eso sí a una igualdad de mínimos—, y resiste a que una norma que crea obligaciones presupuestarias para el estado haya de tenerse por traspuesta al régimen foral, ya que no directamente aplicable, sin que, de otra parte, ni la inclusión en ejercicios precedentes de una partida subvencionadora de dicho servicio local obligatorio, ni el hecho de que no figure entre los criterios de distribución del fondo foral, tal circunstancia de ser prestatario de dicho servicio o cualquier otro genérico que contemple favorablemente el mayor número de servicios que los municipios mayores de 50.000 habitantes prestan, resulte decisivo, pues, además de que dichos criterios de distribución se puedan encontrar regulados en normativa diferente y no combatida en

autos, citándose por la parte actora la norma foral 15/1994, de 23 de noviembre, basta examinar el artículo 34 de la Norma recurrida, en sus apartados 2.a), b), y 3, letras a) a la d), para llegar a la conclusión de que es la población de cada municipio el factor más relevante de dicha distribución".

TERCERO.—"Por lo que respecta a la invocación de los artículos 26.3 y 36 LRBRL, es de destacar que la asistencia de las Diputaciones Provinciales a los municipios, orientada al establecimiento y adecuada prestación de los servicios públicos mínimos, no puede constituir tampoco el título obligatorio en materia presupuestaria, pues sin desconocerse en modo alguno que las Diputaciones Forales asumen también el carácter de Diputaciones Provinciales en su respectivo territorio, no constituye una obligación concreta de tales Diputaciones, en calidad de tales, la financiación del servicio público de transporte urbano, ni el precepto tiene una dimensión exclusiva ni principalmente subvencionadora. De otra parte, la Ley de Territorios Históricos de 25 de Noviembre de 1983, en su artículo 7.a) 5, consagra idéntica obligación general de asistencia y asesoramiento técnico a las Entidades Locales, traslada al ámbito foral, pero sin añadir elemento alguno que permita sostener la obligatoriedad de que los Órganos Forales contemplen necesariamente partidas presupuestarias específicas para financiar el transporte municipal, por lo que, en suma, el recurso ha de ser desestimado y confirmada la disposición recurrida".

CUARTO.—En consecuencia, con lo expuesto procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto y la confirmación de la Norma Foral impugnada.

No se aprecia motivo determinante de una especial imposición de costas. Artículo 131.1 LJCA.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente.

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo ordinario interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Germán Apalategui Carasa, actuando en nombre y representación del Ayuntamiento de San Sebastián, frente a la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa, 13/1996, de 23 de diciembre, mediante la que se aprobaba el presupuesto del territorio histórico de Gipuzkoa para el ejercicio de 1997, y confirmamos dicho acto en cuanto al extremo impugnado, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Enrique Torres López de Lacalle.- Luis Javier Murgoitio Estefanía.- Roberto Sáiz Fernández.

Ref. TSJPV-73

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 5 de julio de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 447/1999

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Interés de demora

En la Villa de BILBAO, a cinco de julio de novecientos noventa y nueve.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 447/99 y seguido por el procedimiento ORDINARIO LEY 98, en el que se impugna: la Disposición Adicional Primera, apartado 1, de la Norma Foral 13/1998, de 23 de diciembre, del Territorio Histórico de Vizcaya, de Presupuestos Generales de dicho Territorio para 1999, que modifica el artículo 58, apartado 2, letra c) de la Norma Foral General Tributaria.

Son partes en dicho recurso: como recurrente ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y dirigida por el ABOGADO DEL ESTADO.

Como demandada DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA y JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA, representadas por la Procuradora D^a BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA y dirigidas por el Letrado D. JOSÉ LUIS AURTENETXE GOIRIENA.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. ROBERTO SÁIZ FERNÁNDEZ, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 2 de Marzo de 1.999 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el ABOGADO DEL ESTADO actuando en nombre y en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Disposición Adicional Primera, apartado 1, de la Norma Foral 13/1998, de 23 de diciembre, del Territorio Histórico de Vizcaya, de Presupuestos Generales de dicho Territorio para 1999, que

modifica el artículo 58, apartado 2, letra c) de la Norma Foral General Tributaria; quedando registrado dicho recurso con el número 447/99.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que declarando la no conformidad a derecho de la Disposición Adicional Primera, apartado Uno, de la Norma Foral 13/1998.

TERCERO.—En el escrito de contestación de JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el Recurso Contencioso Administrativo 447/99-1 interpuesto contra la Norma Foral 13/1998, de 23 de diciembre, de las Juntas Generales de Bizkaia.

En el escrito de contestación de DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso en todos sus pedimentos y todo lo demás que legalmente proceda, confirmándose en consecuencia el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala, y visto que ninguna de las partes ha solicitado la celebración de vista o de conclusiones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62.4 de la LJCA, el Tribunal estima procedente dejar los autos pendientes de señalamiento de votación y fallo para cuando el turno establecido le corresponda.

QUINTO.—Por resolución de fecha 30/06/99 se señaló el pasado día 06/07/99 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, son objeto de impugnación la Disposición Adicional Primera, apartado 1, de la Norma Foral 13/1998, de 23 de diciembre, del Territorio Histórico de Vizcaya, de Presupuestos Generales de dicho Territorio para 1999, que modifica el artículo 58, apartado 2, letra c) de la Norma Foral General Tributaria.

La Administración del Estado entiende que la regulación que se contiene en la Disposición Adicional Primera, apartado 1, de la Norma Foral impugnada es contraria al ordenamiento jurídico, por cuanto que, habiendo declarado el Tribunal Constitucional, en la sentencia 14/1986, de 31 de enero, que el interés de demora debe tener un tratamiento uniforme en todo el territorio nacional, con independencia de quien sea el Ente Público acreedor, la regulación de esta materia es competencia exclusiva del Estado ex artículo 149.1 de la Constitución; resultando tal infracción contraria, además, a la regla de armonización primera del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico. Y

solicita que por este Tribunal se dicte una sentencia por la que, estimándose el recurso interpuesto, se anule el precepto impugnado.

Las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y la Diputación Foral de Vizcaya, partes demandada y codemandada, respectivamente, se oponen a los motivos de impugnación y pretensiones de la Administración demandante, e interesa que por este Tribunal se dicte una sentencia desestimatoria del recurso por la que se declare que los preceptos impugnados son conformes a Derecho.

SEGUNDO.—En primer lugar, cabe señalar que la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco (L.C.E.), en la redacción dada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, establece, en su artículo 4, normas de armonización que habrán de ser respetadas por los Territorios Históricos al establecer su Sistema Tributario; disponiendo la primera de dichas normas armonizadoras la aplicación de la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en dicha Ley.

El interés de demora que se aplica a las relaciones jurídico-tributarias constituye un concepto de esta naturaleza y, por tanto, sometido a las medidas de coordinación a que hace referencia la señalada norma primera del artículo 4 L.C.E., esto es, a la Ley General Tributaria y demás disposiciones que se dicten en su desarrollo, sin que los Territorios Históricos puedan introducir en su sistema Tributario uno diferente al del Estado, el Tribunal Constitucional (Sent. 14/1986, de 31 de enero) ha despejado toda duda al respecto, al declarar que “La determinación cuantitativa del interés de demora de estos créditos ha de merecer un tratamiento unitario en todo el territorio nacional, por lo ya expuesto y porque, en esa misma línea de ideas, al consistir en un simple incremento de la deuda tributaria, motivado por el impago del crédito principal, bien se considere de cariz sancionatorio para el deudor, o de resarcimiento para el ente titular del crédito, no se advierte motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según sea la Entidad acreedora, sino que, por el contrario, debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1.18 de la C.E., sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas”.

De todo lo cual se desprende la consecuencia de que, siendo extensibles, en este caso, los principios interpretativos que respecto del interés de demora se contienen en la sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986, de 31 de enero, como propone la Administración demandante, el precepto impugnado, al establecer un interés de demora distinto en su cuantía al establecido para el territorio de Derecho común por la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuesto Generales del Estado para 1999, resulta contrario al ordenamiento jurídico, razón por la cual, debe ser declarado nulo de pleno derecho.

TERCERO.—Sin embargo, el motivo de oposición que articula la parte demandada, relativo a la modificación operada por la Disposición Adicional Cuarta de la Norma Foral 2/1999, de 12 de febrero de modificación parcial de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, ha de ser, acogido, por cuanto que, desplegando esta modificación sus efectos desde el 1 de enero de 1999 comporta una derogación de la Disposición Adicional Primera de la Norma Foral 13/1998, de 23 de diciembre, objeto de impugnación, que produce los efectos en esta causa de la satisfacción procesal, dejando sin contenido el recurso de que se trata.

CUARTO.—No se aprecian motivos para un expreso pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en este incidente, de conformidad con lo establecido en el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que, desestimamos el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra la Disposición Adicional Primera, apartado 1, de la Norma Foral 13/1998, de 23 de diciembre, del Territorio Histórico de Vizcaya, de Presupuestos Generales de dicho territorio para 1999, que modifica el artículo 58, apartado 2, letra c) de la Norma Foral General Tributaria. Sin condena en las costas procesales devengadas en la instancia.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-74

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 12 de julio de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 4075/1997

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Libertad de competencia empresarial
- Unidad de mercado
- Incentivos fiscales
- Cooperativas

En la Villa de Bilbao, a doce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 4075/1997 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: la disposición final segunda, apartado 3, de la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, de las Juntas Generales de Álava, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que da nueva redacción al artículo 39.1 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, representada por el procurador don Alfonso José B. R. y dirigida por el letrado don Enrique Ch. M.

Como coadyuvante Diputación Foral de Álava, representada por la procuradora doña María Asunción L. O. y dirigida por el letrado don Jesús María C. I.

Siendo ponente el Excmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 12 de agosto de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el abogado del Estado, actuando en nombre y representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la disposición final segunda, apartado 3, de la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, de las Juntas Generales de Álava,

sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que da nueva redacción al artículo 39.1 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades; quedando registrado dicho recurso con el número 4075/1997.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que, estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho de la disposición final segunda, apartado 3, de la Norma Foral 16/1997, en cuanto da nueva redacción al art. 39.1 de la Norma Foral 24/1996.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestimando la demanda formulada por la Administración del Estado se declaren ajustadas a derecho las disposiciones impugnadas de la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, con imposición de costas a la parte actora.

CUARTO.—En el escrito de contestación de la parte coadyuvante, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso formulado por la Administración del Estado contra el punto tercero de la disposición final segunda de la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas.

QUINTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.—Por Resolución de fecha 22-6-1999 se señaló el pasado día 29-6-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo, seguido por el procedimiento ordinario de la Ley de 27 de diciembre de 1956, frente a la disposición final segunda, apartado 3 de la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, de las Juntas Generales de Álava, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que da nueva redacción al artículo 39.1 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. Este precepto, que regula la deducción por Reserva de Inversiones, extiende ahora su ámbito de aplicación a las sociedades cooperativas con eficacia temporal indefinida para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 1997 —disp. final tercera—.

Sostiene la Abogacía del Estado recurrente que el régimen tributario de la Reserva para Inversiones contenido en la Norma Foral infringe la regla 11ª del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico —en redacción anterior a la Ley 38/1997—, en cuanto distorsiona la asignación de recursos y menoscaba las posibilidades de competencia empresarial.

Tanto las Juntas Generales como la Diputación Foral alavesa se oponen al recurso e interesan su desestimación, habida cuenta, alegan, la competencia del Territorio Histórico para regular su régimen tributario y la interpretación que la Jurisprudencia viene dando a la regla armonizadora núm. 11 del artículo 4 de la Ley del Concierto.

SEGUNDO.—Hay que decir enseguida que idéntico asunto ha sido materia de enjuiciamiento y decisión por esta misma Sala en recientísima Sentencia núm. 423/1999, de 20 de mayo, recaída en autos 3965/1997, respecto de esencialmente idéntica disposición contenida en la Norma Foral 2/1997, de Juntas Generales de Gipuzkoa, y ante la coincidencia de planteamientos alegatorios de las partes, a su misma fundamentación hemos de atenernos por imperativos claros de coherencia jurisdiccional. Se dice en dicha Sentencia que: «La disposición final segunda apartado 3 de la Norma Foral (...) impugnada deja el artículo 39.1 de la Norma Foral (...) del Impuesto sobre Sociedades con la siguiente redacción:

"Los sujetos pasivos sometidos al tipo general del Impuesto y las cooperativas fiscalmente protegidas podrán deducir de la cuota líquida el 10% de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, destinen a una reserva especial denominada Reserva para Inversiones y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético, que deberá cumplir las siguientes condiciones..."

Esta disposición adicional únicamente altera la redacción inicial del artículo 39.1 de la NF (...) en el sentido de incluir como beneficiarios de la deducción a las cooperativas fiscalmente protegidas, junto a los sujetos pasivos sometidos al tipo general, que venían contemplados en el texto primitivo.

Surge entonces el problema de delimitar el ámbito del recurso, toda vez que el artículo 39.1 de dicha Norma Foral (...)/1996 ha sido impugnado por la Administración del Estado en el recurso núm. (...)/1996, precisamente por entender vulnerado el art. 4, regla 11, de la LCE, con lo que se plantea la posibilidad de resolver un recurso con independencia de otro que se halla en tramitación. Este problema se ha suscitado en la reciente Sentencia de la Sala de 6 de abril de 1999, recaída en el recurso núm. 4083/1998, en el que se impugnaba por la Administración del Estado el artículo 12.3 de la Norma Foral 17/1998, de 15 de junio, de las Juntas Generales de Álava, que daba nueva redacción al artículo 29.1 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto de Sociedades, si bien, "mantiene el tipo de gravamen del 32,5 por 100" objeto del recurso contencioso 4145/1996, aún en tramitación, y se planteaba la posibilidad de resolver la impugnación de manera autónoma, no obstante encontrarse el aspecto del tipo de gravamen del 32,5% pendiente en el recurso antes citado. Y concluíamos que es (...), adelantamos ya, la conclusión a la que debe llegarse. En efecto, y aunque podría eventualmente en el presente caso haber resultado de otra manera, la impugnación de disposiciones de carácter general de rango inferior a la ley ante el fuero contencioso-administrativo basada en el artículo 39.1 de la Ley de 27 de diciembre de 1956, puede comprender en cada caso todo lo que formalmente represente novedad normativa por más que todo lo que en su estricta sustancialidad no lo sea. Dicho de otro modo: de haberse formulado por las Juntas Generales Alavesas no un nuevo precepto íntegro relativo al tipo de gravamen, sino una fragmentaria adición o sustitución del texto originario, dejando subsistente e incólume el resto quedaría a la suerte del proceso que se sigue a la NF 24/1996, de 5 de julio, el enjuiciamiento sobre la validez del tipo de gravamen indicado. Mas como por las indicadas razones técnicas oportunas se ha optado por promulgar y poner en vigor una nueva y completa redacción de temporalidad

indefinida que abarca la articulación, aunque parcial, de dicho elemento esencial tributario del Impuesto de Sociedades, no puede cerrarse el paso a su examen pleno en base al recurso que ahora se sentencia, pues no concurre ninguna situación de litispendencia procesal, ni tampoco una coincidencia del objeto de las pretensiones en cada proceso que hiciese pensar en la necesidad de acumular los pronunciamientos por razones estrictas de conexión entre los actos o disposiciones —artículos 44 y 47 LJCA—. La sentencia que se pueda dictar en cada proceso no produce presunción de cosa juzgada en el otro y las disposiciones revisadas son formalmente diversas y cuentan con ámbitos y supuestos de aplicación autónomos, pudiéndose decir incluso que, de resultar anulada cualquiera de ellas, la otra mantendría plena presunción de validez y eficacia de no ser atacada en virtud de un recurso específico.

De acuerdo a estas ideas deberíamos, al igual que en el caso citado efectuar un examen pleno del artículo 39.1 de la Norma Foral en la nueva redacción, que contempla como beneficiarios de la deducción a los sujetos pasivos sometidos al tipo general y ahora como novedad, a las cooperativas fiscalmente protegidas, lo que ocurre es que la Sala ha de moverse dentro del ámbito que marcan las alegaciones de las partes, art. 43.1 de la LJCA y, el abogado del Estado reproduce las consideraciones hechas en el recurso 3749/1996, a la hora de analizar la trascendencia que tiene, en orden a la observancia de la regla armonizadora 4.11 de la Ley del Concierto, el conjunto de deducciones previsto en la Norma Foral (...) /1996. Es decir, para la parte recurrente constituye una distorsión "el impacto que una medida fiscal puede ejercer sobre la conducta económica de los sujetos pasivos teniendo en cuenta la naturaleza y potencia de las deducciones previstas en la Norma Foral (...) /1996", sin embargo, como lo que verdaderamente se impugna es la inclusión de las cooperativas fiscalmente protegidas en el ámbito de la deducción prevista en el artículo 39.1, es este aspecto el que la Sala debe confrontar con el art. 4.11 de la LCE, pues la parte actora deduce la infracción además en relación con la totalidad de deducciones de la NF (...) /1996, pero sin indicar expresamente a cuáles se refiere, por lo que la vulneración que se afirma cometida, por el efecto distorsionador y el menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial que se produciría por "los numerosos incentivos fiscales, de carácter general y de gran potencia, contenidos en la Norma Foral (...) /1996, sin que estén compensados en manera alguna por otras disposiciones", ha de ser examinada al enjuiciar el recurso 3749/1996, pues la nueva redacción del art. 39.1 que se impugna, se refiere sólo a una específica deducción».

TERCERO.—Continúa diciendo luego la mencionada reciente Sentencia de esta Sala que: «Precisado en tales términos el objeto del proceso, entiende el abogado del Estado que el precepto impugnado en cuanto permite a las cooperativas fiscalmente protegidas acogerse a la deducción por establecer una reserva para inversiones o para la conservación del medio ambiente infringe el artículo 4.11 en la medida en que distorsiona la asignación de recursos económicos y menoscaba las posibilidades de competencia empresarial.

Sobre la significación de estos conceptos venimos diciendo en las Sentencias de 16 de noviembre de 1998 y 6 de abril de 1999, que ambos criterios son recibidos de la ciencia económica y por carecer de una significación jurídica propia habrán de ser interpretados en sentido técnico, art. 23.2 de la LGT y concordante de Gipuzkoa, remitiendo al principio de neutralidad económica del Concierto. Por ejemplo que las medidas tributarias autónomas no distorsionen la asignación de recursos o factores de producción, supondrá que, por sí mismas, no influyan de algún modo en las decisiones u opciones de los agentes económicos sobre oferta y demanda de bienes y servicios, sea sobre la infrautilización o no de recursos y capacidades, sobre la clase o cantidad de

bienes a producir, sobre la inversión en métodos alternativos de producción, distribución de la oferta, etcétera.

Ahora bien, tales nociones se incorporan a la norma jurídica con un grado notable de indeterminación en función de que el tributo, aun siendo una prestación pecuniaria coactiva, no es una medida administrativa de imposición absoluta sobre la realidad del mercado, y por ello su relevancia se instrumenta a través de conceptos tales como "distorsión" o "menoscabo", que son susceptibles de una modulación de significado derivada de los principios jurídicos institucionales fundamentales que rigen el sistema (constitución económica unitaria y autonomía). Así lo ha hecho la jurisprudencia constitucional —en una tarea de elaboración de criterios de interpretación constitucional que, en casos como el presente, representan una verdadera creación judicial del derecho—, cuando refiriéndose a la compatibilidad de las ayudas regionales con las exigencias de igualdad en las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, insiste en que han de delimitarse las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el espacio económico unitario, más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, puedan proyectarse sobre el mismo —de las SSTC 87/1985, 88/1986 y 64/1990—. Y en la muy inicial STC 37/1981, de 16 de noviembre, ya dejó dicho sobre el principio de no obstaculización en la libre circulación de personas y bienes que, "ciertamente, cualquier normativa local que dentro de su ámbito competencial propio establezca un ente de esta naturaleza (municipio, provincia o comunidad autónoma) respecto del transporte, o de la carga y descarga de mercancías, o sobre la concurrencia de ofertas y demandas de transporte, puede incidir sobre la circulación de personas y bienes, pero no toda incidencia es necesariamente un obstáculo". Y aclaraba seguidamente que lo supone tanto cuanto intencionalmente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, y cuando, aun sin pretenderlo, las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen.

Respecto de la unidad de mercado, que es el principio en el que confluyen las pautas armonizadoras que el Concierto Económico expresa sobre la no distorsión en la asignación de recursos y la no afectación de las posibilidades de competencia empresarial, junto con las de libre circulación ya mencionada, la STC 88/1986, de 1 de julio, dejó sentada la idea recogida en sentencias posteriores de que, "la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que al menos, y en lo que aquí interesa admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autónoma se lleve a cabo dentro del ámbito de competencia de la comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y por último que quede en todo caso a salvo la igualdad de todos los españoles".

A partir de estas ideas, no puede sostenerse que se produzca una infracción de la regla armonizadora, pues el abogado del Estado construye su tesis sobre la base de que el efecto distorsionador y el menoscabo se producen por la aplicación de una serie de deducciones específicas no contempladas en la normativa común, deducciones que en el caso específico del precepto recurrido, para las cooperativas fiscalmente protegidas se concreta en que de la cuota líquida podrá deducirse el 10 por 100 de las cantidades que

precedentes del resultado contable, se destine a una Reserva Especial para Inversiones (...).

Es verdad que esta deducción no se contempla en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, normativa que, en todo caso se entiende, dice su art. 1.2, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra, habiéndose dictado la Norma Foral (...), en el ejercicio de las propias competencias, pero no se aprecia, a falta de otros datos que pudiera aportar la Administración recurrente, que la citada deducción pueda incidir sobre las decisiones de oferta o demanda o de producción o no de determinados bienes, ni tampoco que se induzca la realización de inversiones en el Territorio que de otro modo se efectuarían en otras zonas del Estado español, pues las condiciones a las que el artículo 39 de la NF de 1996 sujeta la deducción, en la medida en que obligan a materializar la reserva en el plazo de dos años desde el cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dota la reserva, y demás requisitos posteriores, no puede ser determinante por sí sola para decidir sobre un emplazamiento empresarial y, lo propio puede decirse de la competencia entre empresas que no se ve menoscabada por el hecho de que se incentive la constitución de una reserva para inversiones en activos fijos materiales nuevos, o en actividades de protección del medio ambiente o de ahorro energético, pues por el hecho de que por medio de medidas tributarias se persigan fines no fiscales, de modernización, innovación tecnológica, etc., no por ello quedan deslegitimadas, así STC 64/1990, por lo que, no habiéndose acreditado por la parte actora que por medio de la disposición recurrida, se coloque a las cooperativas fiscalmente protegidas de Gipuzkoa en una posición más ventajosa en el mercado, ha de rechazarse el recurso».

CUARTO.—En consecuencia, también en este caso procede la desestimación del recurso y la confirmación de la disposición recurrida, sin que concurren motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes —artículo 131.1 de la LJCA de 1956—.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el abogado del Estado contra la disposición final segunda, apartado 3, de la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, de las Juntas Generales de Álava-Arabako Biltzar Nagusia, que da nueva redacción al artículo 39.1 de la Norma Foral 24/1996, del Impuesto sobre Sociedades y confirmamos dicha disposición, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-75

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 27 de septiembre de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 523/1999

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 14
- Art. 21

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de No Residentes
- Impuesto sobre Sociedades
- Obligaciones formales
- No residentes
- Competencia exclusiva del Estado

En la Villa de Bilbao, a veintisiete de septiembre de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 523/1999 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: la Orden Foral 1538/1998, de 14 de diciembre —BOTHA núm. 4, de 13 de enero de 1999—, mediante la que el diputado foral de Álava de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, aprueba el modelo de solicitud de asignación o modificación del número de identificación fiscal —NIF—, y de tarjeta identificativa.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el abogado del Estado.

Como demandada Diputación Foral de Álava, representada por la procuradora doña María Asunción L. O. y dirigida por el letrado don Jesús M^a C. I.

Siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía, magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 12 de marzo de 1999 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Orden Foral 1538/1998,

de 14 de diciembre —BOTHÁ núm. 4, de 13 de enero de 1999-, mediante la que el diputado foral de Álava de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, aprueba el modelo de solicitud de asignación o modificación del número de identificación fiscal, —NIF—, y de tarjeta identificativa; quedando registrado dicho recurso con el número 523/1999.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una Sentencia por la que estimando el recurso, declare la nulidad o, subsidiariamente, la anulabilidad del artículo 2, apartado 1, y del artículo 3, apartado 3, letras r) y s) de la Orden Foral núm. 1538, de 14-12-1998, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de la Diputación Foral de Álava.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una Sentencia por la que se desestime el recurso formulado por la Administración del Estado contra determinados preceptos de la Orden Foral del Diputado titular del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos 1538/1998, de 14 de diciembre.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala, y visto que ninguna de las partes ha solicitado la celebración de vista o de conclusiones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62.4 de la LJCA, el Tribunal estima procedente dejar los autos pendientes de señalamiento de votación y fallo para cuando el turno establecido le corresponda.

QUINTO.—Por Resolución de fecha 10-9-1999 se señaló el pasado día 21-9-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente proceso contencioso-administrativo se revisa en este ámbito jurisdiccional la Orden Foral 1538/1998, de 14 de diciembre —BOTHÁ núm. 4, de 13 de enero de 1999—, mediante la que el diputado foral de Álava de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, aprueba el modelo de solicitud de asignación o modificación del número de identificación fiscal —NIF—, y de tarjeta identificativa.

Frente a dicha Orden, que sería consecuencia de lo anteriormente dispuesto por el Decreto Foral 88/1998, de 27 de octubre, se alza la Administración del Estado objetando que el artículo 2, apartado 1, y el artículo 3, apartado 3, letras r) y s), incurren en infracción de nulidad de pleno derecho por incompetencia manifiesta, al corresponderle al Estado la regulación en aspectos materiales y formales de cuanto se refiere a la tributación de los no residentes en territorio español —artículo 6.Segunda, del Concierto Económico en su vigente redacción—, aun cuando la gestión tributaria le corresponda a la Hacienda Foral. Se incide además en que la normativa alavesa no se ajusta al criterio establecido por el artículo 18.tres Concierto Económico en cuanto a la exacción del tributo, pues en el caso de entidades no residentes sin establecimiento permanente, se refiere aquél a la Administración del lugar en que se entiendan obtenidas las rentas mientras que la disposición recurrida se fija en el domicilio del representante de la entidad no residente, pudiéndose dar así el caso de que, pese a que las rentas se

obtengan en territorio común y goce la entidad del NIF establecido por el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, haya de obtenerlo igualmente en Álava.

Se opone al recurso la Diputación Foral alavesa aduciendo la falta de trascendencia de la cuestión debatida. También opone que la competencia para exigir el tributo les faculta a las diputaciones para dictar normas de carácter adjetivo como lo es el número de identificación fiscal. Por último, y tras destacar el contenido de los artículos 17.3, 18.3 y 9.1 del Concierto según redacción dada por Ley 38/1997, de 4 de agosto, descarta toda infracción, con especial referencia al carácter subsidiario que presenta la obtención en Álava de la tarjeta cuando la entidad que opera sin mediación de establecimiento permanente cuente ya con número expedido por otra Administración.

SEGUNDO.—En el actual marco de la concertación tributaria entre el Estado y el País Vasco, la competencia normativa respecto de las entidades no residentes en territorio español recae en el Estado, y se atribuye a las diputaciones forales capacidad gestora para la exacción y recaudación cuando así se deriva de los «puntos de conexión» pertinentes, configurándose para los territorios históricos una verdadera competencia tributaria de ejecución que no se limita a la mera «gestión administrativa» de tributos ajenos, sino que lo es por cuenta propia. Los tributos de naturaleza personal afectados no están, por tanto, fuera de la concertación ni del sistema tributario foral de Álava, al punto de que incluso el juego combinado de los preceptos aludidos, y los artículos 17.3 y 18.3 en la redacción aprobada por la citada Ley de 1997, conduce a la eventual aplicación en ocasiones de la normativa autónoma foral del IS a «los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de entidades residentes en el extranjero».

Estas preliminares consideraciones abocan a examinar si la regulación impugnada en este proceso —sujeción de las sociedades y entidades no residentes a la obligación de obtener número de identificación fiscal en Álava, en los casos a) y b) del artículo 2—, se inscribe en el ámbito de uno u otro tipo de competencias.

En un sentido amplio y general, el poder de establecer y regular los tributos —artículo 133.1 CE—, engloba el de desarrollarlos en todos sus aspectos, incluidos los procedimentales, formales y adjetivos, pero tal enunciación parte necesariamente del carácter propio del tributo respecto del sujeto que lo regula, lo que es postulado no plenamente trasladable al Impuesto de Sociedades en Álava, incluso cuando es aplicable a entidades no residentes en territorio español que operan en el País Vasco por virtud de alguno de los puntos de conexión convenidos. Se estaría más bien en presencia de lo que alguna doctrina científica, aun consciente de que la tradicional dicotomía «poder originario-poder derivado» se encuentra hoy superada, atribuiría a una manifestación de «poder compartido» en cuanto al Impuesto de Sociedades exigible en Álava, pues «los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad que [...] no sea residente en territorio español» —artículo 6 del Concierto Económico—, no son en este caso verdaderas figuras tributarias independientes sino simples modalidades de sujeción mediante obligación real de contribuir, de los impuestos directos de naturaleza personal, pero cuya regulación les está vedada a los sistemas tributarios forales al margen de que se trate de tributos concertados con amplias manifestaciones de aplicación de normativa autónoma incluso en relación con tales sujetos pasivos no residentes —artículo 17.tres en relación con artículos 17.uno y 18.uno del Concierto Económico—.

Desde tales parámetros cabe delinear la cuestión de si la sujeción a número de identificación fiscal general incide sobre la competencia normativa estatal, como así

sostiene el recurso, o si cae por el contrario dentro de la esfera de actuación que los otros preceptos comentados reservan al territorio foral alavés.

TERCERO.—La utilidad de la asignación del indicado número identificativo, que trae causa del artículo 8 del más arriba aludido Decreto Foral 88/1998, de 27 de octubre, es la misma en dicha reglamentación —artículo 14—, que en el artículo 12 del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, con base legal en el artículo 113 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, y no es otra que los obligados tributarios consignen dicho NIF, «en cuantas declaraciones, comunicaciones o escritos presenten ante la Administración tributaria». Se trata por tanto de un instrumento de relación o comunicación con la Administración operante en la gestión de los tributos y sin conocida incidencia en el derecho fiscal sustantivo. El reverso de tal enunciado es que sólo será predicable su utilidad en aquellos casos en que un determinado sujeto pasivo se encuentre en situación potencial de relacionarse con una determinada Administración Tributaria.

La normativa estatal citada impuso la asignación de un NIF diferente por cada uno de los establecimientos permanentes de una misma entidad no residente —artículo 8—, pero la disposición adicional segunda consagra su exigibilidad en todo el territorio español, «sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto o convenio vigentes en los territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente». No se extendía por tanto el ámbito de aplicación territorial de dicho Real Decreto al TH de Álava, por lo que cabe tener por sentado que la competencia para dicha regulación procedimental adjetiva referida a obligaciones formales de los sujetos pasivos, quedaba vinculada a la existencia de tributos concertados y a la autonomía foral para establecer y regular el «régimen tributario», en línea con la interpretación que puede deducirse de los artículos 2.1, y 4 del Concierto original en su apartado 1º, y hoy, después de la reforma de 1997, del apartado a) de dicho precepto. Y si eso es así, tampoco parece descartable que esa competencia alcance a regular la obligación o el requisito de que se trata respecto de «todos» los sujetos pasivos que han de relacionarse con la Hacienda Foral a efectos de aplicación de los tributos concertados, por más que, en lo sustantivo concurra una reserva en favor de la competencia normativa del Estado, pues, en otro caso, el sistema tributario dejaría de ser tal y ofrecería más que probables lagunas.

CUARTO.—No se aprecia en consecuencia la infracción principal, o de incompetencia, que la Administración del Estado achaca a la disposición impugnada, y en lo relativo a la específica referencia crítica que se efectúa a la obligación de solicitar el NIF por parte de los representantes domiciliados en Álava de entidades no residentes que no cuenten con establecimiento permanente —artículo 2.1 b)—, si bien es cierto que podría no coincidir con el diseño legal de los puntos de conexión y conllevar una cierta desarmonía con el sistema estatal de identificación fiscal, tal efecto se origina exclusivamente si se entiende, como hace el recurso, que la obligación se impone aún en casos en que los tales sujetos estén en posesión de su tarjeta acreditativa expedida por la Administración tributaria del Estado, pero el precepto condiciona con bastante claridad dicha obligatoriedad a que con anterioridad no les haya sido asignado un número de identificación fiscal por «otra Administración», con lo cual, y sin que quepan mayores profundizaciones en esta línea impugnatoria, no se origina el resultado que se toma como modelo de ilegalidad del precepto, y el recurso, en su conjunto, debe decaer.

QUINTO.—No concurre motivo determinante de imposición de costas, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA.

Vistos los preceptos citados y demás de general y aplicación pertinente al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el abogado del Estado en representación de la Administración del Estado contra determinados preceptos de la Orden Foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación de Álava, núm. 1538/1998, de 14 de diciembre, «por la que se aprueba modelo de solicitud de asignación o modificación del número de identificación fiscal y de tarjeta identificativa», y confirmamos dicha disposición en los extremos objeto de impugnación, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-76

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 27 de septiembre de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 3749/1996, 3750/1996 y 4145/1996

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Estructura general impositiva del Estado
- Terminología y conceptos de la LGT
- Unidad de mercado
- Libertad de competencia empresarial
- Incentivos fiscales

En la Villa de Bilbao, a veintisiete de septiembre de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 3749/1996 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: los artículos 19, 22.3, 26, 29, 37, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49.1, 50.1, 52, 60, 115.1 c) y la disposición adicional séptima de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio del Territorio Histórico de Gipuzkoa; y por acumulación de los recursos números 3750/1996 y 4145/1996, los mismos artículos de las Normas Forales 3/1996, de 26 de junio de Bizkaia, y 24/1996, de 5 de julio, de Álava, respectivamente, e impugnándose también los artículos 51 y 54 de la Norma de Bizkaia, y con la salvedad de que la disposición adicional séptima es la sexta para las Normas Forales 3/1996 y 24/1996. Y en la demanda conjunta se solicita la anulación de los expresados artículos de las tres normas Forales.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada por el abogado del Estado.

Como demandadas

—Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, representada por el procurador don Alfonso José B. R. y dirigido por el letrado don Enrique Ch. M.

—Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, representada por la procuradora doña Begoña P. T. y dirigido por el letrado don Mario F. P.

—Juntas Generales de Guipúzcoa, representado por la procuradora doña Begoña U. A. y dirigido por el letrado don Ignacio Ch. P.

Como codemandada

—Diputación Foral de Bizkaia, representada por la procuradora doña Begoña P. T. y dirigida por Letrado.

—Diputación Foral de Álava, representada por la procuradora doña María Asunción L. O. y dirigida por el letrado don Jesús M^a C. I.

Como coadyuvante

—Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la procuradora doña Begoña U. A., y dirigida por el letrado don Ignacio Ch.

—Gobierno Vasco, representado por el letrado del Gobierno Vasco.

—Cámara Oficial de Comercio de Álava, representada por la procuradora doña Ana Rosa A. S., y dirigida por Letrado.

—Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, representada por la procuradora doña Begoña P. T. y dirigida por Letrado.

—Confederación Empresarial Vasca, representada por el procurador don Germán O. S., y dirigido por el letrado don Pablo G. R.

Siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Enrique Torres y López de Lacalle, magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 10 de septiembre de 1996 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el abogado del Estado actuando en nombre y representación de La Administración del Estado interpuso recurso contencioso-administrativo contra los artículos 19, 22.3, 26, 29, 37, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49.1, 50.1, 52, 60, 115.1 c) y la disposición adicional séptima de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio del Territorio Histórico de Gipuzkoa; y por acumulación de los recursos números 3750/1996 y 4145/1996, los mismos artículos de las Normas Forales 3/1996, de 26 de junio de Bizkaia, y 24/1996, de 5 de julio, de Álava, respectivamente, e impugnándose también los artículos 53 y 54 de la Norma de Bizkaia, y con la salvedad de que la disposición adicional séptima es la sexta para las Normas Forales 3/1996 y 24/1996. Y en la demanda conjunta se solicita la anulación de los expresados artículos de las tres Normas Forales; quedando registrado dicho recurso con el número 3749/1996.

Por Resolución de fecha 27 de junio de 1997 se acordó la acumulación a este recurso de los que se seguían ante esta misma Sala con los números 3750/1996 y 4145/1996.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente de indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se estime el recurso, y se declare la no conformidad a derecho y se anule los siguientes preceptos:

* los artículos 19, 22.3, 26, 29, 37, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49.1, 50.1, 51, 52, 60, 115.1 c) y la disposición adicional 7^a de la Norma Foral 7/1996 de Gipuzkoa.

* los artículos 19, 22.3, 26, 29, 37, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49.1, 50.1, 51, 52, 53, 54, 60, 115.1 c) y la disposición adicional 6ª de la Norma Foral 3/1996 de Bizkaia.

* los artículos 19, 22.3, 26, 29, 37, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49.1, 50.1, 51, 52, 60, 115.1 c) y la disposición adicional 6ª de la Norma Foral 24/1996 de Álava.

TERCERO.—En el escrito de contestación, las partes demandadas, codemandadas y coadyuvantes, solicitaron de esta Sala el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados y que damos por reproducidos.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 15-7-1999 se señaló el pasado día 7-9-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en este recurso contencioso-administrativo número 3749/1996 los artículos 19, 22.3, 26, 29, 37, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49.1, 50.1, 52, 60, 115.1 c) y la disposición adicional séptima de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio del Territorio Histórico de Gipuzkoa; y por acumulación de los recursos números 3750/1996 y 4145/1996, los mismos artículos de las Normas Forales 3/1996, de 26 de junio de Bizkaia, y 24/1996, de 5 de julio, de Álava, respectivamente, e impugnándose también los artículos 53 y 54 de la Norma de Bizkaia, y con la salvedad de que la disposición adicional séptima es la sexta para las Normas Forales 3/1996 y 24/1996. Y en la demanda conjunta se solicita la anulación de los expresados artículos de las tres Normas Forales.

Son objeto de análisis comparativo y comentarios en la demanda los artículos 11, 12, 15, 24, 57, 59, disposición transitoria 2ª, y disposiciones finales números 2 y 12, que no van a ser examinados en esta resolución por no incluirse en la pretensión.

Clasifica la parte actora los motivos de impugnación en base a la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, modificada provisionalmente por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, en cuatro apartados. El primero referido a los efectos sobre el sistema tributario del Estado de la infracción por los artículos 53 y 54, 60, 19 y 115.1 c), del artículo 3.1, apartado 2º LCEc sobre el principio de «atención a la estructura general impositiva del Estado», y también del apartado 3º del mismo artículo 3.1, que establece el principio de «coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del Concierto», por los tres últimos artículos impugnados. El segundo analiza los efectos sobre la recaudación del Estado. El tercer apartado se titula Distorsiones sobre la competencia y la asignación de recursos, y comprende los artículos 29, 37.1, 39, 40 y 50.1, a los que se atribuye la vulneración de la norma armonizadora del artículo 4.11 LCEc, por la que «las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia

empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra», debiendo atender «al dictar sus normas fiscales, las Instituciones correspondientes de los Territorios Históricos... a los principios de política económica general». Y en el apartado cuarto, con el epígrafe de disposiciones relativas al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, se alega la infracción del artículo 7.5 del Concierto Económico, que concreta las materias que los Territorios Históricos pueden establecer, mantener y regular en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que al tiempo de la interposición de los recursos estaba regulada por las Normas Forales 13/1991, de 27 de diciembre de Gipuzkoa, la número 7/1991, de 29 de noviembre de Bizkaia, y número 25/1991, de 11 de diciembre, del Territorio Histórico de Álava, porque los artículos 50, 22.3, 26, 49 a 52 y adicionales 6ª o 7ª afectan al Impuesto sobre la Renta a través del artículo 42 de las Normas Forales que regulan este impuesto que, para la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales establece la aplicación, sin perjuicio de lo previsto para la estimación objetiva de «las normas del Impuesto sobre Sociedades» y, a su vez, los artículos 37, 39, 40, 41, 42, 44, 45 y 46, también afectan al expresado Impuesto a través de su artículo número 78.5, que para las deducciones en la cuota líquida, en las actividades empresariales o profesionales, establece que «serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción» y, para estos casos, en relación directa con el apartado 5 d) del artículo 7 CE, que admitía actividad normativa a los Territorios Históricos sobre «deducción por inversiones en activos fijos materiales».

SEGUNDO.—El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene naturaleza de tributo concertado de normativa autónoma (artículo 7.1 LCEc), y, en consecuencia las Instituciones competentes de los Territorios pueden mantenerlo, establecerlo y regularlo (artículo 7.5 LCEc), pero transitoriamente quedó concretada la competencia a las cinco materias que se especifican (artículo 7.5 LCEc), aplicándose en el resto las normas reguladoras del Impuesto con el territorio común (artículo 7.6 LCEc). Estuvo vigente este régimen hasta la modificación del Concierto por la Ley 38/1997, de 4 de agosto. Sin embargo, en el Impuesto de Sociedades, también concertado de normativa autónoma, como expresan las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996 y 16 de marzo de 1997, «el fuero alcanza su máxima expresión, los Territorios Autónomos tienen la facultad de regular dichos tributos, dentro del marco de la Constitución Española, con respeto de las normas del Estatuto de Autonomía, y conforme a los límites establecidos en el propio Concierto (artículos 3 y 4)».

En uso de esta competencia los tres Territorios Históricos aprobaron las Normas Fiscales impugnadas, pero la parte recurrente, en el cuarto apartado de sus motivos de impugnación encuentra una violación, de la expresada limitación normativa porque a través de la integración por remisión de los artículos 42 y 78.5 de las Normas Fiscales reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se incumplen las limitaciones que establecía el Concierto para este Impuesto. Al ser exclusivamente el fundamento de la pretensión de nulidad que se formula para los artículos 50, 22.3, 26, 49 a 52, 51, adicionales 6º y 7º, 37, 39 a 42 y 44 a 46, como queda patente al razonarse que de los requisitos exigidos para el artículo 26 «parece deducirse su exclusiva aplicación para entidades y no para personas físicas» y «no obstante, en caso de que resultasen aplicables estas reducciones a los rendimientos netos de nuevas actividades empresariales o profesionales, dicha regulación excedería a juicio de esta parte, del ámbito competencial prevista en el artículo 7.5 del Concierto», la conclusión es que los

artículos mencionados no han sido impugnados en cuanto integrantes del Impuesto de Sociedades y sin que se haya aducido vulneración de límites competenciales, sino únicamente en la medida de su posible incidencia en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, que se alega, pero que no tiene apoyo normativo porque en ninguno de los artículos impugnados hay una cláusula de envío, y es carencia que también impide una sentencia interpretativa como la dictada por esta Sala el 30 de diciembre de 1997 sobre el artículo 27 de la Norma Foral 8/1995, de 8 de marzo, de Álava.

TERCERO.—Según el Estatuto de Autonomía «las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, y a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto» [artículo 41.2 a) EA]; y en la Ley 12/1981, del concierto económico se reproduce, como principio, la atención a la estructura general (artículo 3.1.3). Para los artículos 60, 19 y 115.1 c) se ha fundamentado su impugnación en el incumplimiento del artículo 3.1.3, y procede rechazarla en los términos en que ha sido propuesta porque formulados los principios de coordinación, armonización y colaboración, su aplicación se remite al desarrollo normativo del propio Concierto (artículos 4, 5 y 40), y al no citarse los artículos y apartados en que se efectúan, impide concretar el motivo de la impugnación.

La estructura general es un principio básico diferenciable de la norma armonizadora de aplicación (en la actualidad, adecuación) de la Ley General Tributaria en la sistemática, terminología y conceptos (artículo 4.1º LCEc), y mantiene relación básica con los principios constitucionales del artículo 139.2, relativa a la libertad de circulación y unidad económica, y con el artículo 149.1.1º sobre la igualdad, en este caso tributaria, aunque primariamente atiende a la necesidad de mantener la identidad y naturaleza de los tributos. Estas finalidades son ajenas a la regulación de materias no contenidas en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, que se alega en relación con los artículos 53, 54, 60 y 115.1 c), ni se pueden anudar con los efectos en las bases imponibles que se atribuyen a los tres primeros, el alegado disfrute de exención respecto a dividendos de fuente extranjera derivado del artículo 19 o la posibilidad de eludir normas sobre transparencia fiscal internacional del artículo 115.1 c); y sin que en ningún caso se atribuya menoscabo de la libertad de mercado o libertad de circulación no obstante hacerse para otros artículos en el tercer apartado de la impugnación. En consecuencia, al no afectar a la estructura, que es el único motivo de impugnación de los artículos 53 y 54 de la Norma Foral 3/1996, de Bizkaia, concurrente con el fundado en el artículo 3.1.3 c) LCEc para los restantes, procede desestimar la pretensión de anulación de todos los artículos de este apartado.

Por otra parte la no inclusión en la Norma Foral de Bizkaia del párrafo que prescribe la determinación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10, de la parte de la base imponible derivada de las operaciones realizadas con entidades residentes en territorio español [artículo 54.1 b) de las Normas Fiscales de Gipuzkoa y Álava], no supone alteración sustantiva y se sobreentiende. La cuestión de la exención de dividendos de fuente extranjera del artículo número 29 ha sido analizada por esta Sala en las Sentencias de 21 de julio de 1998, 31 de abril y 20 de mayo de 1999, expresándose, en la primera de ellas que «si el Estado en el ejercicio de sus competencias, ha decidido incorporar el método de exención, no se ve obstáculo, en principio, para que el Territorio Histórico en el ejercicio de las suyas pueda optar por dicho método, sin que se dé, necesariamente, el incentivo al desplazamiento de capitales por motivos fiscales... pues no siempre elimina el método de importación la doble imposición, ni tiene tal

carácter neutral, ya que si el tipo de gravamen del Estado de la fuente es superior al del Estado de la residencia, la cantidad a pagar en el extranjero va a ser superior a la que correspondería pagar en el Estado de la residencia por la renta gravada en el otro Estado, de modo que la cantidad pagada supera el límite de la deducción y, por tanto, al no practicarse en su totalidad esta deducción (por todo lo pagado por el sujeto en el estado de la presente) no se elimina la doble imposición, sólo se atenúa, y en tal caso se discrimina claramente las rentas procedentes del extranjero» y «podemos afirmar que si cabe la utilización indistinta de uno y otro método y, por el Estado, dentro del ámbito del de exención se denuncia que no concurren determinados requisitos, no puede sostenerse que no se está respetando la estructura general impositiva, pues tanto una como otra normativa estatal y foral se mueven en el mismo régimen». Y respecto al requisito añadido en el artículo 115 consistente en que «residan en países no pertenecientes a la Unión Europea» [apartado 1 c)], supone explicitar la finalidad del propio artículo en relación con países de tributación dispar, especialmente en los llamados paraísos fiscales.

CUARTO.—El tercer apartado de la impugnación se agota en una alegación tan genérica que, en realidad se refiere al propio Concierto Económico y sus puntos de conexión, sin que, por otra parte, se concreten los incentivos fiscales a que se refiere; y desvirtuándose la alegación porque, según se expresa en la demanda «teniendo en cuenta los puntos de conexión previstos en el artículo 20 de la Ley 12/1981, modificada por la Ley 38/1997, en relación al lugar de realización de las operaciones, que hacen prevalecer el lugar de ubicación de las instalaciones empresariales sobre el mercado de destino de los productos, cabe estimar, aun sin disponer de datos concretos, que el cómputo cuantitativo del fenómeno descrito no será excesivamente importante».

QUINTO.—Dice la STS de 12 de septiembre de 1996, examinando el principio de armonización de ordenamientos, que «en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que pueden tener su origen y fundamento en el artículo 4 del Concierto Económico»; y la Sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril, ha declarado que ha de ponderarse la compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demande, comprobando, a tal efecto, la existencia de una relación de casualidad entre el legítimo objetivo que se pretende y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional, en cuanto espacio económico unitario, más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, pueden proyectarse sobre el mismo», y «útil será, a este respecto, tener presente la doctrina expuesta en las SSTC 37/1982 y 88/1986», pues «en la primera, ha precisado este Tribunal que no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional es necesariamente contraria al artículo 139.2 de la Constitución, sino que lo será cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada». Y es que, como expresan las Sentencias de esta Sala de 24 de julio y 26 de noviembre de 1998 «la competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico... está indirectamente confirmada por el principio de coordinación (artículos 3.1.3 y 41 LCEc), que presupone la diversidad y el

contraste de todas aquellas reglas armonizadoras que exijan estricta igualdad (artículo 4, apartados 3, 4, 5 y 6 LCEc) con las restantes; y es de interés precisar que el ejercicio de esa competencia, supuesta la igualdad básica de todos los españoles y la prohibición de medidas obstaculizadoras de la libre circulación de personas o bienes o del libre establecimiento, puede, en ocasiones, incidir extramuros de la comunidad legítimamente, pues la privación de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudiera originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldrá necesariamente a privarlas, pura y simplemente, de toda capacidad de actuación (STC 16 de noviembre de 1981) y nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria más bien, a una inadmisibles constrictión de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado (STC 2 de junio de 1987)». Y siempre que la incidencia, que en este caso pretende la parte recurrente, tanto sobre el mercado como sobre la asignación de recursos económicos, hubiera sido acreditada a la vista de las consecuencias de medidas económicas similares acordadas en el pasado, o fueran previsibles en el futuro.

En aplicación de la doctrina expuesta se estima que los artículos 29, 37, 39, 40 y 50.1 no son susceptibles de provocar efectos de distorsión económica, inducir inversiones o menoscabar la unidad del mercado, y entra en la competencia de los Territorios Históricos la creación de incentivos que no causen esos efectos que, en su caso, habría que valorar con otros factores no fiscales de incidencia económica directa o indirecta.

El artículo 37.1 de las Normas Fiscales, dedicada a las deducciones por inversiones en activos fijos materiales, da derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 15 por 100 del importe de esas inversiones, más la posibilidad de la deducción de la misma cuota del 20 por 100 de las que determinen el aumento del 5 por 100 de la plantilla media durante tres años; pero en ambos casos con requisitos y limitaciones bien determinados; y, la primera parte de esta deducción consta en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, aunque la fijada del 5 por 100 opere sobre la cuota íntegra. El artículo 40 establece una deducción del 5 por 100 sobre la cuota líquida por inversiones en la adquisición del valor de renta variable, que no consta en la normativa común. El artículo 39 dedicado a la Reserva por Inversiones Productivas o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético ha sido objeto de examen en las Sentencias de esta Sala de 20 de mayo y 12 de julio de este año, al impugnarse la modificación del texto que en este recurso se valora, mediante la Norma Foral 2/1997 de Gipuzkoa y 16/1997 de Álava, por extender su aplicación a las sociedades cooperativas, y fue desestimada la pretensión actora por la razón, que sigue vigente, de que las condiciones a que se sujeta la deducción «en la medida que obligan a materializar la reserva en el plazo de dos años desde el cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dota la reserva, y demás requisitos posteriores no puede ser determinante por sí sola para decidir de la competencia entre empresas que no se ve menoscabada por el hecho de que se incentive la constitución de una reserva para inversiones (productivas) o en actividades de protección del medio ambiente o de ahorro energético, pues por el hecho de que por medio de medidas tributarias se persigan fines no fiscales, de indemnización, innovación, tecnológicos, etc., no por ello quedan deslegitimadas (STC 64/1990)». Y los artículos 37.5, 39.2 y 40 tienen un límite en la suma de las deducciones que no puede exceder del 40 por 100 de la cuota líquida, que para el

artículo 37 de la Ley 43/1995 es del 35 por 100, aunque sobre la cuota íntegra, con diferencial escaso.

El tipo de gravamen consta en el artículo 29 de las Normas Forales de Álava y la modificación de este artículo por las Normas Forales de Álava 33/1997, de 19 de diciembre, y 17/1990, de 15 de junio, han motivado sendos recursos concluidos, respectivamente, con las Sentencias de 17 de mayo y 6 de abril de 1999, cuya doctrina mantiene la Sala, y que seguidamente se reproduce: «Recapitulando las ideas que se han ido desgranando anteriormente, y partiendo de la base de la competencia reguladora que asiste a las Juntas Generales de Álava sobre la materia —artículo 17 del Convenio Económico—, y de la finalidad legítima que el Concierto Económico toma directamente del artículo 41.2 a) del EAPV, como instrumento creador de un ordenamiento tributario autónomo —y por tanto diferente al común— si bien necesariamente armónico con él, ya se ve como el principio de autonomía no debe buscarse en proclamaciones constitucionales últimas, sino que late activamente en la propia formulación del Concierto y en su fundamento estatutario, y ni desde el plano de la interpretación elemental de las normas jurídicas podría sostenerse que los criterios armonizadores establecidos en garantía de la unidad de mercado, conlleven una intención uniformadora, puesto que procuran precisamente la armonización de lo diverso, y tal figura presupone un cierto grado de alteridad. La STS de 12 de septiembre de 1996, ha destacado respecto del principio de armonización que, a diferencia de aquellos tributos en que en 1981 no se concibieron como de regulación autónoma, "... en los tributos concertados de normativa autónoma, es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4 del Concierto Económico". De ello ha de surgir una inicial presunción o favor sobre la validez de tales regulaciones autónomas, cuando son puestas en contraste con las disposiciones comunes o estatales sobre la misma materia o tributo. De otra parte, nada excluye que las medidas tributarias puedan propender a favorecer los fines no fiscales o no meramente recaudatorios del tributo, y entre ellos se pueden situar los de promoción de la actividad económica o del empleo, por lo que la sola idea de que ofrezcan denominadores comunes con las subvenciones, ayudas, incentivos u otras medidas de fomento o intervención económica locales, en nada los deslegitima, tal y como destaca la antes citada STC 64/1990, de 5 de abril, en su FJ 4º. Se trata, por tanto, de comprobar si ese diferencial de tipos de gravamen tributario se ha establecido bien con la finalidad expresa de propiciar "deslocalizaciones inversoras" o de colocar en mejor situación competitiva a ciertos agentes económicos —lo que resulta en el presente caso inasible en ausencia de todo elemento de juicio y no es previsible si se tiene en cuenta que la regulación satisface "a priori" los principios de generalidad y progresividad—, o bien, al menos, si su aplicación conduce a esa consecuencia objetiva sin proporción con los objetivos legítimos propuestos. Ahora bien, ya hemos visto que no todo efecto o consecuencia económica refleja que propicie en el exterior al ámbito en que se adopta una medida de intervención económica cae de lleno, por puro axioma, en una quiebra de aquellos principios armonizadores, pues, de ser así, y con el actual nivel de interdependencia económica, toda, o casi toda manifestación de la autonomía local, regional o de las nacionalidades o CC AA dotadas de singularidades forales insertas en la Constitución, resultaría, paradójicamente, contraria a esta última. Y aunque el pronunciamiento siempre se encuentra al llegar a este punto desasistido de pautas plenamente regladas para convertir en evidente y rotundo lo que simplemente puede ser deducción desde criterios indeterminados como los tomados de la Jurisprudencia, no resulta nada seguro afirmar en base a los argumentos y enunciaciones teóricas empleadas por el recurso que una medida tributaria así pueda determinar decisiones

empresariales sobre deslocalización, o quiebre la neutralidad de los poderes públicos acerca de la competitividad empresarial, por cuanto, tomando palabras de la STC antes citada, no "disocia territorialmente reglas económicas sustanciales", y "limita sus efectos" a una parcial disminución de gravamen general del IS, en torno al 7%, sin incidir en abstracto sobre el deber fundamental de contribuir —artículo 31 CE—, ni sobre las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica —artículo 149.1.1 CE— (lo cual supondría una desregulación directa o indirecta de tales derechos y deberes fundamentales). Teniendo en cuenta además que se aplica a entidades que superen una base liquidable de 10.000.000 de pesetas —es decir, no a estrictamente pequeñas empresas que cuentan con un tipo más reducido y común al del tributo estatal—, la influencia radical o jurídicamente relevante sobre el mercado resulta aún menos previsible por los mayores costes de oportunidad que la deslocalización supondría para tales empresas de dimensión superior, como condición en sí misma necesaria para ponerse en hipotéticas mejores condiciones de competir. Con la precisión obvia de que de tal conclusión no podrá nunca derivarse la legitimidad general de todo diferencial en los tipos de gravamen que se establezca en el régimen tributario foral, en el presente caso no quedan suficientemente delimitadas las consecuencias distorsionadoras o perturbadoras sobre el mercado unitario que la concreta norma tributaria impugnada produzca, pues para afirmarlas el órgano jurisdiccional tendría que moverse entre puras especulaciones económicas o inferencias inciertas y despojadas de todo rigor jurídico estricto para el que ni cuenta con capacitación específica ni se le auxilia con datos de la realidad, debidamente valorados con criterios técnicos o científicos, que permitan llegar a otra conclusión».

El artículo 50.1 se concreta a la amortización del inmovilizado material nuevo en las pequeñas y medianas empresas, y las diferencias con la normativa común, si se utilizase esta inadecuada metodología para valorar la aplicación del artículo 4.11 LCEc, derivan fundamentalmente de que en ésta hay una normativa específica «para las empresas de reducida dimensión», y en las Normas Forales se diferencia entre «pequeñas y medianas empresas»; por ello, el artículo 50.1, establece un régimen similar al de los artículos 123.1 y 125 a) de la Ley 3/1995. Y las diferencias derivadas de la distinción entre empresas no se pueden valorar en este caso porque no fueron impugnadas adecuadamente en el apartado cuarto de las impugnaciones. Procede añadir que Sentencias de la Sala de 24 de julio de 1998 desestimaron las impugnaciones pretendidas, respectivamente, en los recursos 938 y 1990/1997.

SEXTO.—Procede confirmar los preceptos impugnados por lo que se refiere a este recurso, sin perjuicio de lo que sobre los mismos se resuelva en otros recursos que penden ante esta misma Sala y en los que son impugnados desde otras distintas perspectivas susceptibles de dar lugar a pronunciamientos también distintos.

SÉPTIMO.—No procede hacer expresa imposición de costas por no apreciarse la temeridad o mala fe que son un presupuesto, de acuerdo con el artículo 131.1 LJCA.

Vistos los artículos citados, demás de general aplicación; y por las razones expuestas.

FALLAMOS

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que ostenta, contra los artículos 19, 22.3, 26, 29, 37, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49.1, 50.1, 52, 60, 115.1 c) y disposición adicional séptima de la

Norma Foral de Gipuzkoa 7/1996, de 4 de julio, contra los artículos 19, 22.3, 26, 29, 37, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49.1, 50.1, 52, 53, 54, 60, 115.1 c) y disposición adicional sexta de la Norma Foral de Bizkaia 3/1996, de 26 de junio, y contra los artículos 19, 22.3, 26, 29, 37, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49.1, 50.1, 52, 60, 115.1 c) y disposición adicional sexta de la Norma Foral de Álava 24/1996, de 5 de julio, y por ser conformes a derecho, los confirmamos. Sin hacer expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-77

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 27 de septiembre de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 3547/1997

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Estructura general impositiva del Estado
- Unidad de mercado
- Libertad de competencia empresarial
- Incentivos fiscales
- Impuesto sobre Sociedades

En la Villa de Bilbao, a veintisiete de septiembre de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 3547/1997 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/1997, de 22 de abril, de la Diputación Foral de Álava, de modificación de diversos artículos de la NF 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el abogado del Estado.

Como demandada Diputación Foral de Álava representada por la procuradora doña María Asunción L. O. y dirigida por la letrada doña M^a Jesús C. I.

Como codemandada, Juntas Generales de Álava, representada por el procurador don Alfonso José B. R. y dirigido por el letrado don Enrique Ch. M.

Como coadyuvante, Cámara Oficial de Comercio e Industria de Álava, representada por la procuradora doña Ana Rosa A. S. y dirigida por Letrado.

Siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 18 de julio de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/1997, de 22 de abril, de la Diputación Foral de Álava, de modificación de diversos artículos de la NF 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades; quedando registrado dicho recurso con el número 3547/1997.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho de los artículos 1 y 4 del Decreto Normativo 5/1997, en cuanto da nueva redacción a los artículos 19 y 46 de la Norma Foral 24/1996, del Territorio Histórico de Álava.

TERCERO.—En los escritos de contestación, la parte demandada, codemandada y coadyuvante, solicitaron de esta Sala el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, y que damos por reproducidos.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 14-7-1999 se señaló el pasado día 14-9-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se promueve el presente recurso contencioso-administrativo contra el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/1997, de 22 de abril, de la Diputación Foral de Álava, de modificación de diversos artículos de la NF 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. En particular solicita se declare la disconformidad a derecho de los artículos 1 y 4, en tanto dan nueva redacción a los artículos 19 y 46.1 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

Denuncia el abogado del Estado que en la nueva redacción del artículo 19 de la citada NF 24/1996, de 5 de julio, no se recogen dos de los requisitos del apartado 3 del artículo 30 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, es decir, que las rentas de la entidad participada procedan principalmente de la realización de actividades empresariales en el extranjero, y que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional. Se añade que los dividendos distribuidos por una Entidad a la que sea de aplicación el nuevo artículo 19 tendrán derecho en la sede de la entidad perceptora a la deducción por doble imposición del artículo 28 de la Ley, por lo que dicho precepto foral constituye un instrumento para canalizar dividendos de origen extranjero en favor de entidades sujetas a la legislación del Estado, con elusión de los requisitos del artículo 30 bis citado. Entiende que se

vulnera el artículo 3.Dos del concierto económico, en cuanto se infringe el principio de atención a la estructura general impositiva del Estado, así como el artículo 3.Tres (respeto al principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado). Denuncia asimismo el representante de la Administración estatal la infracción de la Regla 11ª del artículo 4 del concierto, ya que el artículo 46.1 de la NF 24/1996, de 5 de julio, tras la modificación operada por el artículo 4 impugnado, fija el límite de las deducciones en el 40 por 100, por encima del 35 por 100 establecido en el artículo 37 de la Ley 43/1995, y se añade un segundo párrafo para incluir en dicho límite la deducción por inversiones establecida en el artículo 45.2.2 de la norma de sociedades.

Tanto las Juntas Generales como la Diputación Foral de Álava y la Cámara de Comercio de dicho territorio, se oponen al recurso e interesan su desestimación.

SEGUNDO.—Ambos temas litigiosos han sido ya abordados recientemente por esta misma Sala, que se remite por ello —al no ser del caso la posibilidad de fundar un cambio de criterio—, al tenor de las Sentencias 662/1998, de 21 de julio, y 419/1999, de 20 de mayo, recaídas en recursos núms. 537/1997 y 4359/1997.

Y, así, se dice en la última de las sentencias señaladas en el párrafo anterior: «En cuanto al primero de los temas litigiosos, optaba dicha Sentencia por un examen comparativo de los métodos en presencia a la hora de abordar el problema de la doble imposición internacional. Ahora bien, como lo que específicamente se invoca es la quiebra del principio de "atención a la estructura general impositiva del Estado", ya hemos tenido ocasiones recientes de destacar —así, en las Sentencias de 11 de mayo y 26 de junio de 1998, autos 593/1997 y 1683/1997—, la inaplicabilidad de esa figura a cualquier divergencia normativa que surja en el contraste entre los subsistemas tributarios cuya estructura general ha de asimilarse, y caben otras precisiones adicionales. Lo que dicho principio impone es que las características técnicas de los impuestos regulados en el País Vasco permitan su identificación, como tributos de la misma naturaleza, con los correlativos estatales que les sirven de referente a partir de una concertación de figuras impositivas ya preexistentes en el ámbito estatal. No existe en la lógica del concierto económico actual algo equiparable al tradicional "encabezamiento" de los primitivos conciertos decimonónicos que faculte para recaudar en función de figuras impositivas diversas, pero sí una amplísima facultad foral de articular tributos de "estructura particular" y diferente a la figura de referencia en la concertación, por lo que si no bastaría con el mero nominalismo identificador, no puede caerse tampoco en el extremo de suponer que tal principio conlleva una práctica asimilación cuantitativa y cualitativa de los elementos esenciales de los tributos, o a aceptar tan sólo los márgenes limitados de regulación característicos de la tributación local y a los que se ha referido la jurisprudencia constitucional en STC como la 19/1987».

Y lo que resulta patentizado en todo caso es que ese marco de igual estructuración general no se puede ver trastocado por la regulación diferencial en el aspecto puntual de los requisitos exigidos en el artículo 30 bis invocado, cuyo alcance y consecuencias distan mucho por demás de ser examinados por el recurso.

Lo que se plantea en concreto es que de aquel precepto del Concierto Económico debe surgir una máxima de coherencia, no siendo posibles a su amparo, en expresión del escrito de demanda, «normas que permitan vulnerar las normas del otro sistema». Ahora bien, como tal permisividad no está, con toda obviedad, expresa en el precepto combatido, y no contiene otro desarrollo el recurso acerca de cómo y por qué se llega a producir en su caso, e indirectamente, un efecto equivalente a tal vulneración a través, alegadamente, del artículo 28 de la Ley Reguladora del IS —deducción para evitar la

doble imposición interna—, hemos de atenernos al análisis escueto del argumento expuesto que no permite otra visión que la que arroja el resultado ciertamente superficial de que se refieren ambos a situaciones y supuestos de hecho diversos —doble imposición nacional o internacional—, sin que le quepa al órgano jurisdiccional ensayar y desenvolver hipótesis más o menos implícitas sobre el alcance de la alegación. En la inteligencia más lineal del alegato, no es nada evidente que a dividendos distribuidos por una entidad no residente en territorio español a la que le sea aplicable el artículo 19 de la Norma Foral, se les pueda aplicar el régimen de deducción por doble imposición interna del artículo 28 de la Ley 43/1995 en sede de la entidad perceptora, pues por definición, este último precepto pone en relación inicial al sujeto pasivo exclusivamente con «entidades residentes en España».

TERCERO.—Y continúa la citada Sentencia de 20 de mayo de 1999, recaída en el recurso, núm. 4359/1997: «respecto de los principios de coordinación, armonización fiscal, y colaboración con el Estado, del artículo 3.1.Tercero del Concierto, en su redacción originaria, añada dicha regla que las mismas se producen, "de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico", en expresión que se ajusta esencialmente —y que desde la supremacía de la misma ha de ser interpretada—, a la previsión del artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco, de que el ejercicio de las facultades de las instituciones competentes de los Territorios Históricos ha de atender, "... a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto...". Se deduce así que, como ya hemos destacado también en ocasiones precedentes, no se contiene en dicha regla un margen de decisión abierto al intérprete para deducir en cada caso las concretas y puntuales coordinaciones normativas que se estimen de necesidad, sino que remite al contenido concreto de las reglas múltiples y variadas que se contienen principalmente en los artículos 4 y 5, sin que se residencie en el presente caso en ninguna de ellas la alegada infracción».

A todo ello cabe añadir lo que ya han destacado recientes Sentencias de esta Sala, partiendo de la invocada de 21 de julio de 1998, en términos de que «desde esa perspectiva y partiendo de que efectivamente la NF no recoge los dos requisitos citados, se trata de ver la repercusión que pueda tener la omisión, pues la parte recurrente se limita, prácticamente a destacar su no concurrencia en la normativa foral. Y, en este sentido el artículo 115 de la NF 3/1996, al regular el régimen de transparencia fiscal internacional dispone que "las entidades incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2...", apartado que describe una amplia gama de fuentes de renta, que suple la omisión del requisito de que se trate de rentas de naturaleza empresarial, y como a su vez el artículo 19.7 declara incompatible el régimen de transparencia con el de exención, se elude la posibilidad de que pueda servir para integrar en la base imponible del sujeto pasivo otro tipo de rentas que no sean las empresariales.

Otro tanto cabe decir del requisito relativo a que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, porque las garantías del artículo 19 respecto de la no aplicación a países calificados como paraísos fiscales y la aplicación preferente del régimen de transparencia fiscal que dejaría limitada la aplicación del régimen de exención del artículo 19 a los países de la Unión Europea en los que, al margen de convenios particulares, ha de existir armonización fiscal, minimiza las repercusiones de la omisión

del requisito del que tampoco la parte recurrente extrae lesivas consecuencias más allá de la mención de aquél.

Respecto del segundo apartado litigioso, se parte de la regla once del artículo 4 del CCom, en su redacción anterior a la aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto, a cuyo tenor, "las normas que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra". Pero, la parte recurrente prescinde aquí del contenido estricto de la modificación operada en el artículo 46.1 de la Norma Foral del Impuesto de Sociedades de Guipúzcoa, y sitúa la violación de aquella regla en el conjunto de lo establecido por dicho precepto de la Norma Foral 7/1996, sujeta a su vez a recurso contencioso-administrativo 3749/1996, que pende ante esta misma Sala.

Ahora bien, la impugnación que de dicho precepto hace la Abogacía del Estado a propuesta de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda, ofrece, un carácter meramente reproductor de su anterior impugnación, en la medida en que la nueva redacción mantiene el límite del 40 por 100, del originario artículo 46.1, que es objeto de recurso contencioso-administrativo indicado, aún en trámite ante esta Sala. Pero, como la razón o fundamento de la causa de pedir de este proceso reside no en lo que dicha nueva redacción de 1997 supone de innovación respecto de la anterior, sino en la misma circunstancia de que el indicado límite máximo de deducciones, ya establecido con anterioridad, se mantenga ahora, se impone una mínima clarificación procesal acerca de la plena posibilidad de decidir un litigio con independencia del otro, que es, adelantamos ya, la conclusión a la que debe llegarse.

La impugnación de disposiciones de carácter general de rango inferior a la ley ante el fuero contencioso-administrativo basada en el artículo 39.1 de la LJCA de 27 de diciembre de 1956, puede comprender en cada caso todo lo que formalmente represente novedad normativa por más que en su estricta sustancialidad no lo sea. Dicho de otro modo: de haberse formulado por las Juntas Generales de Guipúzcoa no un nuevo apartado 1 íntegro, sino una fragmentaria adición o sustitución del texto originario, dejando subsistente e incólume el resto, quedaría a la suerte del proceso que se sigue frente a la NF 7/1996, el enjuiciamiento sobre la validez del aspecto impugnado. Mas, como por las razones técnicas oportunas, se ha optado por promulgar y poner en vigor una nueva y completa redacción de temporalidad indefinida del citado apartado 1 del artículo 46 del Impuesto de Sociedades, no puede cerrarse el paso a su examen pleno en base al recurso que ahora se sentencia, pues no concurre ninguna situación de "litispendencia" procesal, ni tampoco una coincidencia del objeto de las pretensiones en cada proceso que hiciese pensar en la necesidad de acumular los pronunciamientos por razones estrictas de conexión entre los actos o disposiciones —artículos 44 y 47 LJCA—. La sentencia que se pueda dictar en cada proceso no produce presunción de cosa juzgada en el otro y las disposiciones revisadas son formalmente diversas y cuentan con ámbitos y supuestos de aplicación autónomos, pudiéndose decir incluso que, de resultar anulada cualquiera de ellas, la otra mantendría plena presunción de validez y eficacia de no ser atacada en virtud de un recurso específico.

Todo lo anterior debe ser entendido sin perjuicio de los condicionamientos que a los Tribunales impone el sometimiento a sus propios precedentes como medida de proscripción de la arbitrariedad en relación con los artículos 9 y 14 CE, y sin perjuicio también de que la situación de anteposición de un recurso a otro derive en este caso de

la prolongada duración en el tiempo de la tramitación del proceso más antiguo, por causa de las numerosas partes intervinientes en el mismo (10), y de su mucha mayor complejidad de alegación y prueba respecto al presente —limitado a un cruce de alegaciones contradictorias entre dos (o tres) partes—, pero de la que no resulta por sí sola argumento de solidez procesal mínima para poder retrasar en el tiempo la decisión del proceso más moderno. En este sentido, no debe prescindirse además de tener en cuenta que los recursos directos sobre disposiciones generales gozan de "tramitación preferente", que si ya antes había sido dispuesta por esta Sala y gubernativamente corroborada en base a lo que disponía el artículo 77.1 LJCA, en la actualidad cuenta con la plena preceptividad que deriva del artículo 66 de la nueva Ley 29/1998, de 13 de julio.

Y la última consecuencia de lo anterior es que es el contenido estricto del artículo 46.1 de la Norma Foral del IS, en su nueva redacción, lo que puede ser ahora enjuiciado, y no, como en alguna medida el recurso presente parece propiciar, todo el conjunto de la disposición reguladora del tributo, cuando en el fundamento de derecho segundo del escrito de demanda se analizan los efectos que "la Norma Foral 7/1996", produciría sobre el libre movimiento de capitales, la asignación de recursos o el menoscabo en las posibilidades de competencia empresarial, con fundamento en "la naturaleza y potencia de los incentivos fiscales previstos". Por ello nos atenemos en las siguientes consideraciones exclusivamente a la confrontación de aquella regla armonizadora concertada con la circunstancia del incremento en el porcentaje máximo de deducción en relación con el que se deriva de la regulación en territorio común, que es el aspecto contemplado en el precepto que ahora se combate».

CUARTO.—Concluyendo la resolución que se transcribe que: «dice la STS de 12 de septiembre de 1996, al filo de examinar el principio de armonización de ordenamientos, que, "... en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4 del concierto económico", y como ha tenido ocasión de declarar la jurisprudencia constitucional en Sentencias como la 64/1990, de 5 de abril (F. 5º): "ha de ponderarse, por esta razón, la compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando a tal efecto, la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional, en cuanto `espacio económico unitario'(STC 87/1985 [F. 6º]), más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, pueden proyectarse sobre el mismo"». «Util será, a este respecto, tener presente la doctrina expuesta en las SSTC 37/1981 y 88/1986). En la primera, ha precisado este Tribunal que no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional es necesariamente contraria al art. 139.2 de la Constitución, sino que lo será cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada (F. 2º). Por su parte, la STC 88/1986 ha señalado que "la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes

públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles" (F. 6º)».

A criterio de esta Sala, afirmable en principio la competencia del Territorio Histórico de Guipúzcoa para dictar la regulación tributaria que se impugna —artículo 17 CCom—, ninguna razón se ofrece para concluir que, como consecuencia de la existencia de un diferencial de cinco puntos en el límite máximo de las deducciones aplicables, surja un efectivo incentivo determinante u originador de distorsiones en el mercado o menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, pues aparte de otras muchas razones ya expuestas, tal diferencial ni siquiera expresa la implantación de un beneficio tributario o incentivo concreto sometido a presupuestos y condiciones precisas para su obtención, sino una potencialidad abstracta e hipotética, puramente técnica y materializable tan sólo en el momento de la liquidación del tributo a la vista de una, también hipotética, acumulación de incentivos compatibles concretos, que por su sola existencia no es fácilmente argumentable que pueda influir en las decisiones de los operadores que actúan en el mercado unitario.

QUINTO.—Procediendo, en aplicación de los criterios expuestos, la desestimación del recurso. No concurren motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes —artículo 131.1 de la LJCA de 1956—.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala emite el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el abogado del Estado, frente a los artículos 1 y 4 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/1997, de 22 de abril, de la Diputación Foral de Álava, en tanto dan nueva redacción a los artículos 19 y 46.1 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, y, en consecuencia, los confirmamos, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-78

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 3753/1996

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 43

Voces:

- Puntos de conexión
- Principio de solidaridad
- Principio de igualdad
- Prohibición de privilegios fiscales
- Estructura general impositiva del Estado
- Unidad de mercado
- Libertad de competencia empresarial
- Incentivos fiscales
- Impuesto sobre Sociedades
- Derecho comunitario

En la Villa de Bilbao, a treinta de septiembre de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 3753/1996 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: tres distintas Normas Forales emanadas de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, bajo referencias respectivas, 24/1996, de 5 de julio, 7/1996, de 4 de julio, y 3/1996, de 26 de junio, reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Federación de Empresarios de La Rioja, representada por el procurador don Jaime G. P. y dirigido por el letrado don Luis Javier R. M.

Como demandada

—Juntas Generales de Álava representado por el procurador don Alfonso José B. R., y dirigido por el letrado don Enrique Ch. M.

—Juntas Generales de Bizkaia, representada por la procuradora doña María Begoña P. T. y dirigida por el letrado don Mario F. P.

—Juntas Generales de Guipúzcoa representado por la procuradora doña Begoña U. A. y dirigida por el letrado don Ignacio Ch.

Como codemandadas

—Diputación Foral de Bizkaia, representada por la procuradora doña Begoña P. T. y dirigida por Letrado.

—Diputación Foral de Álava, representada por la procuradora doña María Asunción L. O. y dirigida por el letrado don Jesús M^a C. I.

Como Coadyuvantes

—Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la procuradora doña Begoña U. A. y dirigida por el letrado don Ignacio Ch.

—Cámara de Comercio e Industria de Álava, representada por la procuradora doña Ana Rosa A. S. y dirigida por Letrado.

—Gobierno Vasco, representado y dirigido por el letrado del Gobierno Vasco.

—Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, representada por la procuradora doña Begoña P. T. y dirigida por la letrada doña Victoria L. O.

—Confederación Empresarial Vasca, representada por el procurador don Germán O. S. y dirigida por el letrado don Pablo G. R.

Siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía, magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 10 de septiembre de 1996 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que don Jaime G. P. actuando en nombre y representación de la Federación de Empresarios de La Rioja, interpuso recurso contencioso-administrativo contra tres distintas Normas Forales emanadas de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, bajo referencias respectivas, 24/1996, de 5 de julio, 7/1996, de 4 de julio, y 3/1996, de 26 de junio, reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades; quedando registrado dicho recurso con el número 3753/1996.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el presente recurso, declare la nulidad de las Normas Forales impugnadas o, subsidiariamente, de los artículos 5, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 49, 50, 52, 53, 54, 59, 60 y 177, respectivamente, de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Álava y Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Territorio Foral de Bizkaia.

TERCERO.—En los escritos de contestación, las partes demandadas, codemandadas y coadyuvantes, solicitaron de esta Sala el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados y que damos por reproducidos.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 17-9-1999 se señaló el pasado día 21-9-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo se deduce impugnación directa de tres distintas Normas Forales emanadas de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, bajo referencias respectivas, 24/1996, de 5 de julio, 7/1996, de 4 de julio, y 3/1996, de 26 de junio, reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades.

En el escrito de demanda se postula la declaración de nulidad de las indicadas disposiciones en su integridad, o, subsidiariamente, la de sus respectivos artículos 5, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 49, 50, 52, 53, 54, 59, 60, y 177 (sic).

Pero antes del examen pormenorizado de los motivos de ataque que se emplean en demérito de la validez de tales disposiciones o preceptos se hace de obligado examen prioritario el motivo de inadmisibilidad de falta de legitimación que, en base al artículo 82 b) de la Ley Jurisdiccional de 27 de diciembre de 1956, sustituido hoy por el concordante 69 b) de la nueva Ley Jurisdiccional de 1998 —disp. transit. segunda.2—, oponen parte de las Administraciones y entidades en posición de partes codemandadas o coadyuvantes.

Ha sido tradicional la interpretación jurisprudencial del artículo 71 LJCA de 1956 en el sentido de que la posibilidad de alegar «asimismo» los motivos de inadmisibilidad en la contestación a la demanda comportaba sólo una opción de formular los mismos o bien con carácter anticipado de incidente, o bien en dicho escrito alegatorio de oposición, pero no la posibilidad de reproducir nuevamente en la contestación a la demanda un motivo inadmisorio ya examinado y resuelto desestimatoriamente en fase de «alegaciones previas».

No obstante, además de que no puede pasarse por alto que la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio, ha hecho tabla rasa de dicha tesis y admite explícitamente que tales motivos puedan ser alegados en la contestación a la demanda, «incluso si hubiesen sido desestimados como alegación previa» —artículo 58.1—, ya venía dándose una interpretación distinta por parte de la Jurisprudencia que tenía por superada dicha doctrina tradicional en base al postulado de la tutela judicial efectiva y así la STS de 26 de septiembre de 1997, con cita de otras anteriores de 8 de febrero de 1990, o 25 de enero de 1991, alude a la nueva doctrina que, «declara que el artículo 72.4, concordante con el 93.2 a) y también 73.2 de la Ley Jurisdiccional, no deja resquicio alguno a una posible impugnación de la resolución que rechaza las alegaciones previas (...) Por tanto, no parece que la solución jurisprudencial a que se hizo referencia en primer lugar sea acorde, en el plano de la igualdad de las partes, con el derecho fundamental a la garantía jurisdiccional, pues mientras que la parte actora, si ve estimada su alegación previa, puede reaccionar frente a la resolución judicial que pone fin al incidente, la demandada

o la coadyuvante de ésta en el caso (...), ve cerrada, con arreglo a esta interpretación del artículo 71 de la Ley Jurisdiccional, toda posibilidad de replantear el motivo de inadmisibilidad invocado, que sólo habrá recibido una respuesta judicial, quedando afectado el principio procesal de igualdad de las partes».

Abordando en consecuencia dicho replanteamiento, se llega a la conclusión de que la respuesta ha de ser nuevamente desestimatoria, y se debe ratificar que la parte recurrente en el proceso se encuentra legitimada como ya declaró nuestro Auto de 7 de abril de 1998.

Las partes demandadas que reproducen la cuestión insisten fundamentalmente en el carácter incierto e inacreditado del efecto positivo que una sentencia estimatoria acarrearía para la entidad recurrente. Sin embargo, aparte de darse aquí por reproducido lo esencial del contenido del Auto citado, en especial de su F. tercero, el desarrollo del proceso y la formulación alegatoria de las tesis de la demanda no han hecho sino robustecer la justificación de la relación que la persona jurídica asociativa demandante mantiene con el objeto del proceso en tanto representante de intereses colectivos de carácter empresarial del ámbito de una Comunidad Autónoma limítrofe —artículo 32 LJCA—, al aparecer más nítidos los contornos del interés objetivo que preside la actuación procesal de dicha asociación, debiendo quedar superado todo asomo de duda en el acogimiento de dicha legitimación.

En efecto, con verdadero fundamento legal o constitucional o sin él (lo que carece de relevancia a estos efectos), el colectivo empresarial recurrente plantea, entre otras cosas, su aspiración de que los puntos de conexión que determinan la aplicación del régimen foral del Impuesto de Sociedades, permitan beneficiarse del régimen de incentivos creado por las Normas Forales impugnadas no sólo a las entidades domiciliadas en el País Vasco, sino también a quienes lo tienen fuera de él pero operan, realizan inversiones o crean puestos de trabajo en los Territorios Forales, o cuestionan que tales incentivos se puedan alcanzar por sociedades que operan en el mismo ámbito de derecho común en el que operan los empresarios sometidos a la normativa estatal como lo serían los recurrentes.

Se trata de situaciones que aun desconocidas por la Norma —que no es aplicable a quien se sitúe en las coordenadas de las que los demandantes parten—, revisten toda la significación de un interés legitimante en el proceso orientado a cuestionar no el contenido positivo de preceptos que les sean directamente aplicables, sino el vacío, la omisión, o la vertiente negativa de la regulación. Los efectos favorables de la anulación de dichas disposiciones y su incidencia sobre el círculo de intereses del colectivo empresarial accionante se inscriben en la línea de consecución de tales propósitos, y serán o no inmediatos según se contemple la vertiente positiva o negativa de la citada aspiración, pero su certeza es manifiesta.

SEGUNDO.—El recurso se inaugura con una cuestión de Derecho Comunitario Europeo de la que se hacen derivar consecuencias de Derecho interno, consistentes en la declaración de nulidad de pleno derecho de las Normas Forales combatidas al amparo del artículo 62.1 e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido, por cuanto se habrían aprobado las mismas omitiendo el trámite previsto por el artículo 93.3 del Tratado CEE, de comunicación previa a la Comisión de todo proyecto de concesión de beneficios para las empresas susceptible de ser calificada como «ayuda de Estado», argumentando ampliamente en términos de Derecho comunitario acerca de que los incentivos fiscales que las Normas Forales del IS reconocen incurren plenamente en dicha calificación.

Igualmente se argumenta sobre el hecho de que las citadas Normas Forales de 1996 reproducen otras de 1988 que fueron declaradas incompatibles con el Tratado por Decisión de la Comisión Europea de 10 de mayo de 1993, cuyo cumplimiento exigiría que se declarase la nulidad de las Normas, que aun distintas a las impugnadas, no se aplican tampoco a empresas extranjeras, y ya que, en todo caso, dicha Decisión imponía una eliminación de distorsiones con respecto al artículo 52 del Tratado antes de 31 de diciembre de 1993, que, siempre según la parte actora, no se ha producido y obligaría a esta Sala a anular las disposiciones ahora impugnadas.

El examen de la cuestión alusiva a las «ayudas de Estado» del artículo 92.1 TCE comporta dos diferentes facetas que se desprenden de una conocida doctrina del TJCE (Sentencias «Steinike», de 22 de marzo de 1977, o «Kirsammer-Hack», de 30 de noviembre de 1993), según la cual, si bien el artículo 92 —actual 87—, del Tratado no puede ser invocado aisladamente ante los Tribunales nacionales con objeto de cuestionar la compatibilidad de una ayuda de Derecho comunitario, los particulares pueden pedir de aquéllos que interpreten —en su caso, después de recurrir al procedimiento del artículo 177 (234)—, y apliquen el concepto de «ayuda», a fin de extraer consecuencias eventuales de la falta de notificación del artículo 93.3 (hoy 88). En consecuencia, se trataría de esclarecer si se está en presencia de actuaciones que han debido ser comunicadas a la Comisión, lo que hace entrar en juego tanto la incidencia del efecto directo del artículo 93.3 sobre actos o disposiciones como las que en este proceso se combaten, como también, y de ser necesario, el examen de su calificación como ayudas a la luz del artículo 92.1 TCEE, con apoyo, normalmente preciso, del Tribunal de Justicia comunitario.

Respecto de la primera faceta —extensión del «efecto directo» del artículo 93.3, al supuesto aquí enjuiciado—, la parte recurrente da por sentado que las disposiciones generales en que se establecen beneficios de carácter tributario se ven afectadas en su validez misma en la medida en que no hayan sido notificadas a la Comisión, y en fundamento de ello extracta parte de la Sentencia Lorenz de 11 de diciembre de 1973, o las conclusiones del Abogado General Jacobs para la Sentencia de 21 de noviembre de 1991, relativas al efecto directo del último inciso de tal apartado 3, o también las conclusiones del asunto C-142-87, Sentencia de 21 de marzo de 1990, donde podría tener más acomodo la tesis de que incluso las normas generales mismas, y no sólo las medidas concretas de reconocimiento o concesión formal de una ayuda —que es a lo que avoca una interpretación literal del precepto—, pueden ser tenidas como actos sometidos a notificación bajo consecuencias directamente aplicables por los Tribunales nacionales.

Tal parece ser la línea doctrinal imperante en las instituciones comunitarias, y en la práctica se debe asumir el criterio de la parte recurrente en función de los propios precedentes de esta Sala que, previa audiencia concedida a las partes y al Ministerio Fiscal, tiene planteadas y pendientes de decisión tres «cuestiones prejudiciales» mediante Autos de 30 de julio de 1997, en proceso ordinario 2679/1993 y otros, promovidos por la Administración del Estado frente a Normas Forales de los tres Territorios Históricos dictadas en 1993, sobre medidas urgentes de apoyo a inversión a impulso a la actividad económica, y en las que, siquiera secundariamente, se somete al Tribunal comunitario, junto con otro aspecto principal, la posible oposición de aquéllas al artículo 92.1 del Tratado Constitutivo de la CEE (al que nos referiremos en lo sucesivo con las numeraciones y equivalencias derivadas de la modificación introducida por el Tratado de Amsterdam, firmado el 2 de octubre de 1997).

La superación de este tema, conduce al subsiguiente examen de si las Normas Forales reguladoras de los Impuestos de Sociedades de los tres Territorios Históricos vascos han de quedar sujetas a la obligación de previa comunicación del indicado artículo en razón de ser calificables como consagradoras de un régimen de «ayudas de Estado» en favor de empresas determinadas que falseen la competencia o amenacen falsearla. Este tema, de suyo, no consta que hasta la fecha haya sido tampoco objeto de decisión prejudicial materialmente idéntica por parte de la Corte de Luxemburgo por lo que la mínima duda de interpretación que surgiese y que obstase a la mayor evidencia y claridad en orden a la aplicación del Derecho Comunitario —Sentencia de 6 de octubre de 1982 en asunto 283/81—, podría orientar este aspecto igualmente hacia la necesidad de suscitar una decisión prejudicial al amparo del artículo 234 TCE, pues es conocido que la Jurisprudencia comunitaria, para eludir su planteamiento, impone que quede despejada toda duda razonable y obliga a los Tribunales internos a plantearse la presunta claridad de las normas con la mayor de las precauciones, con rechazo de la doctrina anticomunitaria del «acto claro», y con la conciencia necesaria de pertenecer al Poder Judicial Comunitario consecuente a la transferencia de una parte de la soberanía estatal.

Pero hay que atenerse a otro de los principios o postulados fundamentales que, por el contrario, desvirtúa la promoción de tales decisiones prejudiciales en función de su falta de utilidad cierta, pues como pone de relieve la doctrina, el objeto por antonomasia del ordenamiento comunitario es el flujo transfronterizo de personas, mercancías, servicios y capitales, y el mantenimiento de una situación de libre competencia que no altere el comercio entre Estados miembros, que imponen, en palabras de algún autor, la concurrencia de «un elemento de extranjería comunitaria», cuya falta comportará un indicio de que lo discutido en el proceso es una cuestión interna a resolver mediante el canon del derecho nacional.

La jurisprudencia comunitaria ha emitido numerosas resoluciones en que rechaza la remisión prejudicial de cuestiones en contextos procesales ficticios, o donde en general no medie un conflicto real entre pretensiones enfrentadas, estableciendo el Tribunal que su misión no es «formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas, sino contribuir a la Administración de Justicia en los Estados miembros» —Sentencia recaída en asunto 244/80—. Pues bien, en el presente caso, de los hechos y situaciones que dan cobertura al interés procesal de la asociación de empresarios riojanos, y de las fundamentaciones que en derecho constitucional se formulan en otros capítulos del recurso, se llega a la conclusión rotunda de que se está en presencia de un conflicto de derecho netamente interno y resoluble por el juego de las propias normas y principios constitucionales y de legalidad ordinaria, excediendo de los intereses legitimantes y de las facultades concretas de dicha asociación suscitar una cuestión como la de la definición de las «ayudas de Estado», que lo que pone en conflicto hipotético es a la normativa tributaria vasca con la igualdad de trato, la libre competencia y el derecho al libre establecimiento por parte de las empresas comunitarias, y no con los principios y derechos fundamentales que los ciudadanos españoles pueden oponer al contenido de tales regulaciones fiscales (aunque sean de contenido similar), de suerte tal que la noción misma de «ayuda de Estado» toma una primordial perspectiva de apreciación externa de lo que un determinado Estado miembro realiza en favor de sus propias empresas nacionales, que no se compadece con que la pretensión de anulación, cuando está vinculada como aquí a los meros requisitos formales de comunicación de la disposición y sin ninguna implicación causal en la posición jurídica de la parte demandante, la promuevan precisamente otros nacionales del mismo país invocando el Derecho comunitario.

Si, como ha ocurrido en los asuntos citados como precedente, esa invocación la efectúa la propia Administración del Estado, garante ante la Unión Europea del cumplimiento de las obligaciones impuestas por el Tratado por parte de cuantas otras Administraciones y poderes públicos interiores puedan incurrir en materia de incumplimiento, y a la que, en función del reparto constitucional de competencias, no le resta «in extremis» otro recurso que acudir a los Tribunales nacionales con la pretensión de que tales actos sean despojados de validez, parece insalvable que la cuestión haya de ser examinada por éstos y sometida —salvo que medie absoluta claridad interpretativa—, a decisión prejudicial del Tribunal de Luxemburgo, pues incide en un claro interés de fiscalización y control interno ante la Comunidad Europea y, de otro modo, se despojaría al Estado de todo mecanismo efectivo para poder cumplir sus compromisos. (En tal sentido, es de apreciar que aunque sin un sentido inequívoco el artículo 6 del Concierto Económico atribuye al Estado la «alta inspección» de la aplicación del mismo, y que la legitimación para recurrir que le asiste en el derecho interno está fuera de toda duda). Sin embargo, y dado que el mismo TJCE —Asuntos 126/80 ó 283/81—, mantiene la amplia discrecionalidad del órgano jurisdiccional para considerar la concurrencia de una cuestión de las que el artículo 234 contempla, sin que constituya éste un medio de impugnación ofrecido y a disposición de las partes, y teniendo en cuenta también los precedentes de aquél que rechazan, por ejemplo, la posibilidad de invocación del Derecho comunitario para oponerse a medidas presupuestarias internas sobre pensiones por parte de un trabajador nacional —Asunto 126/80—, o sobre la utilización de una determinada lengua en un procedimiento —S. de 22 de septiembre de 1992, en Asunto 153/91—, no procede hacer en este caso pronunciamiento ni remisión prejudicial acerca del extremo suscitado.

Del mismo modo debe rechazarse cuanto se argumenta en torno al cumplimiento de la Decisión de la Comisión 93/337, de 10 de mayo, referida a disposiciones que no son materia de enjuiciamiento en este proceso (anuladas de otra parte por la Jurisdicción interna), y respecto de la que resulta en cualquier caso puramente voluntarista e insostenible que pueda incumbir a este órgano jurisdiccional su ejecución en cuanto a las genéricas adaptaciones del ordenamiento interno que impone al Estado miembro y que, por demás, habrían sido constatadas por la misma institución comunitaria en fecha de 3 de mayo de 1995, como pone de relieve alguna de las Administraciones demandadas, a raíz de entrar en vigor la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, y ya ha tenido en cuenta esta misma Sala en anteriores ocasiones, como en las Sentencias de 30 de diciembre de 1997 que se citan.

TERCERO.—Las infracciones de Derecho interno que la federación empresarial riojana plantea se refieren siempre a distintos principios fundamentales y preceptos de la «Constitución Económica» —solidaridad, igualdad, proscripción de privilegios regionales, y unidad de mercado—, y sin hacer mención explícita de la posible inconstitucionalidad de dicha disposición con rango de ley las sitúa originariamente en la regulación de los «puntos de conexión» del Impuesto de Sociedades en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco en redacción aprobada por Ley 27/1990, de 26 de diciembre, de la que las Normas Forales impugnadas traen causa, si bien resultarían agravadas por estas últimas.

Se podrían sintetizar su extensas alegaciones en estos resumidos términos. En la medida en que se han sustituido los «puntos de conexión» de carácter territorial del concierto económico aprobado en 1981, por otros que dan acusada preferencia del principio de personalidad a la hora de hacer aplicable el régimen autónomo foral del IS y con él, unos incentivos fiscales comportadores de un trato más favorable para las entidades y

sociedades sometidas a su ámbito, se originan perjuicios a otras Comunidades Autónomas, se gravan y sustraen rentas generadas en otros territorios de derecho común, se desplaza hacia la Hacienda General el coste de la política incentivadora, se hace quebrar el principio de igualdad mediante la distinción de trato entre empresas que operan en el País Vasco por razón de su domicilio fiscal, o se consagran privilegios contrarios al artículo 138.2 CE en la medida en que se posibilita que una categoría determinada de personas jurídicas —las empresas vascas—, puedan hacer inversiones en cualquier punto del territorio español obteniendo un tratamiento fiscal favorable respecto a las demás. De esta suerte, los beneficios fiscales que las Normas Forales crean inciden negativamente sobre la unidad de mercado, pues siendo inicialmente legítimos en cuanto a sus fines —de acuerdo con la doctrina constitucional—, no se vertebran con medidas adecuadas y al alcance de los Territorios Históricos, ya que tales medidas no incidirán forzosamente en inversión o en la mejora económica del País Vasco, trabajo y, por contra, invertir en él o crear puestos de trabajo no conlleva necesariamente el derecho a la obtención de las ayudas, convirtiéndose en simples medidas de favorecimiento de las empresas vascas, que no es que reciban una compensación por implantarse en tal territorio, pues tal requisito no les resulta imprescindible y puedan operar en cualquier parte del territorio nacional y recibir en cambio el tratamiento beneficioso.

Lo primero que tiene que plantearse el órgano jurisdiccional es su propia capacidad para conocer de tales cuestiones, afectantes de modo impreciso pero indudable a una disposición legal, o, mejor dicho, a un convenio entre sujetos territoriales de Derecho Público constitucional, sancionado por ley —artículo 41.2 a) EAPV—, que hasta la fecha y en lo que concierne a la modificación parcial del Concierto aprobada por Ley 27/1990, lo es «de artículo único» votada en Cortes Generales. En principio, por tanto, queda excluida dicha disposición de toda fiscalización por parte del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, y sujeta al control de constitucionalidad —artículo 161.1 a), en relación con artículo 106.1 CE—, sin perjuicio de lo que dispone el artículo 163 sobre «cuestiones de inconstitucionalidad», y para cuya no formulación no está obligado el órgano jurisdiccional a formular extensas motivaciones, si es que ha de hacer alguna.

Sí convendrá no obstante, examinar los preceptos aludidos y hacer una mínima mención de lo que ha declarado el propio Tribunal Constitucional con motivo de plantearse la constitucionalidad de leyes autonómicas al respecto.

El artículo 17 del Concierto Económico en redacción aprobada por dicha Ley de 26 de diciembre de 1990 establecía:

«Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones del País Vasco, con arreglo a los criterios que se señalan en el artículo siguiente, y un tributo concertado de normativa común en los demás casos».

«Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. Sin embargo, las entidades que teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco realicen en territorio de régimen común el 75% o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los arts. 18, 19 y 20 siguientes, quedarán sometidas a la normativa del Estado».

Y de acuerdo con el artículo 18.Uno les corresponde la exacción del impuesto a las Diputaciones Forales para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País

Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 300 millones de pesetas (500 con efectos de 1 de enero de 1997, según Ley 38/1997, de 4 de agosto), y de los que operen exclusivamente en territorio vasco, con volumen de operaciones superior, «cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal».

Por otra parte, en la redacción vigente al tiempo de promulgarse las Normas Forales recurridas, la norma armonizadora 1ª del artículo 4 establecía que, «no se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión», por lo que, «a sensu contrario», las demás medidas fiscales de fomento de las inversiones estaban inicialmente autorizadas al Sistema Tributario de los Territorios Históricos Vascos, sin perjuicio del juego de otras reglas de armonización que modulasen su ejercicio —artículo 41.2 a) EAPV, que alude a «estructura general impositiva del Estado», y otras reglas de armonización establecidas en el propio Concierto—.

Los criterios o pautas de delimitación funcional del IS común y de los IS forales que de dichos preceptos se desprenden, a veces llamados «puntos de conexión» (y en otras ocasiones, caso del Convenio de la Comunidad Foral de Navarra, reglas de armonización), se asientan por tanto —en lo referido al derecho sustantivo aplicable y no a la Administración gestora y exactora—, en los principios combinados de «ius personae» e «ius loci», atinentes a los elementos personal y real (entrega de bienes, prestación de servicios), del hecho imponible.

Desde esta perspectiva la validez constitucional de unos criterios de delimitación de los ámbitos de aplicación de tributos que se relacionan mediante fórmulas de desplazamiento, no queda enervada por el hecho de que se atenga al domicilio del sujeto pasivo o al lugar de realización del hecho imponible coincidente con el territorio foral. De una parte, el primer criterio es el dominante en la legislación orgánica armonizadora de las competencias financieras de las CC AA —artículo 12.1 LOFCA 8/1980, de 22 de septiembre, modificada por Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre—, y, de otra, lo que prohíbe el artículo 157.2 CE, es que las CC AA adopten medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías. A este particular, la STC 150/1990, de 4 de octubre, señala que el citado precepto «prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma», añadiendo que «las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta» y que, «el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional».

De esta doctrina se extrae a nuestro juicio la consecuencia de que, no pudiendo ser en ningún caso de peor condición constitucional el régimen tributario foral de los Territorios Históricos Vascos que el de las CC AA comunes, por cuanto incluso ofrece unas características singulares de concertación que lleva a hacer aplicables en su ámbito similares figuras impositivas que las establecidas por el Estado en su propio ámbito, con desplazamiento de estos últimos tributos, aunque sea siempre bajo la iniciativa innovadora de éste en cuanto a la estructura general del sistema, no puede hacerse reproche de inconstitucionalidad a los mencionados preceptos por el hecho mismo de establecer el ámbito de concurrencia que consagran entre normativa común y foral. Ni

la circunstancia de que puedan sujetarse a la normativa autónoma rendimientos obtenidos fuera del ámbito del País Vasco por parte de sociedades con operaciones no superiores a 300 millones (lo que, dada su dimensión de «pequeñas empresas» hace presumir además la incidencia escasa del fenómeno), ni esa misma circunstancia cuando se trata de entidades de superior magnitud —artículo 17.Dos—, porque en tal caso además la recaudación es compartida por ambas Administraciones o Haciendas —artículo 18.Dos—, apuntan a la vulneración del citado precepto constitucional, por lo que, las eventuales infracciones que se van a examinar seguidamente habrán, en su caso, de residenciarse en la normativa misma del Impuesto de Sociedades emanada de las Juntas Generales respectivas de cada Territorio Foral.

CUARTO.—Seguidamente se extraen en el recurso otras consecuencias, asociadas a la violación del principio constitucional de solidaridad, que se tiene por violentado por consecuencia de la ordenación de un régimen de «incentivos fiscales» como el reglamentado por las Normas Forales del IS de 1996, que por su capacidad de deslocalizar el domicilio social de las entidades acentúa el efecto de gravamen de rendimientos propios de otros territorios por parte de las Haciendas vascas, y que se traduciría en medidas inmediatamente dirigidas a asegurar a una parte del territorio beneficios o ventajas a expensas de otro —STC 69/1990, de 5 de abril—, reduciendo la recaudación de la Hacienda General mediante el desplazamiento del coste de su política incentivadora cuando las empresas están sometidas a la normativa autónoma y tributan a la Hacienda del Estado.

Ahora bien, presupuesto lo ya dicho sobre los «puntos de conexión» el principio de solidaridad no parece estar directamente concernido en las hipotéticas distorsiones y fenómenos que la parte actora menciona, pues desde su proyección explícita desde el artículo 138 CE, y al margen de las cautelas generales que el sistema de Concierto establece para evitar la institucionalización de privilegios de carácter territorial —principalmente imponiendo una presión fiscal efectiva global equivalente o similar, «ex» artículo 4.12 originario, y actualmente, artículo 4 b)—, los efectos cuantitativos de desplazamiento de costes son presentados como poco significativos por la misma abogacía del Estado en recurso paralelo al presente —3749/1996 y acumulados—, sin perjuicio de que la sola repercusión que sobre otras comunidades o regiones pueda tener esa política incentivadora —a través de inversiones productivas o creación de empleo en su propio ámbito—, lejos de poner en solfa el principio de solidaridad, pueden también relacionarse con una difusión beneficiosa de los fines instrumentales, y no sólo fiscales o recaudatorios, de la política fiscal emprendida legítimamente por otra de ellas —STC 37/1987—, sin daño alguno para el conjunto o para las otras partes políticamente vertebradas del territorio. Por último, ya hemos destacado que los rendimientos de un tributo directo y personal no son bienes raíces que pueden ser contemplados con la visión patrimonialista de atribuirlos a uno u otro territorio o Comunidad Autónoma a efectos de su imposición.

QUINTO.—Se somete seguidamente a revisión por la parte demandante el impacto que sobre el principio de igualdad consagrado por los artículos 14 y 139.1 CE presenta la nueva normativa foral del Impuesto de Sociedades, que, según su relato, no derivará de la simple existencia del régimen de Concierto —haciendo cita de diversas sentencias constitucionales—, en un sistema político constitucional que permite la diversidad de ordenamientos y regulaciones, sino de la injustificada distinción entre empresas en razón de su domicilio a efectos de participar de los beneficios fiscales establecidos, a salvo de que realicen toda su actividad en el País Vasco.

Pero, en primer lugar, como ha dicho el Tribunal Constitucional en su Sentencia 319/1993, de 30 de noviembre, preceptos como el del artículo 139.1 CE, «aseguran una uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservan también, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resultan, inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía» (...) «Pero ni la igualdad así procurada por la Constitución —igualdad integradora de la autonomía—, puede identificarse con la afirmada por el artículo 14 (precepto que no es medida de validez, por razón de competencia, de las normas autonómicas), ni cabe tampoco sostener que esta última resulte menoscabada a resultas de cualquier conculcación autonómica del orden, constitucional y estatutario, de articulación y distribución de competencias. Como ya dijimos en la STC 76/1986, la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos no puede dar lugar a una pretensión de igualdad (aunque sí, claro está, a otro tipo de controversia constitucional)».

También la citada STC 37/1987, de 26 de marzo, como más tarde las SSTC 186/1993, de 7 de junio, 225/1993, de 8 de julio, o 337/1994, de 23 de diciembre, se ha centrado en este problema, recalando que, «el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes» (...) Y si como es lógico, de ese ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1º de la CE, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias (...) sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (...)».

Además, tampoco la diferencia de régimen jurídico por razón del domicilio puede tenerse por derivada de una circunstancia de las específicamente discriminatorias previstas por el artículo 14 CE, cualesquiera que sean las preferencias y opciones legislativas por el modelo de articulación entre los poderes tributarios del ámbito común y foral. Por ello, a nuestro juicio, el problema que el recurso enuncia se sitúa más claramente en la órbita de la observancia o no de esas «posiciones jurídicas fundamentales» a situar, en este caso, en el terreno del «cumplimiento de los deberes que impone el artículo 31 CE» —STC 150/1990, ya citada en su F. 7—, que es desde la que cabrá sostener o no en definitiva la incidencia negativa sobre el principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas, capacidad contributiva y justicia tributaria, según pautas de proporcionalidad o sustancialidad de las diferencias introducidas. A ello nos referiremos más adelante, pues es de interés relacionar este extremo con otras de las infracciones constitucionales que el recurso achaca al régimen consagrado por las Normas Forales de impuesto societario, alusivas a la originación de privilegios o la quiebra del principio de unidad económica o de mercado mediante el favorecimiento de determinadas empresas y la mejora de su posición competitiva frente a las no residenciadas en el País Vasco, que traerían causa próxima del artículo 4 regla 11 del Concierto, en la redacción originaria [hoy artículo 4 c)] —libertad de circulación y establecimiento de las personas, libre circulación de bienes y capitales y servicios, sin efectos discriminatorios, no menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos—, pues es conocido que uno de los límites que la jurisprudencia constitucional pone a las regulaciones que se singularicen en este

marco es el de no afectar precisamente a la «igualdad básica de los españoles» —SSTC 88/1986, o 64/1990—.

SEXTO.—La perspectiva de que el tratamiento discriminatorio deviene no tanto de diferencias nacidas de la territorialidad del tributo, sino de su aplicación segmentada según criterios predominantes de la residencia de los sujetos pasivos, lleva a afirmar que todo «punto de conexión» que no sea el de localización de la actividad provoca «discriminaciones», entendidas éstas no desde el prisma del principio genérico de igualdad —que ya hemos visto que no opera entre personas sometidas a distintos ordenamientos—, sino en un sentido más lato, economicista, y material, derivado de los postulados de orden económico justo y de la prohibición de privilegios económicos derivados de los Estatutos de Autonomía —artículos 1.1 y 138.2 CE—. Ahora bien, si en el marco comunitario europeo, el contenido del artículo 52 TCE —hoy 43—, ha podido determinar que las entidades no residentes vean vulnerado su derecho de establecimiento luego a la postre salvaguardado mediante compensaciones presupuestarias o la reforma aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto, puede hacerse la afirmación de que en la legislación interna no toda diferencia de tratamiento tributario de establecimientos situados en el mismo territorio y motivado por la diferente residencia de su titular pone en cuestión el ejercicio de las competencias establecidas por el Concierto Económico, si no es a riesgo de desdecir la interpretación hecha por la jurisprudencia constitucional antes desarrollada —vinculante para este orden jurisdiccional por virtud del artículo 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial—, y la propia legitimidad de tal instrumento.

Partiendo de la premisa de esa unidad económica y territorial esencial del Estado como espacio único sin fronteras interiores, no determinará consecuencia relevante alguna que los establecimientos económicos que reciben un trato diferenciado desde la norma fiscal se sitúen físicamente en el mismo ámbito autonómico o en localizaciones diferentes, y del propio modo, tampoco es decisivo que el rendimiento sujeto a gravamen que es objeto de tratamiento favorable provenga de operaciones realizadas en uno u otro marco territorial unitario, siempre que, como hemos razonado más arriba con la doctrina constitucional producida hasta la fecha, el principio del domicilio o de la residencia sea, como lo es, legitimador de la instauración del tratamiento diferente de las personas jurídicas a efectos tributarios. Se trata de un factor, eso sí, que puede magnificar o enfatizar las diferencias de trato y ponerlas en mayor dificultad de justificación desde el punto de vista intuitivo o de su mayor grafismo argumental. Pero, insistimos, en nada trastoca el fundamento de esa diversidad legítima de competencias autonómicas y de ejercicio de las mismas el hecho de que la actividad sujeta al IS común se desarrolle en Álava o en la Comunidad de La Rioja, o a la inversa, pues tanto en un caso como en otro la regulación que la hace posible puede resultar constitucional y legalmente legítima o no serlo.

Llega así el momento de verificar si las medidas incentivadoras consagradas por las Normas Forales del Impuesto de Sociedades de regulación autónoma, son conformes a las referencias legales y constitucionales a que se han de supeditar.

En principio, como también hemos dejado indicado «ut supra», la noción de privilegio no puede desligarse de la totalidad reguladora, y no simple conjunto de preceptos yuxtapuestos, que constituye el sistema tributario de los Territorios Históricos Forales —artículo 20 Concierto Económico—, pues es concebible, por ejemplo, que un determinado tributo cuente entre los elementos que determinan la deuda recaudable con un tipo impositivo más reducido que en el homónimo del derecho tributario común

—así ocurre precisamente con el tipo general del IS que establecen los artículos 29.1 de cada Norma Foral impugnada y sobre el que esta Sala se ha pronunciado ya en precedentes ocasiones (SS. de 6 de abril y 19 de mayo de este año), y lo hace ahora nuevamente en recurso 3749/1996 y sus acumulados—, y otra figura tributaria de regulación autónoma agrave la situación general respecto de los mismos potenciales sujetos pasivos con motivo de acometer una inversión en capital bruto —caso del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras en los municipios del País Vasco, al tipo habitual del 5 por 100, según las Normas Forales aplicables en cada caso—, por lo que los criterios que en el Concierto Económico globalizan el contraste en función de medición de las presiones fiscales efectivas —sobre los que las partes demandadas hacen especial hincapié—, son los más idóneos para valorar la situación de observancia de aquel principio —STS de 19 de julio de 1991—, descartando, por ello, que las facetas más generales de la ordenación de cada tributo en tanto cubran los estándares de atención a la estructura general impositiva del Estado (comprensiva ya según la doctrina más solvente de la plasmación necesaria de los principios rectores del deber fundamental de contribuir —artículo 31.1 CE—), puedan asimilarse a esporádicas o atípicas «ayudas regionales», aun legítimas, dentro del contexto de la economía general unitaria.

No obstante, tanto desde el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía como, por remisión, del propio artículo 4 del Concierto Económico en sus progresivas adaptaciones, se desprende la rotunda consecuencia de que esos sistemas tributarios están afectados también por reglas armonizadoras que, aunque siempre con cautela —S. de 12 de septiembre de 1996—, hacen objeto posible de contemplación aislada a las figuras, instituciones jurídico-tributarias o elementos más o menos excepcionales de la determinación concreta de las cuotas impositivas propias de aquellos tributos.

SÉPTIMO.—Analiza la parte recurrente en esta línea diversos aspectos diferenciales articulados en las Normas Forales que hace objeto de subsidiaria impugnación de conjunto y que combate desde la contemplación principal de no satisfacer las exigencias constitucionales dispuestas por SSTC como la 64/1990, de 5 de abril, que esta misma Sala ha tenido ocasión reiterada de ponderar en distintas resoluciones sobre procesos afines. Pues bien, se lee en alguna de ellas, y de ello partiremos, que quedan justificadas las medidas diferenciales adoptadas (cuando) «... no se procede a drásticas reducciones de la carga impositiva ni a procurar otras medidas de incentivo que por su llamativo contraste con el entorno fiscal general constituyan indirectos pero efectivos instrumentos de quiebra de la unidad de mercado, ni desmienten la igualdad básica a que el artículo 139.1 CE se refiere, y tampoco las repercusiones perturbadoras para el mercado unitario pueden quedar delimitadas de manera concreta y precisa más allá de aquella interacción económica que las hace inevitable en alguna medida».

En el presente caso, la parte recurrente entiende que el objetivo que las medidas tributarias instrumentales conllevan y definen sus preámbulos es legítimo y al alcance de los poderes públicos vascos, pero les reprocha, además de la quiebra de la igualdad, una plena inadecuación y desajuste causal entre las finalidades propuestas y los medios empleados por causa de actuar exclusivamente en favorecimiento de las empresas vascas y su posición competitiva sin repercutir en la mejora de la situación económica del País Vasco, ya que pueden éstas decidir el lugar más favorable para sus actividades por razón de los puntos de conexión.

Sin embargo debe matizarse que cuando el Tribunal Constitucional maneja el triple criterio de competencia, proporcionalidad y no desigualdad básica, en Sentencias como

la tantas veces citada 64/1990, de 5 de abril, y en base a otras precedentes como las 96/1984, 87/1985 o 88/1986, no se plantea la adecuación causal de medios a fines en el sentido de idoneidad técnica con que la parte recurrente lo emplea, sino que partiendo de la base de que la persecución intencionada del objetivo de introducir distorsiones en la libre circulación o la unidad del mercado es ilegítima, no serán adecuadas las medidas de fomento y que promuevan un resultado objetivamente equivalente, y, por ejemplo, en el caso enjuiciado en dicho asunto sobre medidas de fomento y promoción de empresas en Galicia, «el hecho de que una Comunidad Autónoma subvencione los gastos en bienes de equipo que el traslado implique podrá favorecer —ése parece, al menos, su propósito—, que esa Comunidad sea preferida a las que no conceden ayuda alguna como lugar de nueva implantación —aunque no necesariamente, si la subvención no compensa, a criterio de la empresa, las diferencias que "in peius" separen, en su caso, a la Comunidad subvencionante de otras que, sin embargo, no sufragen gastos de traslado—, pero en modo alguno podrá decirse que sea ello la causa del desplazamiento mismo y del desmantelamiento de instalaciones industriales en otras Comunidades» —F. 8—, de modo que la legitimidad de la medida deriva de que, sin ser susceptible de motivar por sí sola el traslado empresarial, el reintegro de los gastos del traslado de las instalaciones favorece la promoción económica y el empleo en Galicia. En el presente caso, no se tratará, por tanto, de comprobar si la incidencia económica instrumental de las medidas fiscales de incentivo es exclusiva sobre la Comunidad Autónoma Vasca o repercute también en otras, sino si «disocia territorialmente reglas económicas sustanciales» o propende objetivamente a determinar traslados, desplazamientos o deslocalizaciones, o provoca otros efectos sobre la asignación de recursos o la competencia.

Y así es en efecto, puesto que alguna de las medidas concretas reductoras de la carga impositiva que la nueva normativa foral del IS establece, consiste en una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir del artículo 31.1 CE en conexión con el de capacidad económica, y puede predicarse de ella el carácter de medida desproporcionada e inidónea para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja competitiva inasumibles. Así ocurre particularmente, dentro de las que el recurso destaca, con las reducciones de base imponible positiva para empresas de nueva creación, del artículo 26, que conceden reducciones de hasta el 99 por 100 en la base por la sola circunstancia del inicio de la actividad empresarial en los cuatro ejercicios consecutivos a partir del primero, dentro de cuatro, en que obtengan bases imponibles positivas, cuando se cumplan los requisitos inversores, de creación de empleo y de garantía de novedad que se detallan. No es que la medida en toda su proyección posible, ni que todas las hipotéticas formulaciones de una medida incentivadora semejante en la finalidad y presupuestos resulte forzosamente deprimente de aquel postulado de la «posición jurídica fundamental» ante el sistema tributario que hemos extraído de la doctrina del Tribunal Constitucional, sino que para la sola y legítima invitación a que se creen nuevas empresas en los Territorios Forales, se instrumentan mecanismos tan intensamente desgravadores de su renta imponible, que la desproporción y desajuste no deriva tanto del lugar concreto en que la inversión vaya a producirse, como ya hemos tenido ocasión de analizar, sino del empleo de un instrumento fiscal, la excepción o la quiebra del principio de generalidad, que no puede ser aplicado a fines no especialmente cualificados constitucionalmente por razones de justicia redistributiva o similares, y que propicia, si no un efecto deslocalizador o de desplazamiento de establecimientos —que por definición queda impedido por los requisitos que impone el artículo 26.2,

especialmente en sus apartados c), d) y e)—, sí consecuencias notorias en la posición competencial y, en el sistema de asignación de recursos.

Otra de las medidas controvertidas que por formar sólo parte de la estructura particular del tributo societario foral y no tener parangón en la regulación común representada por el bloque de la Ley estatal 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, ofrece matices muy diferenciales, es la prevista por el artículo 45 de las respectivas Normas Forales impugnadas sobre «deducción por creación de empleo», dentro del Capítulo VI del Título VII, dedicado a las «deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades», pues se trata, en la formulación básica, de otorgar deducción de 600.000 pesetas en la cuota líquida por cada persona/año de incremento de promedio de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido respecto del ejercicio inmediato anterior, siempre que se mantenga durante los dos años siguientes. Sin embargo, en este caso la mayor proporcionalidad de la medida deriva de la carga que para el pasivo de la sociedad comporta la contratación indefinida y los normales costes laborales por persona y año, que no permiten afirmar que por el solo hecho de darse el supuesto de la medida y obtenerse la deducción en cuota, una empresa haya mejorado la posición competitiva que presentaba con anterioridad a la nueva contratación, a la par que conecta nítidamente con una política de empleo, entroncada con los artículos 35.1 y 40.1 CE.

De las demás medidas y ventajas relativas en las que se centra el recurso, no resulta necesario hacer un estudio detallado y caso por caso, pues el modo en que la parte formula sus alegaciones no lo exigiría a afectos de congruencia en la medida en que todas las cuestiones se exponen de modo globalizado frente a todos los preceptos impugnados, y ha de tenerse en cuenta lo ya razonado de modo general en esta Resolución sobre la mera diferenciación entre los sistemas o subsistemas tributarios convivientes en un mismo espacio unitario, sin perjuicio de que en otro recurso que se resuelve con simultaneidad frente a las mismas disposiciones forales —autos 3749/1996 y acumulados—, se dé respuesta en sentido desestimatorio a alegaciones semejantes frente a muchos de los preceptos que aquí también se combaten (así, artículos 19, 29, 37, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49.1, 50.1, 52, 60, y otros), y procede, en definitiva la confirmación de las mismas.

OCTAVO.—Procede la estimación parcial del recurso con anulación del indicado artículo 26 de las Normas Forales respectivas, en la medida en que no puede ser objeto de una interpretación condicionante de su validez ni le cabe al órgano jurisdiccional formular sentencias «manipulativas» del contenido de las disposiciones aprobadas por los poderes públicos competentes para hacerlo —artículo 71.2 LJCA 29/1998, de 13 de julio—, con desestimación del recurso en lo demás, y sin hacer una especial imposición de costas —artículo 131.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que rechazando el motivo de inadmisibilidad de falta de legitimación opuesto, estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador de los Tribunales don Jaime G. P. en representación de la Federación de Empresarios de La Rioja frente a Normas Forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa

—7/1996, de 4 de julio—, Bizkaia —3/1996, de 26 de junio—, y Álava —24/1996, de 5 de julio—, reguladoras del Impuesto sobre Sociedades y subsidiariamente contra los artículos 5, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 49, 50, 52, 53, 54, 59, 60 y 177 (sic) de las mismas, y declaramos disconforme a derecho y anulamos el artículo 26 de las tres disposiciones recurridas, desestimando el recurso en lo demás, y no haciendo imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-79

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de octubre de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 6606/1999

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Cooperativas
- Unidad de mercado
- Libertad de competencia empresarial
- Incentivos fiscales

En la Villa de Bilbao, a siete de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 6606/1997 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: la disposición adicional tercera, punto 4, de la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, de las Juntas Generales de Vizcaya, sobre régimen fiscal de las cooperativas, que da nueva redacción al artículo 39.1 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. Este precepto, que regula la deducción por reserva de inversiones productivas, extiende ahora su ámbito de aplicación a las sociedades cooperativas con eficacia temporal indefinida para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 1997 (disposición final primera).

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado representada y dirigida por el abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, representada por la procuradora doña María Begoña P. T. y dirigida por el letrado don José Luis A. G.

Como codemandada Diputación Foral de Bizkaia, representada por la procuradora doña Begoña P. T. y dirigida por el letrado don José Luis E. M.

Siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 26 de diciembre de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el abogado del Estado actuando en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la disposición adicional tercera, punto 4, de la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, de las Juntas Generales de Vizcaya, sobre régimen fiscal de las cooperativas, que da nueva redacción al artículo 39.1 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. Este precepto, que regula la deducción por reserva de inversiones productivas, extiende ahora su ámbito de aplicación a las sociedades cooperativas con eficacia temporal indefinida para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 1997 (disp. final primera); quedando registrado dicho recurso con el número 6606/1997.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho de la disposición adicional tercera, apartado 4, de la Norma Foral 9/1997, en cuando da nueva redacción al art. 39.1 de la Norma Foral 3/1996.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare la desestimación de ese recurso y la conformidad a derecho de la disposición adicional tercera, apartado 4 de la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

CUARTO.—En el escrito de contestación de la parte codemandada, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo número 6606/1997, con imposición de las costas al recurrente.

QUINTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.—Por Resolución de fecha 21-9-1999 se señaló el pasado día 28-9-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo, seguido por el procedimiento ordinario de la Ley de 27 de diciembre de 1956, frente a la disposición adicional tercera, punto 4, de la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, de las Juntas Generales de Vizcaya, sobre régimen fiscal de las cooperativas, que da nueva redacción al artículo 39.1 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. Este precepto, que regula la deducción por reserva de inversiones productivas, extiende ahora su ámbito de aplicación a las sociedades cooperativas con eficacia temporal indefinida para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 1997 (disp. final primera).

Sostiene la abogacía del Estado recurrente que el régimen tributario de la reserva para inversiones contenido en la norma foral infringe la regla 11ª del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico —en redacción anterior a la Ley 38/1997—, en cuanto distorsiona la asignación de recursos y menoscaba las posibilidades de competencia empresarial.

Tanto las Juntas Generales como la Diputación Foral de Vizcaya se oponen al recurso e interesan su desestimación, habida cuenta, alegan, la competencia del territorio histórico para regular su régimen tributario y la interpretación que la Jurisprudencia viene dando a la regla armonizadora núm. 11 del artículo 4 de la Ley del Concierto.

SEGUNDO.—Hay que decir enseguida que idéntico asunto ha sido materia de enjuiciamiento y decisión por esta misma Sala en recientes Sentencias núm. 423/1999, de 20 de mayo recaída en autos 3965/1997, y núm. 548/1999, recaída en autos 4075/1997 respecto de similares disposiciones contenidas en las Normas Forales 2/1997, de Juntas Generales de Gipuzkoa, y 16/1997, de 9 de junio, de Juntas Generales de Álava, y ante la coincidencia de planteamientos alegatorios de las partes, a su misma fundamentación hemos de atenernos por imperativos claros de coherencia jurisdiccional. Se dice en la primera de dichas Sentencias y reitera la segunda que: «La disposición final segunda apartado 3 de la Norma Foral [...] impugnada deja el artículo 39.1 de la Norma Foral [...] del Impuesto sobre Sociedades con la siguiente redacción:

"Los sujetos pasivos sometidos al tipo general del impuesto y las cooperativas fiscalmente protegidas podrán deducir de la cuota líquida el 10% de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, destinen a una reserva especial denominada reserva para inversiones y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético que deberá cumplir las siguientes condiciones..."

"Esta disposición adicional únicamente altera la redacción inicial del artículo 39.1 de la Norma Foral [...] en el sentido de incluir como beneficiarios de la deducción a las cooperativas fiscalmente protegidas, junto a los sujetos pasivos sometidos al tipo general, que venían contemplados en el texto primitivo.

Surge entonces el problema de delimitar el ámbito del recurso, toda vez que el artículo 39.1 de dicha Norma Foral [...] 1996 ha sido impugnado por la Administración del Estado en el recurso núm. [...] 1996, precisamente por entender vulnerado el art. 4, regla 11 de la LCE, con lo que se plantea la posibilidad de resolver un recurso con independencia de otro que se halla en tramitación. Este problema se ha suscitado en la reciente Sentencia de la Sala de 6 de abril de 1999 recaída en el recurso núm. 4083/1998 en el que se impugnaba por la Administración del Estado el artículo 12.3 de la Norma Foral 17/1998, de 15 de junio, de las Juntas Generales de Álava, que daba nueva redacción al artículo 29.1 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto de Sociedades, si bien, `mantiene el tipo de gravamen del 32,5 por 100' objeto del recurso contencioso 4145/1996, aún en tramitación, y se planteaba la posibilidad de resolver la impugnación de manera autónoma, no obstante encontrarse el aspecto del tipo de gravamen del 32,5% pendiente en el recurso antes citado. Y concluimos que es [...], adelantamos ya, la conclusión a la que debe llegarse. En efecto, y aunque podría eventualmente en el presente caso haber resultado de otra manera, la impugnación de disposiciones de carácter general de rango inferior a la Ley ante el fuero contencioso-administrativo basada en el artículo 39.1 de la Ley de 27 de diciembre de 1956, puede comprender en cada caso todo lo que formalmente represente novedad normativa por más que todo lo que en su estricta sustancialidad no lo sea. Dicho de otro modo: De haberse formulado por las Juntas Generales alavesas no un nuevo precepto íntegro

relativo al tipo de gravamen, sino una fragmentaria adición o sustitución del texto originario, dejando subsistente e incólume el resto quedaría a la suerte del proceso que se sigue a la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, el enjuiciamiento sobre la validez del tipo de gravamen indicado. Mas como por las indicadas razones técnicas oportunas se ha optado por promulgar y poner en vigor una nueva y completa redacción de temporalidad indefinida que abarca la articulación, aunque parcial, de dicho elemento esencial tributario del impuesto de sociedades, no puede cerrarse el paso a su examen pleno en base al recurso que ahora se sentencia, pues no concurre ninguna situación de litispendencia procesal, ni tampoco una coincidencia del objeto de las pretensiones en cada proceso que hiciese pensar en la necesidad de acumular los pronunciamientos por razones estrictas de conexión entre los actos o disposiciones —artículos 44 y 47 LJCA—. La Sentencia que se pueda dictar en cada proceso no produce presunción de cosa juzgada en el otro y las disposiciones revisadas son formalmente diversas y cuentan con ámbitos y supuestos de aplicación autónomos, pudiéndose decir incluso que, de resultar anulada cualquiera de ellas, la otra mantendría plena presunción de validez y eficacia de no ser atacada en virtud de un recurso específico".

"De acuerdo a estas ideas deberíamos, al igual que en el caso citado efectuar un examen pleno del artículo 39.1 de la Norma Foral en la nueva redacción, que contempla como beneficiarios de la deducción a los sujetos pasivos sometidos al tipo general y ahora como novedad, a las cooperativas fiscalmente protegidas, lo que ocurre es que la Sala ha de moverse dentro del ámbito que marcan las alegaciones de las partes, art. 43.1 de la LJCA y, el abogado del Estado reproduce las consideraciones hechas en el recurso 3749/1996, a la hora de analizar la trascendencia que tiene, en orden a la observancia de la regla armonizadora 4.11 de la Ley del Concierto, el conjunto de deducciones previsto en la Norma Foral [...] 1996. Es decir, para la parte recurrente constituye una distorsión" el impacto que una medida fiscal puede ejercer sobre la conducta económica de los sujetos pasivos teniendo en cuenta la naturaleza y potencia de las deducciones previstas en la Norma Foral [...] 1996, sin embargo como lo que verdaderamente se impugna es la inclusión de las cooperativas fiscalmente protegidas en el ámbito de la deducción prevista en el artículo 39.1, es este aspecto el que la Sala debe confrontar con el art. 4.11 de la LCE, pues la parte actora deduce la infracción además en relación con la totalidad de deducciones de la Norma Foral [...] 1996, pero sin indicar expresamente a cuáles se refiere, por lo que la vulneración que se afirma cometida, por el efecto distorsionador y el menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial que se produciría por, "los numerosos incentivos fiscales, de carácter general y de gran potencia, contenidos en la Norma Foral [...] 1996, sin que estén compensados en manera alguna por otras disposiciones" ha de ser examinada al enjuiciar el recurso 3749/1996, pues la nueva redacción del art. 39.1 que se impugna, se refiere sólo a una específica deducción».

TERCERO.—Continúa diciendo luego la mencionada Sentencia de esta Sala que: «Precisado en tales términos el objeto del proceso, entiende el abogado del Estado que el precepto impugnado en cuanto permite a las cooperativas fiscalmente protegidas acogerse a la deducción por establecer una reserva para inversiones o para la conservación del medio ambiente infringe el artículo 4.11 en la medida en que distorsiona la asignación de recursos económicos y menoscaba las posibilidades de competencia empresarial.

"Sobre la significación de estos conceptos venimos diciendo en las Sentencias de 16 de noviembre de 1998 y 6 de abril de 1999, que ambos criterios son recibidos de la ciencia económica y por carecer de una significación jurídica propia habrán de ser interpretados en sentido técnico, art. 23.2 de la LGT y concordante de Gipuzkoa, remitiendo al

principio de neutralidad económica del concierto. Por ejemplo que las medidas tributarias autónomas no distorsionen la asignación de recursos o factores de producción, supondrá que, por sí mismas no influyan de algún modo en las decisiones u opciones de los agentes económicos sobre oferta y demanda de bienes y servicios, sea sobre la infrautilización o no de recursos y capacidades, sobre la clase o cantidad de bienes a producir, sobre la inversión en métodos alternativos de producción, distribución de la oferta etcétera...".

"Ahora bien, tales nociones se incorporan a la norma jurídica con un grado notable de indeterminación en función de que el tributo, aun siendo una prestación pecuniaria coactiva, no es una medida administrativa de imposición absoluta sobre la realidad del mercado, y por ello su relevancia se instrumenta a través de conceptos tales como, 'distorsión' o 'menoscabo', que son susceptibles de una modulación de significado derivada de los principios jurídicos institucionales fundamentales que rigen el sistema. (Constitución económica unitaria y autonomía). Así lo ha hecho la jurisprudencia constitucional —en una tarea de elaboración de criterios de interpretación constitucional que, en casos como el presente representan una verdadera creación judicial del derecho—, cuando refiriéndose a la compatibilidad de las ayudas regionales con las exigencias de igualdad en las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, insiste en que han de delimitarse las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el espacio económico unitario, más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, puedan proyectarse sobre el mismo", de las SSTC 87/1985, 88/1986 y 64/1990. Y en la muy inicial STC 37/1981, de 16 de noviembre, ya dejó dicho sobre el principio de no obstaculización en la libre circulación de personas y bienes que, "ciertamente, cualquier normativa local que dentro de su ámbito competencial propio establezca un ente de esta naturaleza (municipio, provincia o comunidad autónoma) respecto del transporte, o de la carga y descarga de mercancías, o sobre la concurrencia de ofertas y demandas de transporte, puede incidir sobre la circulación de personas y bienes, pero no toda incidencia es necesariamente un obstáculo". Y aclaraba seguidamente que lo supone tanto cuanto intencionalmente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, y cuando, aun sin pretenderlo, las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen».

«Respecto de la unidad de mercado, que es el principio en el que confluyen las pautas armonizadoras que el concierto económico expresa sobre la no distorsión en la asignación de recursos y la no afectación de las posibilidades de competencia empresarial, junto con las de libre circulación ya mencionada, la STC 88/1986, de 1 de julio, dejó sentada la idea recogida en Sentencias posteriores de que, "la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que al menos, y en lo que aquí interesa admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autónoma se lleve a cabo dentro del ámbito de competencia de la comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y por último que quede en todo caso a salvo la igualdad de todos los españoles"».

«A partir de estas ideas, no puede sostenerse que se produzca una infracción de la regla armonizadora, pues el abogado del Estado construye su tesis sobre la base de que el efecto distorsionador y el menoscabo se producen por la aplicación de una serie de deducciones específicas no contempladas en la normativa común, deducciones que en el caso específico del precepto recurrido, para las cooperativas fiscalmente protegidas se concreta en que de la cuota líquida podrán deducirse el 10 por 100 de las cantidades que procedentes del resultado contable, se destine a una reserva especial para inversiones [...]».

«Es verdad que esta deducción no se contempla en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas, normativa que, en todo caso se entiende, dice su art. 1.2, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de los territorios históricos del País Vasco y Navarra, habiéndose dictado la Norma Foral [...], en el ejercicio de las propias competencias, pero no se aprecia, a falta de otros datos que pudiera aportar la Administración recurrente, que la citada deducción pueda incidir sobre las decisiones de oferta o demanda o de producción o no de determinados bienes, ni tampoco que se induzca la realización de inversiones en el territorio que de otro modo se efectuarían en otras zonas del Estado español, pues las condiciones a las que el artículo 39 de la Norma Foral de 1996 sujeta la deducción, en la medida en que obligan a materializar la reserva en el plazo de dos años desde el cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dota la reserva, y demás requisitos posteriores, no puede ser determinante por sí sola para decidir sobre un emplazamiento empresarial y, lo propio puede decirse de la competencia entre empresas que no se ve menoscabada por el hecho de que se incentive la constitución de una reserva para inversiones en activos fijos materiales nuevos, o en actividades de protección del medio ambiente o de ahorro energético, pues por el hecho de que por medio de medidas tributarias se persigan fines no fiscales, de modernización, innovación tecnológica, etc., no por ello quedan deslegitimadas, así STC 64/1990, por lo que, no habiéndose acreditado por la parte actora que por medio de la disposición recurrida, se coloque a las cooperativas fiscalmente protegidas de Gipuzkoa en una posición más ventajosa en el mercado, ha de rechazarse el recurso».

CUARTO.—En consecuencia, también en este caso procede la desestimación del recurso y la confirmación de la disposición recurrida, sin que concurran motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes —artículo 131.1 de la LJCA/1956—.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el abogado del Estado contra la disposición adicional tercera, punto 4, de la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, de las Juntas Generales de Vizcaya, sobre régimen fiscal de las cooperativas, que da nueva redacción al artículo 39.1 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y confirmamos dicha disposición, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-80

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de octubre de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 3747/1996

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 43

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Puntos de conexión
- Estructura general impositiva del Estado
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Principio de igualdad
- Terminología y conceptos de la LGT
- Unidad de mercado
- Presión fiscal efectiva global
- Prohibición de privilegios fiscales
- Libertad de competencia empresarial
- Incentivos fiscales
- Impuesto sobre Sociedades

En la Villa de Bilbao, a 7 de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 3747/1996 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: tres Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, que se identifican con referencias 24/1996, de 5 de julio, 7/1996, de 4 de julio, y 3/1996, de 26 de junio, reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Cámara Oficial de Comercio e Industria de Logroño, representada por el Procurador don Fernando M. P. y dirigido por el Letrado don Felipe D. M.

Como demandada

—Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, representada por el Procurador, don Alfonso José B. R. y dirigido por el Letrado don Enrique Ch. M.

—Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, representada por la Procuradora doña Begoña P. T. y dirigida por el Letrado don Mario F. P.

—Juntas Generales de Guipúzcoa, representada por la Procuradora doña Begoña U. A. y dirigida por el Letrado don Ignacio Ch.

Como codemandada

—Diputación Foral de Bizkaia, representada por la Procuradora doña Begoña P. T. y dirigida por Letrado.

—Diputación Foral de Álava, representada por la procuradora doña María Asunción L. O. y dirigida por el Letrado don Jesús M^a C. I.

Como coadyuvante

—Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora doña Begoña U. A. y dirigida por el Letrado don Ignacio Ch.

—Cámara de Comercio e Industria de Álava, representada por la Procuradora doña Ana Rosa A. S. y dirigida por Letrado.

—Gobierno Vasco, representado y dirigido por el Letrado del Gobierno Vasco.

—Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, representada por la Procuradora doña Begoña P. T. y dirigida por la Letrada doña Victoria L. O.

—Confederación Empresarial Vasca, representada por el Procurador don Germán O. S. y dirigida por el Letrado don Pablo G. R.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 10 de septiembre de 1996 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que don Fernando M. P. actuando en nombre y representación de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Logroño, interpuso recurso contencioso-administrativo contra tres Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, que se identifican con referencias 24/1996, de 5 de julio, 7/1996, de 4 de julio, y 3/1996, de 26 de junio, reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades; quedando registrado dicho recurso con el número 3747/1996.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declaren nulas y sin valor ni efecto las Normas Forales, o alternativamente, se declaren nulos y sin efecto los siguientes artículos de cada una de las Normas Forales; 5, 11, 12.2, 12.6, 13, 15, 18.c, 19, 20, 22, 24, 26, 29, 33, 34, 37 a 46, 49 a 52, 53, 54, 55 a 57, 59 a 61, 66 a 70, 96, 102 y 115 a 118. Y todo ello con condena en costas a quien se opusiere.

TERCERO.—En los escritos de contestación, las partes demandadas, codemandadas y coadyuvantes, solicitaron de esta Sala el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados y que damos por reproducidos.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 14-7-1999 se señaló el pasado día 7-9-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales, excepto el plazo para dictar Sentencia dado el volumen de asuntos que pesan sobre esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Son objeto de controversia en este recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Logroño, representada por el Procurador de los Tribunales, don Fernando M. P., tres Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, que se identifican con referencias 24/1996, de 5 de julio, 7/1996, de 4 de julio y 3/1996, de 26 de junio, reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades.

La parte recurrente deduce como pretensión la declaración de nulidad de las indicadas disposiciones en su integridad, o, subsidiariamente, la de sus respectivos artículos 5, 11, 12.2 y 6, 13, 15, 18-c), 19, 20, 22, 24, 26, 29, 33, 34, 37 a 46, 49 a 52, 53, 54, 55 a 57, 59 a 61, 66 a 70, 96, 102 y 115 a 118.

Las partes demandadas y codemandadas, constituidas por las Juntas Generales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, así como por las Diputaciones Forales de dichos Territorios Históricos, y como coadyuvantes, el Gobierno Vasco, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao y la Confederación Empresarial Vasca, suscitan como cuestión de prioritario examen la que se anuda a determinar si concurre o no la causa de inadmisión del presente recurso por carecer de legitimación la parte actora y, en cuanto a las cuestiones de fondo suscitadas, se oponen a los fundamentos y pretensiones que deduce la parte recurrente e interesan el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso interpuesto, por la que se confirmen las disposiciones generales objeto de impugnación.

SEGUNDO.—Respecto del motivo de inadmisibilidad consistente en la falta de legitimación que, en base al artículo 82.b) de la Ley Jurisdiccional de 27 de diciembre de 1956, sustituido hoy por el concordante 69.b) de la nueva Ley Jurisdiccional de 1998 —Disp. Transit. Segunda.2—, oponen parte de las Administraciones y entidades en posición de partes codemandadas o coadyuvantes, debe señalarse primeramente y por razones de orden procesal, como también se hace en la sentencia de 30 de septiembre de 1999, recaída en los autos 3753/1996, que, «si bien ha sido tradicional la interpretación jurisprudencial del artículo 71 LJCA de 1956 en el sentido de que la posibilidad de alegar "asimismo" los motivos de inadmisibilidad en la contestación a la demanda comportaba sólo una opción de formular los mismos o bien con carácter anticipado de incidente, o bien en dicho escrito alegatorio de oposición, pero no la posibilidad de reproducir nuevamente en la contestación a la demanda un motivo inadmisorio ya examinado y resuelto desestimatoriamente en fase de "alegaciones previas", no puede obviarse que la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio, ha desautorizado

dicha tesis y admite explícitamente que tales motivos puedan ser alegados en la contestación a la demanda, "incluso si hubiesen sido desestimados como alegación previa" —artículo 58.1—, que, de otro lado, ya venía siendo confrontada por una interpretación distinta por parte de la jurisprudencia más avanzada, que tenía por superada dicha doctrina tradicional en base al postulado de la tutela judicial efectiva. Así la SSTS de 26 de septiembre de 1997, con cita de otras anteriores de 8 de febrero de 1990, o 25 de enero de 1991, alude a la nueva doctrina que, "declara que el artículo 72.4, concordante con el 93.2.a) y también 73.2 de la Ley Jurisdiccional, no deja resquicio alguno a una posible impugnación de la resolución que rechace las alegaciones previas" (...). Por tanto, no parece que la solución jurisprudencial a que se hizo referencia en primer lugar sea acorde, en el plano de la igualdad de las partes, con el derecho fundamental a la garantía jurisdiccional, pues mientras que la parte actora, si ve estimada su alegación previa, puede reaccionar frente a la resolución judicial que pone fin al incidente, la demandada o la coadyuvante de ésta en el caso (...), ve cerrada, con arreglo a esta interpretación del artículo 71 de la Ley Jurisdiccional, toda posibilidad de replantear el motivo de inadmisibilidad invocado, que sólo habrá recibido una respuesta judicial, quedando afectado el principio procesal de igualdad de las partes».

Abordando en consecuencia dicho replanteamiento, se llega a la conclusión de que la respuesta ha de ser nuevamente desestimatoria, y se debe ratificar que la parte recurrente en el proceso se encuentra legitimada como ya declaró nuestro Auto de 22 de abril de 1998.

Las partes demandadas que reproducen la cuestión insisten fundamentalmente en el carácter incierto e inacreditado del efecto positivo que una sentencia estimatoria acarrearía para la entidad recurrente. Sin embargo, aparte de darse aquí por reproducido lo esencial del contenido del Auto citado, en especial de su F. Tercero, el desarrollo del proceso y la formulación alegatoria de las tesis de la demanda no han hecho sino robustecer la justificación de la relación que la persona jurídica asociativa demandante mantiene con el objeto del proceso en tanto representante de intereses colectivos de carácter empresarial del ámbito de una Comunidad Autónoma limítrofe —artículo 32 LJCA—, al aparecer más nítidos los contornos del interés objetivo que preside la actuación procesal de dicha Corporación, debiendo quedar superado todo asomo de duda en el acogimiento de dicha legitimación.

La Cámara de Comercio recurrente pretende, a través del presente proceso y de la sentencia estimatoria que en él interesa, que no se produzcan tratamientos fiscales diferentes, con motivo de los incentivos fiscales que se contienen en las Normas Forales impugnadas y que, a su juicio, generan situaciones de desigualdad en el ámbito de la competencia empresarial, al minorar los costes de producción de las sociedades acogidas a dichos beneficios, que la parte actora califica de privilegios respecto de otras sometidas a la normativa estatal, como serían las representadas en sus intereses empresariales por la Cámara recurrente; además de una distorsión en la asignación de recursos y en el libre movimiento de capitales que, a su entender, pudiera alterar las condiciones del libre mercado, respecto de sociedades que, por su situación geográfica colindante, intervienen de manera efectiva en directa competencia con las acogidas a los indicados beneficios fiscales.

Los efectos favorables de la declaración de nulidad de dichas disposiciones y su incidencia sobre el círculo de intereses del colectivo empresarial que representa se inscriben en la línea de consecución de tales propósitos, y su certeza es manifiesta.

TERCERO.—La parte demandante diseña su estrategia impugnatoria de las disposiciones generales que se enjuician describiendo primeramente las diferencias existentes entre el tratamiento del Impuesto de Sociedades que rige en el territorio común y el que resulta de los preceptos de las Normas Forales que son aquí objeto de impugnación, para, a continuación, imputar a tales preceptos, de modo genérico y global, las infracciones que se relacionan en el escrito de demanda, por ello no resulta necesario hacer un estudio pormenorizado de cada precepto, pues el modo en que la parte formula sus alegaciones no lo exigiría a efectos de congruencia, debiendo tenerse en cuenta los razonamientos generales de esta resolución sobre la mera diferenciación entre los sistemas o subsistemas tributarios convivientes en un mismo espacio unitario, sin perjuicio de lo que en otros recursos se ha resuelto frente a las mismas disposiciones forales —autos 3749/1996 y acumulados y 3753/1996—, de acuerdo con los planteamientos en ellos formulados por las partes intervinientes.

Dicho lo que antecede, procede abordar ya el primer motivo impugnatorio que se deduce frente al conjunto de preceptos impugnados de cada una de las Normas Forales sometidas a enjuiciamiento, y que se enuncia por la Cámara recurrente como inmisión de las Normas Forales en cuestión en materias de la exclusiva competencia del Estado.

Parte la entidad actora de la doctrina del Tribunal Constitucional según la cual, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 156.1 y 149.1.18 de la Constitución, «La determinación cuantitativa del interés de demora de estos créditos ha de merecer un tratamiento unitario en todo el territorio nacional, por lo ya expuesto y porque, en esa misma línea de ideas, al consistir en un simple incremento de la deuda tributaria, motivado por el impago del crédito principal, bien se considere de cariz sancionatorio para el deudor, o de resarcimiento para el ente titular del crédito, no se advierte motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según sea la Entidad acreedora, sino que, por el contrario, debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1.18 de la CE, sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas» (STC 14/1986), para entender exigible dicho tratamiento unitario respecto de todos los demás elementos que integran o puedan determinar o afectar a la deuda tributaria, citando, así, la cuota tributaria, los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse y los ingresos a cuenta, recargos y sanciones, además del tipo impositivo, las bases imponibles y su modo de determinación, las reducciones y, en definitiva, todas las alteraciones que pueda sufrir la cuota, como son las deducciones y las bonificaciones.

Tal criterio, con no encontrar fundamento normativo que lo ampare, excede el ámbito al que se ciñe la interpretación constitucional que el Tribunal al que se encomienda tal función materializa en la sentencia 14/1986, toda vez que da razón a la tesis precisamente el hecho de tratarse de un simple incremento de la deuda, ajeno, por tanto, a la cuota tributaria, cualquiera que sea su carácter, que no encuentra justificación para un tratamiento desigual según se aplique en territorio foral o de derecho común, y deja vacía de contenido la competencia que en materia tributaria atribuye a las Instituciones de los Territorios Históricos, el artículo 2 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, consecuente con lo establecido en el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía, y la Disposición Adicional Primera de la Constitución, se opone a lo expresado anteriormente por este Tribunal «a quo».

Si, de un lado, no es posible desde criterios de estricta legalidad, considerar como elemento esencial de la deuda tributaria al interés de demora —artículo 58.2 LGT—, la

exigencia de un tratamiento unitario del mismo en todo el territorio nacional no podría implicar a los demás elementos, de carácter esencial o eventual, de la deuda tributaria y menos aún, a los demás elementos que pudieran afectar a dicha deuda tributaria, aun antes de su nacimiento, como son los que determinan la base imponible, sino, en su caso, desde la perspectiva de la infracción del principio de atención a la estructura general impositiva del Estado, que, siguiendo el criterio de la sentencia de este Tribunal, de 5 de diciembre de 1997, recaída en el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 1802/1995, que, en relación con el concepto estructura general impositiva, expresaba que: «... tal expresión no debe ser interpretada como sinónimo de idéntica estructura material o sustantiva de cada tributo en particular, que es un planteamiento que llevaría inexorablemente de nuevo a la negación de una verdadera autonomía reguladora, sino que enlaza con una concepción de los Sistemas Tributarios forales en que éstos han de presentar, en su conjunto, una fisonomía y configuración similares a la del Sistema Tributario común, toda vez que se habla de estructura impositiva general y no de cada concreto tributo, y ello supone coincidencia general en la clase de tributos establecidos y en la naturaleza y elementos esenciales de los mismos. Obviamente, no significa lo dicho que deba confundirse el principio de equivalencia de estructuras impositivas, de significación más honda y materialmente relevante, con la simple armonización jurídica, sistemática y conceptual que sobre la base de la Ley General Tributaria establece la regla primera del artículo 4º, tal como sugiere la parte demandada»; criterio que se mantiene en otras sentencias de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, como la de 30 de diciembre de 1997, recaída en el recurso, registrado con el número 2343/1995, la de 12 de febrero de 1998, recaída en el recurso, número 2066/1995, entre otras.

CUARTO.—En relación con la proposición que sugiere la parte actora de que la falta de uniformidad con la legislación estatal de elementos que componen e inciden directamente en la cuantificación o concreción de la deuda tributaria dimanante del Impuesto de Sociedades provoca una invasión de competencias exclusivas del Estado, conviene recordar, el criterio de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, sostenido ya en diversas sentencias, algunas, incluso, de cierta antigüedad —entre otras las de 30 de noviembre de 1991 y 7 de febrero de 1994—, que mantiene que la competencia de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, en la materia que nos ocupa, «tiene su fundamento último en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, por la que se amparan y respetan los derechos históricos de los Territorios Forales y la actualización general de dicho régimen foral, que se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía; el Estatuto de Guernica, de 18 de diciembre de 1979, en su Título III, bajo el epígrafe "Hacienda y Patrimonio", establece que "El País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma" (artículo 40), y "las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios" (artículo 41.1), pudiendo los Territorios Históricos "mantener, establecer y regular dentro de su territorio, el régimen tributario" (artículo 41.2.a), y "la exacción, gestión, liquidación e inspección de todos los Impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas, y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará dentro de cada Territorio Histórico por las respectivas Diputaciones Forales" (artículo 41.2.b) y, por tanto, con autonomía financiera de ingreso y no sólo de gasto; recordando este régimen especial, la Disposición Adicional Segunda, en su párrafo 5, de la Ley de Bases del Régimen Local, de 2 de abril de 1985; su materialización y desarrollo se efectuó en la Ley del Concierto Económico, de 13 de mayo de 1981, que reitera las competencias positivamente, en su artículo segundo, y las excluidas, por corresponder al Estado, en el

artículo sexto. Ahora bien, las reglas armonizadoras del artículo 4, aunque directamente tienen esa finalidad (artículos 3.3 LCE y 41.2 EAPV), indirectamente contribuyen a señalar o a hacer explícitas algunas de las facultades de los Territorios Históricos, a través de la técnica legislativa de indicar cuándo su ejercicio se entiende no armonizado con el sistema tributario común».

«Desde otra perspectiva, las reglas armonizadoras lo son en función del ejercicio de competencias claramente delimitadas, no simplemente administrativas, sino también las de entidad superior propias de los Territorios Históricos y de sus Instituciones Forales».

«En tal sentido cabe señalar que los principios de política económica general están basados en la unidad del orden económico, cuya competencia incumbe exclusivamente al Estado, a través de las "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica" (artículo 149.1.13 CE), determinando las orientaciones de la política económica general a través de directrices o planificaciones (para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución (artículo 131.1 CE), conduciendo a las actividades económicas a esas finalidades; y, de acuerdo con ellas, pero con la autonomía que confiere ejercitar una competencia exclusiva en cuanto a la "promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco" (artículo 10.25 EAPV), la Comunidad Autónoma debe atender al interés general cuyo amparo le compete y, a su vez, en otro orden de competencias, también propias, el Territorio Histórico, en lo que aquí interesa, debe proceder a adecuar el sistema tributario a las peculiaridades de la situación económica en su ámbito territorial, dentro de las coordinadas generales económicas de la Comunidad Autónoma. Por tanto, los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen que ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o con los del Estado, ni aun en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado, que es consecuencia del de unidad del orden económico; y, por ello, las incidencias en el mercado no son un obstáculo, salvo que "intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero no sólo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen", según la sentencia del Tribunal Constitucional, de 16 de noviembre de 1981; y ambos elementos, subjetivo y objetivo, se encuentran nuevamente en la sentencia del mismo tribunal, de 1 de julio de 1986, según la cual la unidad del mercado "no supone uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos" y "la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los Poderes Públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esta regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin; y, por último, que quede, en todo caso, a salvo la igualdad básica de todos los españoles"».

«La competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico, bajo el marco orientativo antes

expuesto, está indirectamente confirmada por el principio de coordinación (artículos 3.3 y 4.1 LCE), que presupone la diversidad y el contraste de todas aquellas reglas armonizadoras que exijan estricta igualdad (artículo 4, apartados 3, 4, 5 y 6 LCE) con los restantes; y es de interés precisar que el ejercicio de esa competencia, supuesta la igualdad básica de todos los españoles y la prohibición de medidas obstaculizadoras de la libre circulación de personas o bienes o del libre establecimiento, puede, en ocasiones, incidir extramuros de la Comunidad legítimamente, pues la privación "de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldría necesariamente a privarlas, pura y simplemente, de toda capacidad de actuación" —STC de 16 de noviembre de 1981—, y "nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisibles constrictión de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado" —STC de 2 de junio de 1987—; y ello para el supuesto de que la comentada incidencia hubiere sido acreditada, circunstancia que no concurre en el presente caso».

QUINTO.—Denuncia, asimismo, la Cámara de Comercio e Industria de Logroño que las Normas Forales recurridas provocan que la presión fiscal efectiva global sea inferior en los territorios forales a la del territorio común, bien desde la perspectiva del conjunto del sistema tributario, bien desde la del conjunto de tributos respecto de los que figura como obligado un determinado grupo de personas físicas o jurídicas, con infracción de la regla 12ª del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, remitiéndose para su determinación a los resultados que a tal efecto se deduzcan de la prueba practicada.

La sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de julio de 1991, ha dicho al respecto que: «El ahora apelante ya afirmaba que esos límites habían sido traspasados por la Norma Foral impugnada, conclusión que extraía del hecho de comparar los beneficios tributarios que la Norma concedía, y que eran mayores que los que la legislación del Estado concede para los mismos Impuestos y para las mismas situaciones. Pero el hecho de que en unos Impuestos determinados la Norma Foral conceda bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en territorio Común. La norma contenida en el Concierto ha tenido la previsión de ser redactada en tales términos que pueda ser interpretada de varias maneras, ya que puede serlo —y así lo entiende esta Sala— en el sentido de que la presión fiscal a considerar sea la que afecta a todo un ejercicio y al conjunto de tributos o puede ser también interpretada en relación con cada Impuesto determinado o incluso con relación a un solo sujeto pasivo. A estas dos últimas interpretaciones se oponen dos argumentos: el primero que el artículo 41-2 del Estatuto de Autonomía, aprobado con rango de Ley Orgánica, el 18 de diciembre de 1979, dice que "las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma" (...). El segundo argumento es que la norma del Concierto se refiere a "presión fiscal efectiva" y "global", lo que está indicando que la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, no por uno sólo o por varios tributos y en el presente caso solamente se examinan los beneficios de cinco de ellos,

por lo que aunque se dieran datos numerarios —y no se dan— solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global. Descartada, pues, esta interpretación limitada de la norma 12 del Concierto, la única interpretación posible es comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entiende debe darse a la Norma del Concierto, con arreglo a la cual haya que juzgar la Norma Foral ahora impugnada».

En relación con esta cuestión también ha tenido ocasión de manifestar este Tribunal, en la sentencia recaída en los autos 907/1998, que el «criterio armonizador del artículo 4.b)» —artículo 4.12º, Ley 12/1981, de 13 de mayo—, «se relaciona ciertamente con la igualdad básica de todos ante el sistema tributario y ante el deber de contribuir, y tiende a prevenir que el régimen de Concierto Económico (como el de Convenio, en su caso), se transforme en "privilegio territorial" prohibido por el artículo 138.2 en relación con el artículo 149.1.1 CE. En tal sentido, el Tribunal Constitucional, con motivo de examinar cuestiones relativas al régimen de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 28/1990, de 28 de diciembre —STC 116/1994, de 18 de abril, que cita la 19/1987—, ha advertido que "el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles, y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las CC AA y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas". La conclusión, presente ya en otras resoluciones anteriores como la STC 8/1986, de 21 de enero, o la STC 150/1990, de 4 de octubre, es clara; unidad "básica" dentro de la diversidad en la ordenación de los tributos, como exigencia de igualdad».

«Precisamente por ello, el parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas que establece el principio de "presión fiscal global equivalente" no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos pasivos aislados en relación con un solo tributo de los que integran el sistema, que es precisamente el ámbito en el que la heterogeneidad y diversidad de regulaciones puede desenvolver su eficacia».

Si lo anteriormente expuesto integra una argumentación suficiente para rechazar el motivo impugnatorio analizado, los resultados de la prueba practicada confirman desde su perspectiva fáctica la decisión desestimatoria, en tanto que la prueba interesada por la parte recurrente no aporta información alguna y la que adjuntan algunas de las entidades intervinientes como parte demandada o codemandada, consistente en Informe del Jefe del Servicio de Compromisos Institucionales, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, de fecha 20 de noviembre de 1998, e Informe que se contiene en la obra editada por la Fundación BBV, bajo el título «Los principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico», ofrece una panorámica de sentido contrario a la que propone la entidad recurrente, llegándose a la conclusión de que no es posible sostener que el sistema tributario establecido en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco dé cobijo a una presión fiscal global inferior a la del territorio común en los términos que propone la parte recurrente.

SEXTO.—Reprocha, también, la entidad recurrente que las Normas Forales impugnadas vulneran el derecho fundamental de igualdad (art. 14 CE) y los principios que se contienen y garantizan los artículos 31.1, 138 y 139.1 de la Constitución,

asimismo, entiende infringida la regla 8ª del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, que proscribe los privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, así como las subvenciones que supongan devolución de tributos.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 319/1993, de 30 de noviembre, ha dicho que «preceptos como el del artículo 139.1 CE, "aseguran una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservan también, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resultan, inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía" (...). Pero ni la igualdad así procurada por la Constitución —igualdad integradora de la autonomía—, puede identificarse con la afirmada por el artículo 14 (precepto que no es medida de validez, por razón de competencia, de las normas autonómicas), ni cabe tampoco sostener que esta última resulte menoscabada a resultas de cualquier conculcación autonómica del orden, constitucional y estatutario, de articulación y distribución de competencias. Como ya dijimos en la STC 76/1986, la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos no puede dar lugar a una pretensión de igualdad (aunque sí, claro está, a otro tipo de controversia constitucional)».

También la citada STC 37/1987, de 26 de marzo, como más tarde las SSTC 186/1993, de 7 de junio, 225/1993, de 8 de julio, o 337/1994, de 23 de diciembre, se ha centrado en este problema, recalcando que «el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes» (...). Y si, como es lógico, de ese ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1º de la CE, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias (...) sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (...)».

Este Tribunal, en sentencia recaída en los autos 3753/1996, ha considerado que «la noción de privilegio no puede desligarse de la totalidad reguladora, y no simple conjunto de preceptos yuxtapuestos, que constituye el Sistema Tributario de los Territorios Históricos Forales —artículo 20 Concierto Económico—, pues es concebible, por ejemplo, que un determinado tributo cuente entre los elementos que determinan la deuda recaudable con un tipo impositivo más reducido que en el homónimo del derecho tributario común —así ocurre precisamente con el tipo general del IS que establecen los artículos 29.1 de cada NF impugnada y sobre el que esta Sala se ha pronunciado ya en precedentes ocasiones (SS. de 6 de abril y 19 de mayo de este año), y lo hace ahora nuevamente en recurso 3749/1996 y sus acumulados—, y otra figura tributaria de regulación autónoma agrave la situación general respecto de los mismos potenciales sujetos pasivos con motivo de acometer una inversión en capital bruto —caso del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras en los municipios del País Vasco, al tipo habitual del 5 por 100, según las NF aplicables en cada caso—, por lo que los criterios que en el Concierto Económico globalizan el contraste en función de medición de las presiones fiscales efectivas —sobre los que las partes demandadas hacen especial hincapié—, son los más idóneos para valorar la situación de observancia de aquel principio —STS de 19 de julio de 1991—, descartando, por ello, que las facetas más generales de la ordenación de cada tributo en tanto cubran los estándares de atención a la estructura general impositiva del Estado (comprensiva ya

según la doctrina más solvente de la plasmación necesaria de los principios rectores del deber fundamental de contribuir —artículo 31.1 CE—, puedan asimilarse a esporádicas o atípicas "ayudas regionales", aun legítimas, dentro del contexto de la economía general unitaria».

«No obstante, tanto desde el artículo 41.2. a) del Estatuto de Autonomía como, por remisión, del propio artículo 4º del Concierto Económico en sus progresivas adaptaciones, se desprende la rotunda consecuencia de que esos Sistemas Tributarios están afectados también por reglas armonizadoras que, aunque siempre con cautela, —STS de 12 de septiembre de 1996—, hacen objeto posible de contemplación aislada a las figuras, instituciones jurídico-tributarias o elementos más o menos excepcionales de la determinación concreta de las cuotas impositivas propias de aquellos tributos».

No obstante lo anteriormente expuesto, este Tribunal estima que (sentencia recaída en los autos 3753/1996, F. 7º) «debe matizarse que cuando el Tribunal Constitucional maneja el triple criterio de competencia, proporcionalidad y no desigualdad básica, en sentencias como la tantas veces citada 64/1990, de 5 de abril, y en base a otras precedentes como la 96/1984, 87/1985 o 88/1986, no se plantea la adecuación causal de medios a fines en el sentido de idoneidad técnica con que la parte recurrente lo emplea, sino que partiendo de la base de que la persecución intencionada del objetivo de introducir distorsiones en la libre circulación o la unidad del mercado es ilegítima, no serán adecuadas las medidas que promuevan un resultado objetivamente equivalente, y, por ejemplo, en el caso enjuiciado en dicho asunto sobre medidas de fomento y promoción de empresas en Galicia, "el hecho de que una Comunidad Autónoma subvencione los gastos en bienes de equipo que el traslado implique podrá favorecer —ese parece, al menos, su propósito—, que esa Comunidad sea preferida a las que no conceden ayuda alguna como lugar de nueva implantación —aunque no necesariamente, si la subvención no compensa, a criterio de la empresa, las diferencias que 'in peius' separen, en su caso, a la Comunidad subvencionante de otras que, sin embargo, no sufragen gastos de traslado—, pero en modo alguno podrá decirse que sea ello la causa del desplazamiento mismo y del desmantelamiento de instalaciones industriales en otras Comunidades" —F. 8—, de modo que la legitimidad de la medida deriva de que, sin ser susceptible de motivar por sí sola el traslado empresarial, el reintegro de los gastos del traslado de las instalaciones favorece la promoción económica y el empleo en Galicia. En el presente caso, no se tratará, por tanto, de comprobar si la incidencia económica instrumental de las medidas fiscales de incentivo es exclusiva sobre la Comunidad Autónoma Vasca o repercute, también en otras, sino si "disocia territorialmente reglas económicas sustanciales" o propende objetivamente a determinar traslados, desplazamientos o deslocalizaciones, o provoca otros efectos sobre la asignación de recursos o la competencia.

Y así es, en efecto, puesto que alguna de las medidas concretas reductoras de la carga impositiva que la nueva normativa foral del IS establece, consiste en una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir del artículo 31.1 CE en conexión con el de capacidad económica, y puede predicarse de ella el carácter de medida desproporcionada e inidónea para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja competitiva inasumibles. Así ocurre particularmente, dentro de las que el recurso destaca, con las reducciones de base imponible positiva para Empresas de nueva creación, del artículo 26, que conceden reducciones de hasta el 99 por 100 en la base por la sola circunstancia del inicio de la actividad empresarial en los cuatro ejercicios consecutivos a partir del

primero, dentro de cuatro, en que obtengan bases imponibles positivas, cuando se cumplan los requisitos inversores, de creación de empleo y de garantía de novedad que se detallan. No es que la medida en toda su proyección posible, ni que todas las hipotéticas formulaciones de una medida incentivadora semejante en la finalidad y presupuestos resulte forzosamente deprimente de aquel postulado de la "posición jurídica fundamental" ante el sistema tributario que hemos extraído de la doctrina del Tribunal Constitucional, sino que para la sola y legítima invitación a que se creen nuevas empresas en los territorios forales, se instrumentan mecanismos tan intensamente desgravadores de su renta imponible, que la desproporción y desajuste no deriva tanto del lugar concreto en que la inversión vaya a producirse, como ya hemos tenido ocasión de analizar, sino del empleo de un instrumento fiscal, la excepción o la quiebra del principio de generalidad, que no puede ser aplicado a fines no especialmente cualificados constitucionalmente por razones de justicia redistributiva o similares, y que propicia, si no un efecto deslocalizador o de desplazamiento de establecimientos —que por definición queda impedido por los requisitos que impone el artículo 26.2, especialmente en sus apartados c), d) y e)—, sí consecuencias notorias en la posición competencial y en el sistema de asignación de recursos».

SEPTIMO.—Llegados, finalmente, a la última cuestión que suscita la parte recurrente en torno a la regla 11 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico que prohíbe, como consecuencia del dictado de normas por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, el efecto de menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, la distorsión de la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra; y exige, en este orden, atención a los principios de política económica general, vinculando la entidad demandante la afcción de dicha regla con la Decisión de la Comisión CEE, de 10 de mayo de 1993, la solución viene, obligadamente, una vez más, del pronunciamiento de este Tribunal contenido en la reciente sentencia, recaída en los autos 3753/1996, de fecha 30 de septiembre de 1999, cuyo fundamento de derecho sexto expresa que: «La perspectiva de que el tratamiento discriminatorio deviene no tanto de diferencias nacidas de la territorialidad del tributo, sino de su aplicación segmentada según criterios predominantes de la residencia de los sujetos pasivos, lleva a afirmar que todo "punto de conexión" que no sea el de localización de la actividad provoca "discriminaciones", entendidas éstas no desde el prisma del principio genérico de igualdad —que ya hemos visto que no opera entre personas sometidas a distintos ordenamientos—, sino en un sentido más lato, economicista, y material, derivado de los postulados de orden económico justo y de la prohibición de privilegios económicos derivados de los Estatutos de Autonomía —artículos 1.1 y 138.2 CE—. Ahora bien, si en el marco comunitario europeo, el contenido del artículo 52 TCE, —hoy 43—, ha podido determinar que las entidades no residentes vean vulnerado su derecho de establecimiento luego a la postre salvaguardado mediante compensaciones presupuestarias o la reforma aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto, puede hacerse la afirmación de que en la legislación interna no toda diferencia de tratamiento tributario de establecimientos situados en el mismo territorio y motivado por la diferente residencia de su titular pone en cuestión el ejercicio de las competencias establecidas por el Concierto Económico, si no es a riesgo de desdeñar la interpretación hecha por la jurisprudencia constitucional antes desarrollada —vinculante para este Orden Jurisdiccional por virtud del artículo 5.1 de la LOPJ—, y la propia legitimidad de tal instrumento». Y, más adelante, que: «Partiendo de la premisa de esa unidad económica y territorial esencial del Estado como espacio único sin fronteras interiores, no determinará consecuencia relevante alguna que los establecimientos económicos que reciben un trato diferenciado desde la norma fiscal se sitúen físicamente en el mismo

ámbito autonómico o en localizaciones diferentes, y del propio modo, tampoco es decisivo que el rendimiento sujeto a gravamen que es objeto de tratamiento favorable provenga de operaciones realizadas en uno u otro marco territorial unitario, siempre que, como hemos razonado más arriba con la doctrina constitucional producida hasta la fecha, el principio del domicilio o de la residencia sea, como lo es, legitimador de la instauración del tratamiento diferente de las personas jurídicas a efectos tributarios. Se trata de un factor, eso sí, que puede magnificar o enfatizar las diferencias de trato y ponerlas en mayor dificultad de justificación desde el punto de vista intuitivo o de su mayor grafismo argumental. Pero, insistimos, en nada trastoca el fundamento de esa diversidad legítima de competencias autonómicas y de ejercicio de las mismas el hecho de que la actividad sujeta al IS común se desarrolle en Álava o en la Comunidad de La Rioja, o a la inversa, pues tanto en un caso como en otro la regulación que la hace posible puede resultar constitucional y legalmente legítima o no serlo».

OCTAVO.—Procede, en consecuencia con lo expuesto y razonado, la estimación parcial del recurso, con anulación del indicado artículo 26 de las Normas Forales respectivas, en la medida en que no puede ser objeto de una interpretación condicionante de su validez ni le cabe al órgano jurisdiccional formular sentencias «manipulativas» del contenido de las disposiciones aprobadas por los poderes públicos competentes para hacerlo —artículo 71.2 LJCA 29/1998, de 13 de julio—, con desestimación del recurso en lo demás.

No procede hacer expresa imposición de costas, por no apreciarse la temeridad o mala fe que son su presupuesto, de acuerdo con el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que debemos estimar parcialmente, como así estimamos, el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Logroño, representada por el Procurador de los Tribunales, don Fernando M. P., tres Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, que se identifican con referencias 24/1996, de 5 de julio, 7/1996, de 4 de julio y 3/1996, de 26 de junio, reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades, con anulación del artículo 26 de cada una de las Normas Forales impugnadas, desestimando el recurso en lo demás. Sin hacer expreso pronunciamiento sobre costas procesales.

Así, por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-81

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de noviembre de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1244/1997

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 39
- DA 1ª

Voces:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Derecho supletorio

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 17 de marzo de 1997 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D^a Concepción actuando en nombre y representación de Fundación Benéfica "A.", interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 22 de enero de 1997, por el que se desestimaba solicitud formulada por la Fundación Benéfica recurrente acerca de que se le reconociese en el ejercicio de 1994, la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles; quedando registrado dicho recurso con el núm. 1244/97.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 4.127.262 ptas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que con estimación del mismo, se declare que el Acto Administrativo recurrido no es conforme a derecho, anulando dicho acto y reconociéndose que la Fundación Benéfica "A.", se encuentra exenta del pago del Impuesto sobre bienes Inmuebles correspondiente al Ejercicio 1994, sobre el inmueble denominado Hospital...

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que con desestimación del recurso, confirme íntegramente meritado acuerdo de la Comisión de Gobierno Ayuntamiento de Santurtzi, data 22 de enero de 1997, desestimatorio de la solicitud de la Fundación Benéfica "A.", en orden a exención del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles por la finca que ocupa la Orden Hospitalaria de... en el expresado Municipio, para el ejercicio de 1994, con todo lo demás que proceda e imposición de costas a la actora.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 08/11/99 se señaló el pasado día 09/11/99 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso jurisdiccional se revisa el acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 22 de enero de 1997, por el que se desestimaba solicitud formulada por la Fundación Benéfica recurrente acerca de que se le reconociese en el ejercicio de 1994, la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (En adelante IBI).

En fundamento de la idéntica pretensión que se deduce en el proceso expone la parte recurrente —dicho ahora de modo resumido y prescindiendo de detalles de menor significación—, que siendo titular de los terrenos donde se asienta el Hospital de..., ha venido abonando pacíficamente los recibos del IBI anteriores a 1994, por no recoger exención que le afectase la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, ni existir tampoco ley estatal o autonómica que en aquel momento la amparasen. Sin perjuicio de ello, ensaya la parte recurrente ciertos títulos en base a los cuales tal exención podría haberle correspondido entre 1992 y 1994.

Pero, en todo caso —y siempre según la tesis de dicha parte—, la Disposición Final Tercera de la Ley 30/1994, de 25 de noviembre, sobre Fundaciones e Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general, aplica retroactivamente en favor de las Fundaciones la exención que les reconoce en el artículo 58 a partir de 1 de enero de 1994, no regulándose dicha exención en el ámbito tributario foral vizcaíno hasta la Norma Foral 9/1995, de 5 de diciembre, que la hace aplicable a partir de 1 de enero de 1995, y entiende dicha parte, en suma, que, en atención a lo que establece la Disposición Adicional Primera del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, sobre supletoriedad de las normas vigentes en Derecho común mientras no se dicten las necesarias para aplicar el indicado Concierto, la citada Ley 30/1994, funciona como norma supletoria reguladora de la exención en 1994, lo que confirma igualmente el artículo 149.3 CE.

Se opone la representación procesal de la Entidad local impositora, y además de considerar contradictorio el planteamiento actor acerca de la posible subvención del beneficio en los títulos respectivos de Iglesia Católica, Cruz Roja y Monumento Histórico, recuerda el sentido del artículo 41 del Concierto Económico según redacción dada por Ley 2/1990, de 8 de junio, para adaptar dicho instrumento al nuevo sistema financiero local derivado de la LRHL de 28 de diciembre de 1988, y su remisión reguladora a la normativa de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, conteniendo nada más una regla específica de armonización en el artículo 4.4 que no afecta a las exenciones, y rechaza la aplicabilidad supletoria de la mencionada ley estatal una vez promulgada la Norma Foral del IBI, 9/1989, de 30 de junio, en atención

a la DA Segunda, apartado 6 de la Ley de Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985, a la vez que niega el carácter normativo eficaz a lo que puedan indicar las Exposiciones de Motivos de la..., o de la Ley Vasca 12/1994, de 17 de junio, sobre Fundaciones. Por último, respecto de la prevalencia del Derecho estatal consagrada por el artículo 149.3 CE, puntualiza que lo es, "en todo lo que no esté atribuido a la exclusiva competencia de las Comunidades Autónomas", como ocurrirá en este caso.

SEGUNDO.—Comenzando por el punto litigioso crucial relativo a la aplicación al ejercicio de 1994 de la exención prevista por la Ley 30/1994, sobre "Mecenazgo", y evitando nuevamente reproducir los términos de un debate que las partes sitúan en su justo terreno, se trata de dilucidar si una disposición de naturaleza jurídico-tributaria del ámbito común que consagraba un beneficio fiscal para aquel ejercicio concreto de 1994, tiene supletoria aplicación en el ámbito foral de Bizkaia.

Según nuestro criterio la respuesta es negativa. La supletoriedad que desde una y otra disposición del bloque de constitucionalidad y del Concierto se consagran, (y nos referimos aquí no al principio de primacía o "prevalencia" de la legislación estatal, sino al de "supletoriedad" que juntamente contempla el artículo 149.3 de la Constitución, en su último inciso), no puede hacerse entrar en tan abierto conflicto con el carácter completo o autointegrado que conllevan los sistemas tributarios forales, que no constituyen una simple amalgama de preceptos fiscales yuxtapuestos y que, formando un todo unitario e integrado, producen el "desplazamiento" completo de la disciplina común de aquellos tributos para los que el Concierto Económico otorga potestad normativa a los poderes públicos territoriales forales.

Se está en presencia de lo que "R." denominaba, "fuentes jerárquicamente equiordenadas, (a la Constitución), y recíprocamente separadas en la competencia", y ello tiene como consecuencia que el ordenamiento o sistema tributario foral no sea inmediatamente permeable o poroso a cualquier disposición de Derecho común que se quiera echar de menos en el mismo, aunque lo sea según loables criterios de "lege ferenda" o de mayor perfectibilidad del sistema. De ser así, no les bastaría a los poderes normativos forales, (o autonómicos en su caso), con ejercer su competencia sobre beneficios fiscales en un determinado tributo de manera positiva y directa, especificando los presupuestos de cada uno de ellos, sino que, añadidamente, y ante la precariedad e inestabilidad de sus determinaciones normativas, se verían obligados a legislar simultáneamente de modo negativo, mediante una contrarregulación, para así bloquear el acceso o advenimiento de normas sedicentemente supletorias o nacidas para regir eficazmente en otros ámbitos competenciales.

Tan absurda hipótesis es ajena cabalmente al juego de desplazamientos globales que se producen en nuestro derecho público foral, y el efecto de suplencia que se instituye requiere al menos, (en contemplación de la específica regulación que de este punto hace el Concierto Económico en su DA Primera, que parece diferenciar la situación transitoria de subsistencia competencial del Estado de la posterior función estrictamente "supletoria" de su ordenamiento), la previa definición de una laguna conceptuable como tal y nunca confundible con el mero "silencio legis". Sería preciso primeramente que ese silencio —como ocurría en 1994 respecto de las Fundaciones benéficas en materia de exención en el IBI—, no tuviese un sentido propio, (en este caso reforzado por el carácter siempre excepcional con que cuentan los beneficios tributarios), y demandase racional y sistemáticamente su integración. Y, en tal caso, sería necesario también que el propio régimen tributario foral no brindase las reglas analógicas o principios inducibles de su positividad inmanente que permitiesen colmar el vacío, antes de proceder a la heterointegración.

La jurisprudencia constitucional ha mantenido una concepción amplia de ese postulado constitucional de suplencia normativa en referencia al eje derecho estatal-derecho autonómico, desde la premisa de afirmar que la cláusula de supletoriedad del derecho estatal no es una cláusula universal de atribución de competencias a favor de aquel —STC 15/1989, de 26 de enero—, y tomando ahora como referencia la STC. 147/1991, de 4 de julio, puede leerse en su FJ 7 una consideración que nos ilustra genéricamente en el presente caso, al decir que, "... la asunción de competencias exclusivas confiere a las Comunidades Autónomas no solo el poder oponerse a que las normas del estado incidan en esas materias sometidas a su competencia exclusiva con alcance de aplicación directa, sino que también atribuyen a las Comunidades el decidir si tales materias deben ser sometidas, por su parte, a reglamentación específica y en que momento debe hacerse, lo cual les legitima para negar a dichas normas estatales alcance supletorio, especialmente, cuando en ellas se establecen mandatos prohibitivos que, a pesar de su pretendido valor supletorio resultan de aplicación directa mientras la Comunidad Autónoma no decida someter la materia a reglamentación propia". Y a pesar de lo diverso del supuesto al que la cita se refiere, ya se deduce la generalidad de que la promulgación de una normativa propia en ejercicio de una competencia exclusiva cierra el paso a la entrada en escena de la supletoriedad del artículo 149.3 CE. La supletoriedad del Concierto Económico no es idéntica y parece postularse aún más allá del momento en que el Territorio Histórico decida acometer la regulación propia de un tributo concertado determinado, ("en todo caso"), pero ello no desdice que la irrupción de la disposición de derecho común haya de basarse, cuando menos y de ser planteable su existencia en Derecho público, en lo que la doctrina ha denominado "lagunas condicionadas" o "supletoriedad de último grado", precedidas de un previo agotamiento de las posibilidades de autointegración del régimen fiscal unitario y completo del Territorio Histórico. La supletoriedad lo es así no de un conglomerado disperso de normas de forma tal que cualquier hueco o supuesto de hecho susceptible de normación quede inmediatamente inundado por la norma estatal, sino la de un ordenamiento jurídico completo y unitario, cuyos huecos, de existir propiamente, deben llenarse mediante la integración interna al mismo subsistema foral.

TERCERO.—Como hemos ya anticipado, en este caso ni siquiera está debidamente fundamentado que el régimen del IBI presentase en 1994 una laguna normativa en materia de beneficios fiscales. La Norma Foral 9/1.989, de 30 de junio, en su artículo 4 supuso el ejercicio competencial en esta materia por parte de las Instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia, con desplazamiento y separación de la normativa y disposiciones del derecho tributario común, y la omisión o defecto de las entidades benéficas en el listado normativo responde al negativo de la voluntad legislativa, pero según solvente doctrina, no por ello falta una regla cuya existencia pueda ser esperada o debida conforme a las ideas fundamentales y a la teleología inmanente a la regulación legal. La norma foral del IBI no es incompleta por el hecho de no recoger ese u otros específicos beneficios fiscales a contracorriente siempre de los principios rectores de generalidad, igualdad y capacidad contributiva que consagra el artículo 31 CE, sin perjuicio de que puedan existir razones válidas para optar libremente tanto por la exención como por el gravamen en el ámbito de una potestad normadora que siempre incorpora elementos de oportunidad o legítimos fines instrumentales del tributo, y en que el interprete jurisdiccional no se puede subrogar so pretexto de apreciar lagunas. Buen indicio de esa falta de inminencia es que la disposición legal heterónima que se pretende aplicable no fue tampoco originaria en el ámbito común del IBI regulado por la Ley 39/1988, de Haciendas Locales, al que se incorporó tardíamente por la vía de una Ley estatal especial que, además de reglamentar las Fundaciones en su Título I, dedica

un segundo Título a incentivar fiscalmente la participación privada en determinadas actividades, que es donde se enclava, desde tal finalidad instrumental y no meramente fiscal del tributo, el citado artículo 58 invocado como supletorio. Es esta una decisión libérrima del legislador estatal que, fuese o no seguida más tarde de una medida fiscal similar en el ámbito foral vizcaíno, no puede originar por sí misma "lagunas" ni necesidades de suplencia en el marco del régimen foral de la imposición sobre inmuebles si no es a riesgo de subordinar competencias y potestades fuera de los casos y determinaciones de armonización que el propio Concierto Económico establece.

CUARTO.—Rechazable el que constituye como tal único punto litigioso, por tener que considerarse que las menciones a otros títulos en los que se fundaría la exención se invocan por la parte recurrente con una finalidad más ilustrativa, aproximativa y analógica, que de estricto rigor impugnatorio, procede la desestimación del recurso y la confirmación de los actos recurridos, sin hacerse una especial imposición de costas —artículo 131.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales D^a Concepción Imaz Nuere en representación de "Fundación Benéfica A." contra acuerdo de la comisión de gobierno del Ayuntamiento de Santurtzi de 22 de enero de 1997, denegatorio de exención del impuesto de bienes inmuebles, ejercicio de 1994, y confirmamos dicho acto, sin hacer imposición de costas.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación. Transcurridos diez días desde su notificación a las partes y de conformidad al art. 104 de la ley de la jurisdicción, remítase testimonio en forma de la misma a la administración demandada, en unión del expediente administrativo, a fin de que, en su caso, la lleve a puro y debido efecto, adopte las resoluciones que procedan y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, de todo lo cual deberá acusar recibo a esta sala en el plazo de diez días.

Así, por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Enrique Torres y López de Lacalle.- Luis Javier Murgoitio Estefanía.- Carmen Álvarez Theurer.

Ref. TSJPV-82

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 25 de noviembre de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 465/1998

Ponente: Carmen Álvarez Theurer

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 21

Voces:

- Competencia exclusiva del Estado
- No residentes
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes

En la Villa de BILBAO, a veinticinco de Noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 465/98 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: el Decreto Foral 78/97, de 18 de Noviembre, por el que, se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa a la modificación del Concierto Económico del País Vasco realizado por Ley 38/97 de 4 de Agosto, aprobado por la Diputación Foral de Guipúzcoa.

Son partes en dicho recurso: como recurrente ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representado y dirigido por EL ABOGADO DEL ESTADO.

Como demandada DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, representada por la Procuradora D^a BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el Letrado D. IGNACIO CHACÓN.

Como coadyuvante GOBIERNO VASCO, representado y dirigido por el LETRADO DEL GOBIERNO VASCO.

Siendo Ponente la Iltma. Sra. Dña. CARMEN ÁLVAREZ THEURER, Magistrada de esta Sala.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 30 de Enero de 1998 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que EL ABOGADO DEL ESTADO actuando en nombre y representación de LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Decreto Foral 78/97, de 18 de Noviembre, por el que, se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa a la modificación del Concierto Económico del País Vasco realizado por Ley 38/97 de 4 de Agosto, aprobado por la Diputación Foral de Guipúzcoa; quedando registrado dicho recurso con el número 465/98.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, se declare la no conformidad a derecho de los preceptos del Decreto Foral 78/1997 impugnados.

TERCERO.—En el escrito de contestación de la DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda formulada de adverso y en consecuencia declare ajustado a Derecho el Decreto Foral-78/1997, de 18 de noviembre, con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiere lugar.

En el escrito de contestación del GOBIERNO VASCO, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime las peticiones de la parte actora y se confirme íntegramente el Decreto Foral 78/1997.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 08/11/99 se señaló el pasado día 09/11/99 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales, excepto el plazo para dictar Sentencia dado el volumen de asuntos que pesan sobre esta Sala.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se interpone recurso contencioso-administrativo por el Abogado del Estado contra el Decreto Foral 78/97, de 18 de Noviembre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa a la modificación del Concierto Económico del País Vasco realizado por Ley 38/97 de 4 de Agosto, aprobado por la Diputación Foral de Guipúzcoa.

El representante legal de la Administración del Estado cuestiona la legalidad de determinadas disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades contenidas en la norma mencionada, de adaptación a este respecto de la Norma Foral 7/96 de 4 de Julio del Impuesto Foral de Sociedades a la última modificación legislativa del Concierto Económico.

Se centra el objeto de impugnación en el apartado dos del art. 9º de Decreto Foral 78/97, por el que se modifica el art. 2º de la Norma Foral 7/96, de 4 de Julio, concretamente la nueva redacción del punto cuarto, letra a); asimismo, el art. 139, el art. 140.2 y los artículos 149 y ss. de aquella disposición, adicionados estos últimos a la Norma Foral 7/96 bajo el título XI “Obligación real de Contribuir”.

SEGUNDO.—En relación con el primer motivo impugnatorio ha de señalarse que el art. 2º de la Norma Foral 7/96 que se ve modificada por el Decreto que ahora es objeto de recurso refiere al ámbito de aplicación subjetiva, exacción del Impuesto y domicilio fiscal. En cuanto al primer aspecto, su aptdo. 4º, en su nueva redacción delimita la aplicación de la Norma Foral mencionada a los sujetos pasivos por obligación real de contribuir, distinguiendo las entidades residentes en el extranjero que obtengan rentas mediante establecimiento permanente domiciliado en Guipúzcoa, de aquellas otras que sin mediación de establecimiento permanente en España, obtengan rentas en Guipúzcoa, y es respecto de estas últimas donde estima la Abogacía del Estado que la normativa foral ha de ser anulada, al no respetar el Concierto Económico, modificado por la Ley 38/97, cuyo art. 6º Segunda atribuye competencia exclusiva al Estado para establecer el régimen tributario de aquellos sujetos pasivos.

Pues bien, tomando como punto de partida que el Estado y el País Vasco tienen cada uno su propio ámbito de competencias, es el Concierto Económico la norma donde se articula y se establecen los límites de los poderes respectivos. En este sentido, los Territorios Históricos ostentan un poder tributario limitado por las competencias que el Concierto Económico reconoce al Estado, en la medida en que ambos comparten dicho poder.

Del sistema de distribución de competencias que establece el Concierto Económico vigente resulta la atribución en exclusiva al Estado, entre otros, de la competencia para regular “todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español”, —artículo 6º segunda del Concierto Económico vigente— cuya simple lectura resulta suficientemente expresiva, sin precisar mayor profundización.

Aún cuando el Impuesto de Sociedades es un tributo concertado, de normativa autónoma o común, según los casos —artículo 17 del Concierto Económico vigente— encuentra un aspecto de su régimen jurídico tributario atribuido competencialmente y en exclusiva al Estado, por razón del sujeto pasivo, que la Ley 38/97, 4 de Agosto con carácter genérico y en referencia “a todos los tributos” establece, frente al texto anterior del Concierto Económico, que no aludía a dicha competencia reguladora, y únicamente atribuía al Estado competencia para la gestión, inspección, revisión y recaudación de todos los tributos en los que concurría en el sujeto pasivo la circunstancia de no ser residente en territorio español, conforme al ordenamiento tributario del Estado —con las excepciones que preveía el art 9º dos, 13, e inicialmente en la Ley 12/81, el art. 18 primera del Concierto—, lo que por otro lado constituía una especialidad dentro del régimen de exacción atribuido a las respectivas Diputaciones Forales respecto de los tributos que integran el Sistema Tributario de los Territorios Históricos.

La modificación del Concierto Económico llevada a cabo por la Ley 38/97 tantas veces mencionada ha supuesto, entre otros aspectos, la concertación de la exacción de los tributos que gravan los rendimientos obtenidos por los no residentes (Exposición de Motivos), en los términos que, se establece en el art.18.tres, por lo que se refiere al

Impuesto sobre Sociedades a que este recurso se circunscribe, atribuyendo al Estado competencia exclusiva en cuanto al régimen tributario de dichos sujetos pasivos.

No cabría respecto del precepto objeto de impugnación su interpretación e integración para evitar declarar la nulidad total y radical de tal norma de envío —STS 12.9.96—, visto que nos hallamos ante la regulación de aspectos esenciales, como es el propio ámbito de aplicación de la normativa foral, que en la medida en que quiebra la distribución de competencias prevista en la Ley de Concierto Económico vigente —art. 6º Segunda—, regula una materia para lo que las instituciones forales resultan incompetentes —art. 62.1.b) Ley 30/92— por lo que procede acoger la pretensión primeramente formulada por el Abogado del Estado.

TERCERO.—Las impugnaciones por el recurrente de los arts. 139, 140.2 y 149 y ss. del Decreto Foral 78/97 enlazan íntimamente con cuanto ha quedado expuesto.

Dichos preceptos están incardinados en el mismo Título XI, que se ha adicionado a la Norma Foral 7/96 del Impuesto sobre Sociedades, enunciado “Obligación real de contribuir”, en virtud del art. 18 del Decreto ahora examinado.

El artículo 139 regula los supuestos de exención dentro del capítulo II —“Hecho imponible y formas de sujeción”— siendo objeto de impugnación por el Abogado del Estado, en cuanto que estima se invaden de nuevo competencias exclusivas del Estado, en los mismos términos expuestos con anterioridad.

Con idéntica fundamentación jurídica procede acoger dicha pretensión anulatoria, toda vez que mediante la regulación de los supuestos de exención, aún cuando reproduzca miméticamente la normativa estatal, refiere por indistinción a los no residentes sin establecimiento permanente —respecto de los cuales carecen de competencia normativa propia las instituciones forales— y a los que emplean dicho establecimiento, situándose dicho precepto nuevamente en una infracción competencial derivada de dicha indistinción, que vulnera el art. 6º Segunda del Concierto Económico.

CUARTO.—En orden al art. 140 del Decreto Foral y de los arts. 149 y ss., ha de señalarse que aquél regula las formas de sujeción, distinguiendo en su apartado segundo los sujetos pasivos por obligación real de contribuir que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente, los cuales tributarán en los términos que establecen los artículos 149 y ss. de ese mismo Decreto, preceptos estos que han sido igualmente objeto de impugnación y que conforman el Capítulo IV “Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente”.

El fundamento para la anulación de las normas mencionadas reside igualmente aquí en el artículo 6º Segunda del Concierto Económico vigente, en concordancia con el artículo 17, resultando plenamente aplicable lo precedentemente expuesto en orden a la competencia exclusiva estatal en la regulación del régimen tributario en que el sujeto pasivo sea un no residente, que opere sin establecimiento permanente, habida cuenta como decíamos, el art. 17.Tres, permite respecto a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de entidades no residentes, la aplicación de las reglas previstas en el apartado Uno y Dos de dicha norma, posibilitando la “foralización” en bloque de la normativa común.

Por todo ello, procede rechazar en su integridad los motivos de oposición formulados por la Diputación Foral de Guipúzcoa y por el Gobierno Vasco, que como dice, asume los de aquella plenamente dándolos por reproducidos, y que sustentan erróneamente la regulación que es objeto del presente recurso en el ámbito competencial foral de exacción del impuesto, entendiéndose que de las reglas de competencia previstas en el art.

18. Tres del Concierto Económico, en virtud de la última modificación operada por la Ley 38/97 tantas veces citada, relativa a la exacción del Impuesto de Sociedades tratándose de entidades no residentes en territorio español, y por remisión, el art. 9 del Concierto, deriva la competencia foral para incorporar el Título Décimoprimer o a la Norma Foral 7/96, que responde —se alega— a las nuevas competencias asumidas en los supuestos de obligación real de contribuir, que el título mencionado regula.

QUINTO.—Por cuanto ha quedado expuesto procede la estimación del presente recurso y la anulación de las disposiciones a que el mismo se contrae, sin estimar la concurrencia de circunstancias que aconsejen efectuar una condena en costas.

FALLO

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta, contra el art. 9.2 (en lo que modifica el art. 2.4.a) de la N.F. 7/96), 139, 140.2 y 149 y ss. del Decreto Foral 78/97 de 18 de noviembre de 1997 de la Diputación Foral de Guipúzcoa, que adapta la normativa tributaria a la modificación del Concierto Económico realizada por la Ley de 4 de agosto de 1997, y declaramos disconformes a derecho y anulamos los preceptos impugnados, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-83

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 3 de diciembre de 1999

Recurso: Contencioso-administrativo nº 982/1996

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 14

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Unidad de mercado
- Libertad de competencia empresarial
- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Impuesto sobre Sociedades
- Fundaciones y asociaciones de utilidad pública

En la Villa de Bilbao, a tres de diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 982/1996 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugnan: los artículos 13.1.a), 18 y 33.a), b) y c) de la Norma Foral de 9/1995, de 5 de diciembre, de las Juntas Generales de Bizkaia, Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de utilidad pública y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, representada por la Procuradora doña Begoña P. T. y dirigida por el Letrado don Koldo E. J.

Como Codemandada, Diputación Foral de Bizkaia, representada por la Procuradora doña Begoña P. T. y dirigida por el Letrado don José Luis E. M.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Enrique Torres y López de Lacalle, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 29 de febrero de 1996 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra los artículos 13.1.a), 18 y 33.a), b) y c) de la Norma Foral 9/1995 de 5 de diciembre, de las Juntas Generales de Bizkaia, Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de utilidad pública y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general; quedando registrado dicho recurso con el número 982/1996.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que, estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho de los artículos 13.1 a), 18 y 33.1.a), b) y c) de la Norma Foral 9/1995.

TERCERO.—En el escrito de contestación de las Juntas Generales de Bizkaia, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se declare la desestimación de este recurso, por estar ajustados a Derecho los arts. 13.1.a), 18 y 33 Uno.a), b) y c) de la Norma Foral 9/1995, de 5 de diciembre, de Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, con imposición de costas a la actora.

CUARTO.—En el escrito de contestación de la Diputación Foral de Bizkaia, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso promovido por la Administración del Estado.

QUINTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.—Por resolución de fecha 22-11-1999 se señaló el pasado día 30-11-1999 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales excepto el plazo para dictar sentencia debido a la cantidad de asuntos que pesan sobre esta Sala y a la declaración de nulidad que se acordó por auto de 21 de julio de 1999.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el Abogado del Estado se interpone recurso contencioso-administrativo contra los artículos 13.1.a), 18 y 33.a), b) y c) de la Norma Foral 9/1995 de 5 de diciembre, de las Juntas Generales de Bizkaia. Los escritos de alegaciones de todas las partes son similares a las de recurso contencioso-administrativo número 3138/1996, en el que recoge la Sentencia el 16 de diciembre de 1998, cuya doctrina procede mantener y que seguidamente se expone:

«El método impugnatorio empleado por el representante de la Administración Estatal, es de carácter horizontal, en cuanto compara la Norma Foral citada, con la normativa existente en Territorio común, y, vertical, en la medida en que entiende vulneradas

determinadas reglas de armonización, previstas en el artículo 4 de la Ley 12/1981, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco».

«En primer lugar, expresa la parte recurrente las diferencias materiales, tanto respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como del Impuesto de Sociedades, existentes entre la regulación que efectúa la Norma Foral y la que resulta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación privada en Actividades de Interés General, aplicable en el territorio común, y sostiene que el 33.uno.a) de la Norma Foral 13/1996 de 24 de abril, infringe, en la medida en que introduce una partida deducible en la determinación de la base imponible, no prevista en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, el artículo 7.5 de la Ley del Concierto Económico, en cuanto que las Instituciones de los Territorios Históricos carecen de competencias para regular o determinar de modo autónomo la base imponible del Impuesto en el régimen de estimación directa. De otro lado, sostiene la Administración demandante que la ausencia de mención en la Norma Foral impugnada de los destinatarios de estas aportaciones para actividades o programas prioritarios implica que pueda configurarse como tal destinatario a cualquier entidad, lo cual supone una configuración del régimen fiscal aplicables a estas aportaciones radicalmente diferente del contemplado en la normativa estatal, sin que dicha configuración pueda entenderse amparada en la facultad atribuida por el artículo 7.5.e) "in fine" de la Ley del Concierto Económico. Y concluye que las diferencias apreciadas en el tratamiento fiscal a la participación privada en actividades de interés general vulneran la regla de armonización prevista en el artículo 4.11 de la Ley del Concierto Económico; así como que los incentivos fiscales previstos en dicha Norma Foral son superiores a los establecidos en la Ley del territorio común, tanto respecto de entidades sin fin de lucro como respecto de aquellas que efectúen aportaciones a las anteriores, lo que supone una distorsión en el régimen de competencia empresarial que resulta incompatible con el Concierto».

SEGUNDO.—«Con carácter previo, ha de recordarse el criterio de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, sostenido ya en diversas sentencias —entre otras las de 30 de noviembre de 1991, 7 de octubre de 1999—, que mantiene que la competencia de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, en la materia que nos ocupa, tiene su fundamento último en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, por la que se amparan y respetan los derechos históricos de los Territorios Forales y la actualización general de dicho régimen foral, que se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía; el Estatuto de Guernica, de 18 de diciembre de 1979, en su Título III, bajo el epígrafe "Hacienda y Patrimonio", establece que "El País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma" (artículo 40), y "las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios" (artículo 41-1), pudiendo los Territorios Históricos "mantener, establecer y regular dentro de su territorio, el régimen tributario" (artículo 41.2.a), y "la exacción, gestión, liquidación e inspección de todos los Impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas, y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará dentro de cada Territorio Histórico por las respectivas Diputaciones Forales" (artículo 41.2.b) y, por tanto, con autonomía financiera de ingreso y no sólo de gasto; recordando este régimen especial, la Disposición Adicional Segunda, en su párrafo 5, de la Ley de Bases del Régimen Local, de 2 de abril de 1985; su materialización y desarrollo se efectuó en la Ley del Concierto Económico, de 13 de mayo de 1981, que reitera las competencias positivamente, en su artículo segundo, y las excluidas, por corresponder al Estado, en el

artículo sexto. Ahora bien, las reglas armonizadoras del artículo 4, aunque directamente tienen esa finalidad (artículos 3.3 LCE y 41.2 EAPV), indirectamente contribuyen a señalar o a hacer explícitas algunas de las facultades de los Territorios Históricos, a través de la técnica legislativa de indicar cuándo su ejercicio se entiende no armonizado con el sistema tributario común».

«Desde otra perspectiva, las reglas armonizadoras lo son en función del ejercicio de competencias claramente delimitadas, no simplemente administrativas, sino también las de entidad superior propias de los Territorios Históricos y de sus Instituciones Forales».

«En tal sentido cabe señalar que los principios de política económica general están basados en la unidad del orden económico, cuya competencia incumbe exclusivamente al Estado, a través de las "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica" (artículo 149.1.13 CE), determinando las orientaciones de la política económica general a través de directrices o planificaciones (para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución (artículo 131.1 CE), conduciendo a las actividades económicas a esas finalidades; y, de acuerdo con ellas, pero con la autonomía que confiere ejercitar una competencia exclusiva en cuanto a la "promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco" (artículo 10.25 EAPV), la Comunidad Autónoma debe atender al interés general cuyo amparo le compete y, a su vez, en otro orden de competencias, también propias, el Territorio Histórico, en lo que aquí interesa, debe proceder a adecuar el sistema tributario a las peculiaridades de la situación económica en su ámbito territorial, dentro de las coordenadas generales económicas de la Comunidad Autónoma. Por tanto, los criterios económicos que se sigan por el Territorio Histórico no tienen que ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o con los del Estado, ni aun en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado, que es consecuencia del de unidad del orden económico; y, por ello, las incidencias en el mercado no son un obstáculo, salvo que "intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero no sólo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen", según la sentencia del Tribunal Constitucional, de 16 de noviembre de 1981; y ambos elementos, subjetivo y objetivo, se encuentran nuevamente en la sentencia del mismo tribunal, de 1 de julio de 1986, según la cual la unidad del mercado "no supone uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos" y "la compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los Poderes Públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: La regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esta regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso de los existentes en el resto de la nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin; y, por último, que quede, en todo caso, a salvo la igualdad básica de todos los españoles"».

«La competencia para establecer un sistema tributario no mimético del estatal, y adecuado a las necesidades del Territorio Histórico, bajo el marco orientativo antes

expuesto, está indirectamente confirmada por el principio de coordinación (artículos 3.3 y 4.1 LCE), que presupone la diversidad y el contraste de todas aquellas reglas armonizadoras que exijan estricta igualdad (artículo 4, apartados 3, 4, 5 y 6 LCE) con los restantes; y es de interés precisar que el ejercicio de esa competencia, supuesta la igualdad básica de todos los españoles y la prohibición de medidas obstaculizadoras de la libre circulación de personas o bienes o del libre establecimiento, puede, en ocasiones, incidir extramuros de la Comunidad legítimamente, pues la privación "de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldría necesariamente a privarlas, pura y simplemente, de toda capacidad de actuación" —STC de 16 de noviembre de 1981—, y "nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisibles constrictión de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado" —STC de 2 de junio de 1987—; y ello para el supuesto de que la comentada incidencia hubiere sido acreditada, circunstancia que no concurre en el presente caso».

«De otra parte, no cabe admitir, como propone la Administración demandante, que la Norma Foral no precise cuáles hayan de ser los destinatarios de las aportaciones a que se refiere el artículo 33.1 de dicha disposición, dado que se infiere, sin embargo, de la lectura del artículo 5.1. a) de dicha Norma Foral que los destinatarios de las aportaciones beneficiadas fiscalmente necesariamente han de ser las mismas entidades mencionadas en el articulado de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, pues no otras cabe incluir entre aquellas que persigan fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga, esto es, las entidades sin fin de lucro —fundaciones inscritas en el Registro y las Asociaciones declaradas de utilidad pública— (artículo 4)».

TERCERO.—«En otro orden de cosas y en la medida en que los preceptos en cuestión de la Norma Foral de referencia, pretenden establecer una serie de incentivos fiscales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades, y éste, es un tributo concertado de normativa autónoma, siendo indiscutible la competencia del Territorio Histórico para establecer y regular su régimen jurídico, es difícil, como ya se decía en nuestra sentencia de 12 de febrero de 1998, recaída en el recurso, núm. 2066/1995, aceptar como punto de partida, la mera comparación de diferencias impositivas entre el régimen común y el que resulta del ejercicio de la autonomía en materia fiscal, sin perjuicio, en todo caso de la observancia de los criterios de armonización».

«En este sentido, sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991 nos recuerda que: "... con base en el precepto transcrito, no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense —mejor en un mero copista, decimos nosotros—, con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple el permiso concedido en el artículo 41-2 (EAPV) citado, que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de (establecerlo) y de (regularlo) lo que es distinto del mero (mantenimiento) e implica desde luego innovación (establecer) o modificación (regular)"».

CUARTO.—«Imputa la parte recurrente a la Norma Foral 13/1996 un carácter distorsionador en el régimen de competencia empresarial, con infracción de la regla 11 del artículo 4 del Concierto Económico, según la cual las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra».

«La sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996 a fin de examinar el principio de armonización de ordenamientos, que "en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4º del Concierto Económico...", y como ha tenido ocasión de declarar la jurisprudencia constitucional en sentencias como la 64/1990, de 5 de abril, F. Quinto: "ha de ponderarse, por esta razón la compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando a tal efecto, la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional, en cuanto espacio económico unitario (STC 87/1985, fundamento jurídico 6º), más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, pueden proyectarse sobre el mismo"».

«Útil será, a este respecto, tener presente la doctrina expuesta en las SSTC 37/1981 y 88/1986. En la primera, ha precisado éste Tribunal que no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional es necesariamente contraria al artículo 139.2 de la Constitución, sino que lo será cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada (fundamento jurídico 2º). Por su parte, la STC 88/1986 ha señalado que, la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autónoma se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y, por último, que quede en todo caso a salvo, la igualdad básica de todos los españoles (fundamento jurídico 6º)».

«A juicio de la Sala, afirmable en principio la competencia del Territorio Histórico de Bizkaia para dictar la regulación tributaria que se impugna, artículo 17 Convenio Económico, ninguna razón, expuesta procesalmente inferible racionalmente abona la falta de proporcionalidad y adecuación causal entre el fin perseguido por la Norma Foral, en lo referente a los incentivos que regula y las medidas de incentivo fiscal dispuestas, pues no se procede a drásticas reducciones de la carga impositiva ni a procurar otras medidas de incentivo que por su llamativo contraste con el entorno fiscal general constituyan indirectos pero efectivos instrumentos de quiebra de la unidad de mercado, ni desmientan la igualdad básica a que el artículo 139.2 CE se refiere, y tampoco las repercusiones perturbadoras para el mercado unitario pueden quedar

delimitadas de manera concreta y precisa más allá de aquella interacción económica que las hace inevitables en alguna medida».

«En consecuencia con lo expuesto y ante la falta de concreción y debida justificación por parte de la Administración demandante de los efectos distorsionadores en la asignación de recursos, comprobados o siquiera previsibles, derivados de la aplicación de los preceptos de la Norma Foral que impugna, y frente a la improcedencia de especulaciones sobre hipótesis de futuro, más propio de la ciencia económica, debe rechazarse este motivo impugnatorio».

QUINTO.—«No concurren motivos para efectuar expresa imposición de costas a ninguna de las partes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional».

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra la Norma Foral de las Juntas Generales de Bizkaia 9/1995, de 5 de diciembre, de Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública, y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general en sus artículos 13-1-A, 18 y 33-1, A, B, y C; y declarar que estos artículos son conformes a derecho. Sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-84

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 14 de enero de 2000

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1103/1999

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 3
- Art. 44

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Terminología y conceptos de la LGT
- Infracciones y sanciones tributarias

En la Villa de Bilbao, a catorce de enero de dos mil.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 1103/1999 y seguido por el procedimiento ordinario Ley 1998, en el que se impugna: el nuevo artículo 60.Bis del Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia (Decreto Foral 64/1987, de 9 de junio), que se crea e incorpora al mismo por virtud del artículo 6 del Decreto Foral 19/1999, de 2 de marzo.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Diputación Foral de Bizkaia representada por la Procuradora doña María Begoña P. T. y dirigido por el Letrado don José Luis E. M.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 20 de mayo de 1999 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el nuevo artículo 60.Bis del Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia (Decreto Foral 64/1987, de 9 de junio), que se crea e incorpora al mismo por virtud del artículo 6 del Decreto

Foral 19/1999, de 2 de marzo; quedando registrado dicho recurso con el número 1103/1999.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho del artículo 6 del Decreto Foral 19/1999.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el presente recurso.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala, y visto que ninguna de las partes ha solicitado la celebración de vista o de conclusiones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62.4 de la LJCA, el Tribunal estima procedente dejar los autos pendientes de señalamiento de votación y fallo para cuando el turno establecido le corresponda.

QUINTO.—Por resolución de fecha 30-12-1999 se señaló el pasado día 11-1-2000 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso -impugnatorio con carácter directo de disposiciones generales-, se combate un concreto particular del nuevo artículo 60.Bis del Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia (Decreto Foral 64/1987, de 9 de junio), que se crea e incorpora al mismo por virtud del artículo 6 del Decreto Foral 19/1999, de 2 de marzo.

Se trata del apartado 7 del citado artículo 60, en tanto alude a una reducción del 40 por 100 en el importe de la sanción en caso de conformidad, mientras que en el artículo 82 de la Ley General Tributaria, artículo 21 del Real Decreto 1930/1998, o artículo 63 Bis del RGIT del Estado, tal reducción se cifra en el 30 por 100.

Y para fundamentar el recurso se ciñe exclusivamente la Abogacía del Estado a un precedente de esta misma Sala, que es la sentencia de 31 de diciembre de 1998, dictada en autos 2977/1996, que habría abordado esta cuestión respecto de determinados artículos de la Norma Foral General Tributaria vizcaína, con motivo de su modificación por NF 1/1996, de 19 de abril. Dicho pronunciamiento se pone en relación con una infracción del actualmente vigente artículo 4 a) del Concierto Económico (adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos).

Oponiéndose la Diputación Foral autora de la disposición recurrida destaca que el artículo 35.3 del Concierto Económico no está en vigor desde la modificación aprobada por Ley 27/1990, de 26 de diciembre, por lo que no vienen en la actualidad obligadas las Diputaciones Forales a aplicar la normativa sancionadora común, y sí tan sólo a adaptarse a la LGT en cuanto a terminología y conceptos. Sostiene además que, a los efectos de la doctrina constitucional expuesta en STC 136/1991, de 20 de junio, no se

produce una «divergencia cualitativa sustancial» que suponga ruptura con la unidad del esquema sancionatorio.

SEGUNDO.—Si se contemplan las fundamentaciones de la sentencia de esta Sala que se toma como referencia, se observa en ellas, al igual que en otras que siguen su modelo —como la de misma fecha recaída en autos 2951/1996, afectante a Norma Foral equiparable del Territorio Histórico de Gipuzkoa—, que la razón decisoria del recurso se basa en dos premisas en mayor o menor medida interrelacionadas.

La primera, y tendencialmente principal, es que se infringiría el principio de legalidad por oposición de los determinados preceptos forales examinados con respecto a lo que dispone el artículo 35.3 del Concierto Económico.

En su redacción originaria aprobada por Ley 12/1981, de 13 de mayo, el citado precepto establecía ciertamente que «las Instituciones de los territorios Históricos del País Vasco aplicarán la normativa sancionadora común prevista en la Ley General Tributaria a las infracciones cometidas en tributos de su competencia». Dicha regla armonizadora especial se contenía en una disposición más amplia titulada, «Delito Fiscal, infracciones y sanciones tributarias», que ocupaba todo el artículo 35.

Al modificarse el Concierto a finales de 1990, la Exposición de Motivos de la Ley de Artículo Único, 27/1999, que aprobó dicha modificación, refería exclusivamente ésta a la concertación de dos tributos —Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido—. No obstante, el texto del Acuerdo que se puso en vigor por dicha ley modificatoria, manifiesta que el convenio alcanzado en el seno de la Comisión Mixta de Cupo en fecha de 4 de octubre de 1990 abarca la nueva redacción que ha de darse, entre otros, al artículo 35, y de hecho este precepto aparece en el texto del Anejo a la ley bajo título de «Delito fiscal», y con un solo párrafo, despojado por tanto de la anterior subdivisión en tres párrafos u ordinales sucesivos. Es decir, aunque el Anejo no publica el texto íntegro del Concierto resultante, sino tan sólo los apartados modificados, bien puede deducirse que no sólo desaparecieron del artículo 35 las alusiones específicas al delito fiscal en el ya suprimido régimen de cifra relativa de negocios del IS, sino también —y aunque como hemos visto, de manera un tanto subrepticia—, la norma armonizadora sobre infracciones y sanciones tributarias antes transcrita.

Esa situación de cambio normativo, fuese o no tenida claramente en cuenta en la sentencia de esta Sala que se toma como referencia a la hora de juzgar una disposición surgida en 1996, es de plena relevancia, pues en cualquier caso, el canon actual de validez de las disposiciones dictadas por las Instituciones Forales —como en este caso, ya en 1999—, reposa en una posterior modificación del Concierto —la aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto—, si se quiere de mayor alcance general en cuanto incorpora una segunda concertación limitada que se superpone a la de 1980/1981, pero que en lo que aquí interesa ratifica la idea de que ni en el originario artículo 35 ni en ningún otro existe actualmente un precepto que exija la aplicación en el ámbito tributario foral de la normativa sancionadora común.

En consecuencia, no es apreciable que el novedoso artículo 60.Bis del Decreto Foral 64/1987, de 9 de junio, infrinja una regla particular concertada de armonización.

TERCERO.—El parámetro para medir la validez en derecho de la disposición ahora combatida queda limitado a las reglas generales de armonización del artículo 4, lo que coincide con el punto de vista suplementario que tomaba la sentencia invocada en su FJ Tercero al imputar exceso a los preceptos de la Norma Foral General Tributaria desde la perspectiva del artículo 149.1.1 de la Constitución, en interpretación traída de varias

Sentencias del Tribunal Constitucional, entre ellas la 136/1991, sobre la igualdad de régimen sancionador.

Por ello, la eventual infracción resultante residiría así más que en el apartado a) del artículo 4 del Concierto, en el apartado c), pues no afecta este aspecto, ya «de visu», a la adecuación en terminología y conceptos con la legislación tributaria general común, y ello de manera mucho más clara a partir de la nueva redacción de dicha regla a) en la versión del Concierto de 1997. De ella, y aunque esto fuese discutible con la anterior redacción, no puede extraerse hoy la consecuencia de que en el ámbito de la autonomía foral sea «directamente» aplicable la Ley General Tributaria —en lo que aquí respecta, en materia sancionadora—, lo que cobra ya un primer fundamento en que se está ante normativa instrumental incluida en el contenido de la competencia para producir derecho sustantivo.

Las normas de Derecho tributario sancionador no pueden, no obstante, ser libre e incondicionalmente fijadas por la potestad tributaria foral, pues como con similitud de ocasión dice la STS 227/1988, de 29 de noviembre, «las Comunidades Autónomas tienen potestad sancionadora en las materias sustantivas sobre las que ostentan competencias y, en su caso, pueden regular las infracciones y sanciones ateniéndose a los principios básicos del ordenamiento estatal, pero sin introducir divergencias irrazonables o desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio, por exigencia derivada del artículo 149.1 de la Constitución». Y en similar sentido se pronuncian otras, como la antes mencionada STC de 20 de junio de 1991, concretando esa potestad diferencial de las CC AA, con reconocimiento de la legítima posibilidad de que tales diferencias incidan sobre tipos y sanciones, siempre que la divergencia no alcance el nivel de lo «cualitativo sustancial», y quiebre la unidad del eventual sistema sancionador.

En numerosas ocasiones hemos explicado que el ámbito de autonomía atribuible a las CC AA no es de superior intensidad que el que deriva de la aplicación del régimen de concierto o convenio «ex» artículo 41 EAPV, por más que los actos normativos emanen aquí de entes e instituciones no autonómicas en sentido estricto, por lo que las anteriores conclusiones generales de la doctrina constitucional son inicialmente extrapolables a este ámbito.

De otra parte, no por el hecho de que las competencias se ordenen de modo distinto (convencional), entre el derecho común y el foral, a como se hacen en el esquema Derecho estatal (bases)-Derecho autonómico (desarrollo), puede dejar de reconocerse la existencia de un sistema sancionador compartido que sirva de parámetro o medida de validez de lo diferencial, pues viene dado necesariamente desde la óptica constitucional por el carácter referencial que las instituciones del derecho común ocupan en cuanto a iniciativa, aplicación general fuera del territorio foral, imperativo de armonización y supletoriedad que del propio Concierto se desprenden.

Y centrándonos en lo que a este proceso incumbe la norma diferencial que se establece en el régimen sancionador de Bizkaia, reductora en un 40 por 100 de la sanción en caso de conformidad a la propuesta inspectora, frente al 30 por 100 previsto en la disposición común equivalente, no merece reproche desde dicho postulado de esencial unidad. Ello es así, en primer lugar porque toda diferencia «cualitativa» tendría que provenir al menos de una diferenciación cuantitativa de notable intensidad que no es tal cuando la incidencia sobre el monto total de la deuda tributaria por sanción se ve afectada en un 10 por 100. En segundo lugar, el conjunto de la institución jurídica permanece incólume —en ambos casos el supuesto es idéntico y remite a la medida de política tributaria

consistente en eximir de parte de la sanción pecuniaria cuando el sujeto pasivo colabora en el procedimiento de comprobación e investigación de las bases tributarias mediante un acto jurídico de allanamiento y renuncia a posteriores reacciones impugnatorias—, por lo que no se produce tampoco una desnaturalización de objeto, fines, y cometidos de la figura. En tercer lugar, no concurre una alteración de la posición jurídica fundamental de los sujetos —relevante en términos de los artículos 31.1, 129 y 149.1.1 CE, en relación con el artículo 4 c) del Concierto—, según que estén sometidos a uno u otro régimen sancionador, pues no afecta a la primaria obligación de contribuir, sino a un relativo mayor estímulo normativo para adoptar una siempre libre y opcional conducta de colaboración con la Administración tributaria, traducida en términos de un menor gravamen por sanción y no de exención de cuotas propiamente dichas, lo que aleja notablemente tal reducción del núcleo de aquellas posiciones jurídicas básicas.

CUARTO.—En consecuencia, separándose el Tribunal en lo inevitable de los criterios que expone la sentencia invocada tanto por razón de cambios normativos de mayor fuerza vinculante que cualquier precedente o decisión jurisdiccional previa, como por causa de hacerse ahora una concreta especificación al caso de la doctrina constitucional antedicha, que en la sentencia de 31 de diciembre de 1998 aparece citada en términos más abstractos y de simple corroboración argumentativa secundaria, no se aprecia fundamento bastante para anular la disposición recurrida, por lo que el recurso ha de decaer, sin hacerse especial imposición de costas —artículo 139.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto en nombre de la Administración General del Estado contra el artículo 6 del Decreto Foral de la Diputación de Bizkaia, 19/1999, de 2 de marzo (BOB núm. 58, de 26-3-1999), en la parte que incorpora el artículo 60 bis, apartado 7, al Reglamento de Inspección aprobado por Decreto Foral 64/1987, de 9 de junio, y confirmamos dicha disposición en el particular combatido, sin hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-85

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de enero de 2000

Recurso: Contencioso-administrativo nº 418/1999

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 6
- Art. 21

Voces:

- Competencia exclusiva del Estado
- No residentes
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes

En la Villa de Bilbao, a veinte de enero de dos mil.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 418/1999 y seguido por el procedimiento ordinario Ley 1998, en el que se impugna: el artículo 4 de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandadas Juntas Generales de Guipúzcoa representada por la Procuradora doña Begoña U. A. y dirigida por el Letrado don Ignacio Ch.

Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora doña Begoña U. A. y dirigida por el Letrado don Ignacio Ch.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 26 de febrero de 1999 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el artículo 4 de la Norma Foral de Guipúzcoa

8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas; quedando registrado dicho recurso con el número 418/1999.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho del art. 4 y de la disposición derogatoria de la Norma Foral 8/1998.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda formulada de adverso confirmando en todos sus extremos el art. 4 de la disposición derogatoria de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, por ser ajustada a Derecho.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 30-12-1999 se señaló el pasado día 11-1-2000 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración del Estado, son objeto de impugnación el artículo 4 de la Norma Foral de Guipúzcoa 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, que regula determinados supuestos especiales de obligación de contribuir y su disposición derogatoria, que deja expresamente en vigor las disposiciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativas a la obligación real de contribuir, contenidas en la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre, con fundamento en que la Diputación Foral de Guipúzcoa carece de competencia para regular el régimen jurídico de los tributos relativos a los no residentes, a tenor de lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley del Concierto Económico, en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

Las Juntas Generales y la Diputación Foral de Guipúzcoa, partes demandada y codemandada, se oponen a los fundamentos alegados por el Abogado del Estado y niegan que los preceptos objeto de impugnación sean contrarios a Derecho.

SEGUNDO.—Se plantea como única cuestión la relativa a determinar si el órgano competente del Territorio Histórico de Guipúzcoa, esto es, las Juntas Generales, se han excedido en el ejercicio de la competencia que les reconoce en materia tributaria la Ley del Concierto Económico, en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, al aprobar la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 4 regula determinados supuestos especiales de obligación de contribuir, y su disposición derogatoria deja en vigor las disposiciones del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativas a la obligación real de contribuir, contenidas en la Norma Foral 13/1991, de 27 de noviembre.

Para aproximarnos a la cuestión, conviene examinar primeramente el contenido de los preceptos que resultan de aplicación en orden a perfilar el reparto de competencias que se opera por virtud de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo artículo 6, al relacionar las competencias exclusivas del Estado, incluye entre aquéllas la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español; delegando la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos a que se refiere el párrafo anterior en la Diputación Foral competente conforme a lo previsto en el presente Concierto Económico. El artículo 7 de la misma Ley, al determinar la normativa aplicable y los puntos de conexión, dispone, en su apartado Uno, que, conforme a la regla segunda del artículo sexto del presente Concierto Económico, y en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos residentes en el extranjero tributarán por obligación real a la Diputación Foral competente por razón del territorio por las rentas obtenidas en dicho territorio. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, en su artículo 8, incluye entre los contribuyentes por este impuesto, además de a las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, a las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo siguiente, que establece reglas para determinar la residencia habitual en territorio español, en cuanto disponen, en lo que ahora interesa, que, a los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma (a), miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos (b), titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero (c), y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular (d); con las excepciones del núm. 2 de dicho apartado 2; estableciendo, así, un punto de conexión distinto al de la residencia habitual en territorio español, pero equiparado a él, a efectos de sujeción a este Impuesto por obligación personal. La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, norma que regula, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por «obligación real de contribuir», como dice su Exposición de Motivos, en su artículo 3, dispone que el impuesto se rige por la presente Ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda, y, en su artículo 5, dice que son contribuyentes por este impuesto las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al art. 6 de esta Ley, que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (a), así

como las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 del art. 9 de la Ley 40/1998 (b), por razones de reciprocidad; estableciendo el artículo 6 que la residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el art. 9 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y en el apartado 3 del art. 8 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Del anterior examen normativo pueden extraerse ya algunas conclusiones del orden de que las personas que no sean residentes en territorio español por alguna de las razones que se contemplan en los apartados 2 y 3 del artículo 8 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, son, sin embargo, contribuyentes por este Impuesto y no por el específico de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, norma que regula, como se ha dicho, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por «obligación real de contribuir», para la que tiene competencia reguladora exclusiva el Estado, conforme a la regla segunda del artículo 6 de la Ley del Concierto Económico. Y, si ello es así, la segunda conclusión alcanzable será que dicha regulación, es decir, la de las situaciones que se contemplan en los apartados 2 y 3 del artículo 8 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, no puede quedar condicionada a la regla segunda del reiterado artículo 6 de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por cuanto que se refiere, para establecer la competencia reguladora exclusiva del Estado, específicamente a supuestos en que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español, y, por tanto, no sujetos por obligación personal sino real, lo que no puede predicarse de quienes no residen en territorio español por hallarse en alguno de los supuestos del artículo 8 (apartados 2 y 3) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que sí están sujetos al Impuesto por obligación personal. Avanzando más en el argumento anterior, cabe ya establecer que será el punto de conexión que contiene el artículo 7 de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, el que determinará la normativa aplicable a estos no residentes que contribuyen por obligación personal. Y en esta línea, se puede adelantar que dicho último precepto contempla dos supuestos claramente diferenciados, el de sujeción por obligación personal, para el que reconoce competencia normativa a las Diputaciones Forales cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco, y el de sujeción por obligación real para los sujetos pasivos residentes en el extranjero, respecto del que se distingue la competencia normativa, que será en exclusiva del Estado, por virtud de la regla 2ª del artículo 6 que invoca, y las facultades de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, que atribuye a la Diputación Foral que sea competente; precepto al que hace remisión implícita el artículo 4 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, cuyo apartado 2 advierte que lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Desde esta panorámica normativa, y descartado el motivo impugnatorio de la parte demandante, desde el planteamiento que propone el Abogado del Estado, la Norma Foral que se cuestiona al disponer que la misma se aplicará a las personas que habiendo estado sometidas a la normativa tributaria vizcaína de este Impuesto pasen a tener su residencia habitual en el extranjero, por su condición de «...», transcribiendo íntegramente el texto que se contiene en los apartados 2 y 3 del artículo 9 de la Ley

40/1998, de 9 de diciembre, y, así, atenerse al punto de conexión del artículo 7 de la Ley del Concierto Económico, sin innovar, de otro lado, el ordenamiento jurídico en sentido material, materialmente formaliza una disposición del Estado aplicable en territorio común, que no resulta infractora del Concierto Económico.

TERCERO.—Queda por verificar el control de legalidad de la disposición derogatoria única, de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, en cuanto que deja en vigor la Norma Foral 13/1991, de 27 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, en lo referente a la obligación real de contribuir.

Si, como se ha dicho en el fundamento jurídico anterior en interpretación de la normativa examinada, puede deducirse que es competencia exclusiva del Estado la regulación de todos los Tributos, en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español (art. 6.2 LCE), careciendo, por tanto, de competencia en este ámbito los Territorios Históricos, claro parece que la Norma Foral combatida no altera dicha distribución competencial con no derogar la anterior regulación foral de la obligación real de contribuir, de una parte, porque con tal derogación no introduce novación alguna en el ordenamiento jurídico, ni da vigencia a una norma que no la tenga, manteniendo un texto mimético al de la Ley 18/1991, de 6 de junio, por virtud de lo establecido en el artículo 7 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, y del que no puede decirse que sea contrario a derecho; de otra, porque la Norma Foral 13/1991, de 27 de noviembre (en lo que deja vigente la Norma Foral ahora cuestionada) no puede ahora ser impugnada bajo el falso presupuesto de que quedan reabiertos los plazos impugnatorios; final y fundamentalmente, porque si bien la Norma Foral 13/1991, de 27 de noviembre, se limitaba a formalizar la Ley 18/1991, de 6 de junio, siendo su contenido mero reflejo del de ésta, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, ha derogado (disp. derog. única.3) la Ley del IRPF de 1991, arrastrando en su derogación materialmente a la NF 13/1991, o lo que quedaba de ella vigente; siendo así que, por virtud de la Ley 38/1997, de 4 de agosto (art. 6.2) la competencia para regular todos los tributos relativos a los «no residentes» queda atribuida de forma exclusiva al Estado; exclusividad que priva a los Territorios Históricos incluso de la facultad de adaptar a la normativa del Territorio Histórico la disposición estatal o, como decimos, de foralizarla.

Corolario de lo anterior es que la disposición derogatoria cuestionada, con no infringir el ordenamiento jurídico, resulta una norma fútil por innecesaria.

CUARTO.—De cuanto ha quedado expuesto y ha sido razonado debe seguirse la desestimación del recurso interpuesto y la confirmación de la disposición general impugnada por no resultar contraria a Derecho.

Sin que haya lugar para la condena en las costas procesales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que debemos desestimar como así desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que

legalmente ostenta de la Administración del Estado, contra el artículo 4 y la disposición derogatoria de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, que declaramos conforme a derecho y, en consecuencia, confirmamos. Sin especial pronunciamiento sobre el pago de las costas procesales devengadas en esta instancia.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos con encuadernación de su original en el libro correspondiente lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

Ref. TSJPV-86

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de enero de 2000

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1483/1999

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 14
- Art. 21

Voces:

- Competencia exclusiva del Estado
- No residentes
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes

En la Villa de Bilbao, a veinte de enero de dos mil.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 1483/1999 y seguido por el procedimiento ordinario Ley 1998, en el que se impugna: la Norma Foral de Juntas Generales de Álava-Arabako Biltzar Nagusiak núm. 7/1999, de 19 de abril, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, a instancia de la Administración General del Estado.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava y Diputación Foral de Álava, representadas por el Procurador don Alfonso José B. R. y doña María Asunción L. O. respectivamente, y dirigidos por el Letrado don Enrique Ch. M. y don Jesús M^a C. I.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 29 de junio de 1999 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral de Juntas

Generales de Álava-Arabako Biltzar Nagusiak núm. 7/1999, de 19 de abril, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, a instancia de la Administración General del Estado; quedando registrado dicho recurso con el número 1483/1999.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, se declare la no conformidad a derecho de la Norma Foral 7/1999, con las excepciones apuntadas en cuanto a los preceptos no impugnados.

TERCERO.—En el escrito de contestación de las Juntas Generales de Álava, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso formulado por la Administración del Estado contra la Norma Foral 7/1999, de 19 de abril, declarando que la misma se ajusta a Derecho en su integridad y con imposición de las costas a la parte actora.

En el escrito de contestación de la Diputación Foral de Álava, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso formulado por la Administración del Estado contra determinados preceptos de la Norma Foral 7/1999, de 19 de abril.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala, y visto que ninguna de las partes ha solicitado la celebración de vista o de conclusiones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62.4 de la LJCA, el Tribunal estima procedente dejar los autos pendientes de señalamiento de votación y fallo para cuando por el turno establecido le corresponda.

QUINTO.—Por resolución de fecha 11-1-2000 se señaló el pasado día 18-1-2000 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Es materia de revisión en este proceso contencioso-administrativo la Norma Foral de Juntas Generales de Álava-Arabako Biltzar Nagusiak núm. 7/1999, de 19 de abril, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, a instancia de la Administración General del Estado, extendiéndose la impugnación a la práctica globalidad de la misma, con la excepción del Capítulo III («rentas obtenidas mediante establecimiento permanente», artículos 15 a 22—, dentro del cual, no obstante se combaten también los artículos 17.1 y 18, apartados 1 y 2), y de la disposición transitoria única.

En fundamento del recurso, y tras ponerse de relieve que la Norma Foral combatida crea un nuevo gravamen específico de los No Residentes, tal como lo hace en el ámbito común la Ley de Cortes Generales 41/1998, de 9 de diciembre, sustituyendo con él la modalidad relativa a la «obligación real de contribuir» de los dos tributos personales —IRPF e Impuesto de Sociedades—, que ya había dado lugar al reparo de la Administración del Estado a través de los recursos pertinentes, se destaca cómo el artículo 6.Segunda del vigente Concierto Económico, en la redacción aprobada por Ley

38/1997, de 4 de agosto, consagra la competencia exclusiva del Estado en «la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica, que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español», siendo regla de la que sólo se registra la excepción del artículo 17.3, sobre el Impuesto de Sociedades en lo relativo a Entidades No Residentes con establecimiento permanente domiciliado en el País Vasco. De todo ello hace derivar el recurso que las Juntas Generales de Álava carezcan de competencia para aprobar normativa propia en la materia, con la salvedad expuesta, y ni tan siquiera para reproducir la común, por lo que dentro de la completa regulación del tributo que realiza la Norma Foral 7/1999, sólo encontrarían amparo en el actual Concierto Económico, aparte de los aspectos de gestión, la regulación afectante a las rentas obtenidas por personas jurídicas con establecimiento permanente.

Opone a tales argumentos la representación de las Instituciones Forales demandadas que el mismo artículo 2.3 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, define el ámbito de aplicación de ésta, «sin perjuicio de los regímenes tributarios forales» de Concierto y Convenio Económico del País Vasco y Navarra; que ambos textos son prácticamente iguales, y puede el Territorio Histórico de Álava regular los impuestos concertados adaptando los que son de normativa común para lograr un cuerpo normativo homogéneo y coherente con el resto del sistema foral tributario propio sin introducir innovaciones, como ocurre, por ejemplo, con el IVA, tributo concertado de normativa común. Igualmente se recuerda que la Regla Segunda del artículo 6 atribuye a las Diputaciones Forales la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de tales tributos de No Residentes.

SEGUNDO.—Sobre el tema litigioso principal del proceso que ha quedado así enunciado, esta Sala del País Vasco ha venido pronunciándose de modo más o menos tangencial en anteriores sentencias que venían a abordar la validez de otras disposiciones surgidas del Concierto Económico en su versión de 1997, y en las que ya se encontraba implicada la correcta interpretación del artículo 6.Segunda de dicho instrumento. Principalmente ha ocurrido lo anterior en cuantos asuntos han tomado como referencia indirecta la incorporación al Impuesto de Sociedades alavés del Título XI por virtud de la Norma Foral 13/1998, de 18 de mayo. Y decimos indirectamente puesto que, aún ya señalado al día de hoy, pende aún de resolución el recurso jurisdiccional en que dicha disposición introductoria de la «obligación real de contribuir» ha sido directamente impugnada —Autos 3352/1998—.

El punto clave de la controversia se sitúa en una interpretación sostenible de lo que establecen los dos sucesivos párrafos del artículo 6.Dos del vigente texto concertado, pues si el primero de ellos atribuye al Estado competencia exclusiva en la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad, con o sin personalidad jurídica, que no sea residente en territorio español, el segundo opta por atribuir competencia gestora a las Diputaciones Forales en torno a tales tributos, y la consecuente pregunta es la de qué tipo de encuadre representan o qué relación guardan dichas figuras con el sistema de los Territorios Históricos vascos.

Desde nuestro punto de vista, los tributos y gravámenes fiscales sobre No Residentes se encuentran, en general y a la par que las figuras del artículo 6.Primeras, fuera de la concertación, como así se desprende de la ubicación sistemática de la disposición del artículo 6, y de la propia mención que la Exposición de Motivos de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, hace en su párrafo segundo acerca de introducirse modificaciones «en el

régimen de la exacción de los tributos que gravan los rendimientos obtenidos por no residentes». La adición del inciso segundo sobre competencia exactora no representa, por tanto, que estemos ante un tributo concertado de normativa común, como el IVA, sino ante una figura no concertada o encabezada (con la peculiaridad excepcional del artículo 17.3), cuya gestión está cedida a las Diputaciones Forales (o como se dijera en la terminología de anteriores conciertos —así el alavés aprobado el 26 de noviembre de 1976—, atribuida a éstas en régimen de gestión administrativa), y que no forma parte, por ello, del sistema tributario propio de cada Territorio Histórico de acuerdo con el artículo 2.Uno.

La consecuencia que de lo anterior se deriva se tiene que poner en contraste con las facultades normativas que se reconocen en dicho precepto respecto del régimen tributario propio. Respecto de éstas, ya hemos tenido ocasión anterior de mencionar el criterio que la práctica y la jurisprudencia han consagrado, y así la STS de 12 de septiembre de 1996, en su F. segundo, y refiriéndose al concierto vigente hasta el año 2001, señala que, «reproduce como principio esencial e intemporal en su artículo 2, que "las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de sus territorios, el régimen tributario" ... pero a la vez ese precepto que expresa el fuero tributario se refleja, como no podía ser menos, de tres maneras distintas, según la naturaleza de los diversos tributos que se conciertan: a) (...); b) (...); y c) Tributos de normativa foral igual a la común o del Estado, que son fundamentalmente los impuestos indirectos sobre el consumo (IVA) y algunos conceptos concretos de los impuestos indirectos o sobre el tráfico patrimonial (letras de cambio, documentos de giro, constitución de sociedades y ampliación de capital, etc.) o ciertos aspectos de la gestión tributaria, como son las retenciones».

Por tanto, la normativa común que rige tales figuras concertadas o aspectos parciales de las mismas no tiene eficacia inmediata, al menos si hay interposición de disposiciones forales idénticas que la incorporen al ordenamiento foral, y ningún obstáculo de principio cabe oponer a esa transposición o «foralización» siempre que se esté ante figuras o categorías tributarias concertadas, e integrantes por ello del sistema tributario propio de los Territorios Históricos, pero, en cambio, quedarían fuera de esa enumeración de tres supuestos (después de la Ley 38/1997 ya fácilmente reconducible a sólo dos), los tributos no concertados respecto de los cuales el propio Concierto atribuye meras facultades gestoras no ya a los Territorios Históricos como sujetos territoriales de la potestad normativa, sino a las Diputaciones Forales.

Por tanto, se comparte en este punto el fundamento de la tesis del presente recurso, y la disposición estatal que rige el tributo, no constituye normativa común susceptible de forzosa recepción en el ámbito foral, transposición, o adaptación siquiera al contexto normativo de éste, sino normativa general de aplicación directa en dicho ámbito. Otras llamadas o reservas legislativas hechas al régimen de Concierto como la del artículo 2.3 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre (dejando ahora al margen la situación del Convenio de la Comunidad Foral de Navarra), no tienen más alcance que remitir a la hipotética, y a la postre cierta atribución competencial que en el vigente texto concertado se realiza en torno a los aspectos de gestión de este tributo, y, en su caso, de limitada regulación o subsunción personal en ciertos casos de los No Residentes en la normativa autónoma del IS.

TERCERO.—Acogible el recurso en lo fundamental, queda pendiente el examen de los preceptos específicos que se cuestionan dentro de un Capítulo, el III, que no merece cuestionamiento por parte de la Administración accionante.

El artículo 17.1 no es combatido por lo que expresamente establece de manera autónoma y directa, sino por las consecuencias del envío normativo que efectúa a otras disposiciones propias del Impuesto de Sociedades alavés, incluidas en la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio (de entre las que se menciona por la parte recurrente lo concerniente al régimen de los centros de dirección, coordinación y financieros), que habrían sido, junto con otras instituciones y reglas, materia de impugnación en otros procesos.

Ahora bien, no poniéndose en tela de juicio la posibilidad misma de enviar o remitir, en bloque o selectivamente, a la normativa autónoma del Impuesto de Sociedades, el examen de la validez de los preceptos y disposiciones a los que se llama queda en principio, confinado en el lugar procesal mismo en que han sido objeto de revisión, siempre, al menos, que la norma sobre No Residentes misma no tenga contenido propio susceptible de ser combatido.

Respecto del artículo 18, en sus apartados 1 y 2, se puede hacer una especial matización, pues mientras que el primero de ellos es una clara norma de envío a los artículos 25 y 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, a la que se añade una especificidad parcial para el artículo 26.2, pero sin comportar en ningún caso un precepto completo susceptible de ser enjuiciado separada y coherentemente en otro proceso distinto de aquel que se haya formulado contra la norma enviada, el párrafo 2 contiene una regla directa y completa sobre un elemento esencial del tributo de No Residentes, como es el del tipo de gravamen, que se cifra con carácter general en el 32,5%.

Ahora bien, teniendo en cuenta que ese tipo de gravamen es el general para los sujetos por obligación personal de contribuir en el Impuesto de Sociedades de Álava, y que como tal ha sido confirmado por sentencia núm. 707/1999, de 27 de septiembre, dictada por esta Sala en autos 4145/1996, vamos a recordar lo que hemos señalado en otras sentencias recientes (como la afectante a la Norma Foral 36/1998, de 17 de diciembre, de Ejecución Presupuestaria de 1999):

«El punto de partida de la controversia se tiene que situar en una interpretación armónica de lo que establecen los artículos 6.Dos y 17.Tres del vigente texto concertado, pues si el primero de ellos atribuye al Estado competencia exclusiva en la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad, con o sin personalidad jurídica, que no sea residente en territorio español, el segundo opta por definir como tributo concertado de normativa autónoma el IS, en su caso, para los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de entidades residentes en el extranjero (...) y lo que se destaca entonces es que una exención ignorada como tal por la legislación común sobre tributación de los no residentes —artículo 46.1 Ley 43/1995—, no obtiene cobertura en la habilitación indirecta que deriva del artículo 17.Tres Concierto Económico, pues servirá de soporte la misma —y exclusivamente en relación con los establecimientos permanentes—, para que éstos queden incluidos en la disciplina autónoma foral del tributo, lo que lleva como consecuencia inherente que, sin contar propiamente con competencia los Territorios Históricos para regular los tributos de los no residentes, la regulación de régimen foral del IS haga envío a las especialidades tributarias que les hayan de ser aplicadas a tales establecimientos permanentes residenciados en el País Vasco (por ejemplo, en materia de tipo impositivo general para dichas entidades del 32,5%, en vez del 35% del artículo 51.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre). La técnica puede ser aquí también, como más tarde veremos, la de "foralizar" en bloque la normativa común con incardinación en ella de las especialidades o remisiones a otras partes del texto articulado que hagan coherente la previsión del artículo 17.3 citado.

Pero lo que no tiene cabida por ese cauce es la introducción de preceptos innovadores del régimen común que, o bien se refieran por indistinción a los no residentes sin establecimiento permanente (sobre los que ninguna competencia normativa propia asiste), o bien, aún respecto de los que emplean tal establecimiento, cuando no se justifiquen por la especialidad del régimen autónomo foral del IS, de forma tal que lleven a la creación de un régimen distinto que el común en fricción con el artículo 6.Dos del Concierto (así ocurriría, en el ejemplo ya tomado, si se estableciese un tipo impositivo específico del 30% para los no residentes que operan mediante establecimiento permanente en territorio foral)».

Queda en dichos párrafos expuesto nuestro criterio al respecto, que hace expresa contemplación de la posibilidad de que los No Residentes con establecimiento permanente en Álava queden sujetos a un tipo de gravamen como el señalado en el artículo 18.2 de la disposición impugnada.

En consecuencia, el recurso no debe prosperar en cuanto a los singularizados preceptos que combate, dando lugar a la estimación parcial, aunque sustancial, del mismo en el modo que más adelante se detalla.

CUARTO.—No procede un especial pronunciamiento en costas —artículo 139.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que estimamos sustancialmente el recurso contencioso- administrativo interpuesto por la Abogacía del Estado frente a la Norma Foral de Juntas Generales de Álava-Arabako Biltzar Nagusiak, núm. 7/1999, de 19 de abril, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y declaramos contraria a derecho y anulamos dicha disposición foral, con la salvedad de su Capítulo III y disposición transitoria única, desestimando el recurso en lo demás y no haciendo imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-87

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de enero de 2000

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1335/1999

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 5
- Art. 7
- Art. 21

Voces:

- Competencia exclusiva del Estado
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración interna
- No residentes
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes
- Pagos a cuenta

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 15 de Junio de 1999 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra dos distintos apartados del Decreto Foral 56/1.999, de 30 de Marzo, sobre pagos a cuenta del IRPF aplicables a los rendimientos del trabajo personal; quedando registrado dicho recurso con el núm. 1335/99.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho del artículo 1.1 y del artículo 3.1.d) del Decreto Foral 56/1999, de 30 de marzo.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el presente recurso.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala, y visto que ninguna de las partes ha solicitado la celebración de vista o de conclusiones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo

62.4 de la LJCA, el Tribunal estima procedente dejar los autos pendientes de señalamiento de votación y fallo para cuando el turno establecido le corresponda.

QUINTO.—Por resolución de fecha 11/01/2000 se señaló el pasado día 18/01/2000 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se atacan en este recurso promovido por la representación orgánica de la Administración del Estado dos distintos apartados del Decreto Foral 56/1999, de 30 de Marzo, sobre pagos a cuenta del IRPF aplicables a los rendimientos del trabajo personal.

El primero se contrae al artículo 1.1, al que se achaca una doble infracción.

De una parte supondría una extralimitación por ser unilateral creación de un "punto de conexión" no previsto por el Concierto Económico, al imponer la aplicación de la normativa sobre retenciones del trabajo personal a todos los contribuyentes a los que se aplique el impuesto del Territorio Histórico de Bizkaia. De otra, con ello se infringe el principio de coordinación, armonización y colaboración con el Estado y las restantes Diputaciones Forales que no lo han regulado. —Artículo Tercero. Uno, apartados 3 y 4—.

Opone la Diputación demandada que este es el criterio que más ajusta las retenciones a la cuota, y también el pactado entre las partes concertantes respecto de otras materias.

En este punto es de destacar que la modificación del Concierto aprobada por Ley 38/1997, de 4 de Agosto, ha suprimido la preexistente regla de armonización del apartado 3 del artículo 4, según la cual, se exigirían iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En la actualidad el artículo lo, distribuye entre las Diputaciones Forales correspondientes y la Administración del Estado la competencia para exigir tales retenciones, según distintos puntos de conexión, pero nada específico dice acerca de la normativa de carácter sustantivo y procedimental por la que dichas retenciones han de regirse.

Lo que el artículo 1.1 impugnado incorpora no es entonces un nuevo "punto de conexión" para distribuir las competencias exactoras, (a ellos reconduce el artículo 1.2 no impugnado), sino la mera proclamación de cual es la normativa aplicable en materia de retenciones, como una figura más dentro de la regulación del tributo. Y dado que se trata de un tributo de "normativa autónoma" para los residentes habituales en cada territorio foral del País Vasco, —artículo 7. Uno—, sin hacerse excepción o reserva alguna material en cuanto a los sujetos pasivos que sean residentes, (como la anteriormente existente ya mencionada), no puede decirse que se esté haciendo ejercicio de competencias reguladoras o normativas "fuera" de la concertación, pues el IRPF es hoy un impuesto innegablemente concertado con ese alcance y extensión.

No ocurre en suma, que se esté creando indebidamente un "punto de conexión" sino que, en defecto de regla de la concertación que especifique o armonice la normativa sobre retenciones, la proyección natural de dicha concertación es justamente la que el

Decreto Foral extrae, y es por el contrario la pretensión del recurso la que deja sin respuesta el por qué o en base a que título debiera de ser de otro modo.

Cuestión distinta es la de la aquí inabordable oportunidad de dicha regulación en tanto suponga en la teoría y en la práctica la necesaria aplicación de la normativa vizcaína por parte de retenedores públicos y privados actuantes en ámbitos sujetos a normativa distinta por razón de aquellos puntos de conexión. Frente a esto, —que es algo que el recurso ni siquiera plantea—, se alza la enunciación de ventajas técnicas generales que escuetamente presenta la Administración demandada, y que como decimos no pueden servir de razón decisoria del recurso.

Y lo mismo cabe decir de la referencia a un déficit de coordinación entre los tres Territorios Históricos en este punto, traído de la mano del artículo 32 del Concierto, pues la cuestión queda remitida a una normatividad a emanar del Parlamento Vasco, —artículo 41.2.a) EAPV y artículo 3.1.4 concierto—, que no cuenta con reglas sustantivas fijas de armonización de la normativa de los diversas Haciendas Forales que puedan ser objetivamente invocadas como infringidas, pues en lo que respecta a la Ley 3/1989, de 30 de Mayo, por la que se regula esta materia, —y además de la peculiaridad que establecen los artículos 8 y 9 respecto de los retenedores en este impuesto—, no se establece sino un procedimiento de aplicación de las leyes armonizadoras por medio de informes, en su caso, del órgano de coordinación Tributaria, que suponen obligaciones formales o adjetivas de las Instituciones Forales, pero no así un contenido predeterminado de sus disposiciones, ni, como en este caso se pretendería, la prevalencia de unas sobre otras en caso de no resultar coincidentes.

SEGUNDO.—Desestimable el recurso en cuanto a su primer capítulo, se examina ahora lo concerniente al artículo 3.1.d), en tanto establece la obligación de practicar retenciones por parte de personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes que operen en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, en tanto satisfagan rendimientos del trabajo que constituyan gasto deducible en los dos tributos personales. Y se cuestiona por la Abogacía del Estado el contenido del precepto porque incluye entre los obligados a retener o ingresar a cuenta a las personas físicas y jurídicas no residentes en territorio español que operen en él sin establecimiento permanente, e infringirá así, por incompetencia, el artículo 6. Segunda del vigente instrumento de concertación fiscal, que otorga al Estado competencia exclusiva para regular los tributos en que el sujeto pasivo no sea residente.

Señala la representación procesal de la Diputación demandada que la disposición impugnada ha sido ya derogada por el Decreto Foral 146/1.999, de 7 de septiembre, que aprueba el Reglamento sobre la renta de los no residentes, siendo de aplicación la doctrina que invoca sobre la extinción del proceso por falta de objeto.

En puridad, tema muy similar al de fondo ha sido ya examinado por esta Sala en anteriores ocasiones y se ha manifestado en ellas que, prestando atención a los preceptos afectados, el artículo 3.1.d), lo que establece es la obligación de los no residentes de practicar retenciones o ingresar a cuenta en relación con el I.R.P.F. con motivo de satisfacer rendimientos sometidos a dicho tributo. Y si esto es así, lo que hace dicho precepto impugnado es precisamente establecer la condición de retenedores de tales entidades no residentes y transformarlas en "obligados tributarios" por deuda propia. Si se tiene en cuenta que el Concierto Económico reserva al Estado la competencia normativa en los tributos en que tales no residentes aparezcan como sujeto pasivo a título de contribuyente o sustituto, habrá de interpretarse si esa exclusividad competencial alcanza o no al régimen del retenedor no residente.

Y así es pues, de conformidad con el artículo 32 de la Ley General Tributaria y concordante Norma Foral de Bizkaia, y aunque no con el carácter de "sustitución total" que imperaba en los antiguos impuestos de producto sobre determinadas fuentes de renta vigente con anterioridad a la reforma tributaria operada por Ley 50/1977, de 14 de Noviembre, la entidad que satisface rendimientos dinerarios o en especie y viene obligada a realizar el ingreso a cuenta, es indudablemente un sujeto pasivo por sustitución, categoría esta que se aplica especialmente, "a quienes se hallan obligados por ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente", y equivalencia que, con lo discutible doctrinalmente que pueda resultar, corrobora la jurisprudencia en SSTs. como la de 27 de Mayo de 1988, 23 de Junio de 1990, o 20 de Enero de 1995.

Lo anterior conduciría a la anulación del precepto impugnado, pero debe también traerse a colación la doctrina que esta misma Sala ha debido tener en cuenta en ocasiones anteriores para apreciar o no la terminación anormal del proceso, remitiéndonos especialmente a la formulación más sistemática de la misma en diversas resoluciones del Tribunal Constitucional, —SSTC. 385/1993, de 23 de Diciembre, 196/1997, de 13 de Noviembre, o, más recientemente aún el ATC 139/1998, de 16 de Junio—, y en determinadas sentencias del Tribunal Supremo, como la de 23 de Junio de 1997, entre otras.

De ellas hemos de prestar atención especial a la doctrina general que a este particular expresan en cuanto al recurso de inconstitucionalidad, como "recurso abstracto y orientado a la depuración objetiva del ordenamiento", (dejando al margen cuantas peculiaridades afectan a otros procesos constitucionales como la "cuestión de inconstitucionalidad", o el "conflicto de competencias"), pues a su misma caracterización responde el recurso directo frente a disposiciones administrativas generales previsto por el artículo 39 LJCA de 27 de Diciembre de 1.956, (hoy, artículos 25 y 26 Ley 29/1998, de 13 de Julio), y procede asumir en palabras del T.C. que, "... la pérdida sobrevenida de la vigencia del precepto legal controvertido habrá de ser tenida en cuenta por este Tribunal para apreciar si la misma conlleva... la exclusión de toda aplicabilidad de la ley, (pues), si así fuera, no habría sino que reconocer que desapareció al acabar su vigencia el objeto de este proceso constitucional que, por sus notas de abstracción y objetividad, no puede hallar su exclusivo sentido en la eventual remoción de las situaciones jurídicas creadas en aplicación de la ley, acaso inconstitucional. (artículo 40.1 LOTC). Por consiguiente, carece de sentido tratándose de un recurso de inconstitucionalidad pronunciarse sobre normas que el mismo legislador ha expulsado ya de dicho ordenamiento de modo total, sin ultraactividad".

Sin embargo, no se está en el presente caso en dicha situación, pues el Decreto Foral 146/1.999, de 7 de Septiembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, (B.O.B. nº 187, de 28 de Septiembre), no regula dicha materia de las retenciones y pagos a cuenta desde el punto de vista de la obligación activa de retener a cargo del indicado no residente, es decir, como retenedor o sustituto, sino exclusivamente, y en su Capítulo V, artículos 12 a 20, como retenido pasivo u obligado a realizar pagos a cuenta y fraccionados. En suma, se trata en dicha disposición de las retenciones y pagos fraccionados referidos a dicho nuevo tributo, y no de las del IRPF de residentes como es el caso en la disposición enjuiciada, y ello tiene obvio reflejo en la Disposición Derogatoria, que no alude al Decreto Foral que ahora nos ocupa.

TERCERO.—No se aprecia motivo legalmente determinante de una especial imposición de costas. —Artículo 139.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente.

FALLO

Que estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la abogacía del estado en la representación de su administración general, contra los artículos 1.1 y 3.1, en su apartado d), del Decreto Foral de Bizkaia 5611.999, de 30 de Marzo, sobre pagos a cuenta del IRPF aplicables a los rendimientos del trabajo personal, y declaramos disconforme a derecho y anulamos el indicado inciso d) del artículo 3.1, desestimándolo en lo demás, sin hacer imposición de costas.

Y, así por esta nuestra Sentencia de la que se dejara certificación literal en los autos con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo, pronunciamos, mandamos y firmamos. Enrique Torres y López de Lacalle.- Luis Javier Murgoitio Estefanía.- Roberto Sáiz Fernández.

Ref. TSJPV-88

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de enero de 2000

Recurso: Contencioso-administrativo nº 419/1999

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 6
- Art. 21

Voces:

- Competencia exclusiva del Estado
- No residentes
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes

En la Villa de Bilbao, a veinte de enero de dos mil.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 419/1999 y seguido por el procedimiento ordinario Ley 1998 en el que se impugna: el artículo 4 de la Norma Foral de Vizcaya 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, y su Disposición Derogatoria.

Son partes en dicho recurso: como recurrente administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia y Diputación Foral de Bizkaia, representadas por la Procuradora doña María Begoña P. T., y doña María Begoña P. T., respectivamente, y dirigida por el Letrado don José Luis A. G., y don José Luis E. M.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 26 de febrero de 1999 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que El Abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el artículo 4 de la Norma Foral de Vizcaya 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas

Físicas, y su Disposición Derogatoria; quedando registrado dicho recurso con el número 419/1999.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que, estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho del art. 4 y de la Disposición Derogatoria de la Norma Foral 10/1998.

TERCERO.—En el escrito de contestación de las Juntas Generales de Bizkaia, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda y confirme, por ser ajustados a Derecho en todos sus extremos, los artículos recurridos de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con expresa imposición de costas.

En el escrito de contestación de la Diputación Foral de Bizkaia, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el presente recurso.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala, y visto que ninguna de las partes ha solicitado la celebración de vista o de conclusiones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62.4 de la LJCA, el Tribunal estima procedente dejar los autos pendiente de señalamiento de votación y fallo para cuando por el turno establecido le corresponda.

QUINTO.—Por resolución de fecha 30-12-1999 se señaló el pasado día 11-1-2000 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración del Estado, son objeto de impugnación el artículo 4 de la Norma Foral de Vizcaya 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, que regula determinados supuestos especiales de obligación de contribuir y su Disposición Derogatoria, que deja expresamente en vigor las disposiciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativas a la obligación real de contribuir, contenidas en la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, con fundamento en que la Diputación Foral de Vizcaya carece de competencia para regular el régimen jurídico de los tributos relativos a los no residentes, a tenor de lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley del Concierto Económico, en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

Las Juntas Generales y la Diputación Foral de Vizcaya, partes demandada y codemandada, oponen, con carácter previo, la concurrencia de una causa de inadmisibilidad del recurso fundada en la falta de jurisdicción de este Tribunal; y respecto de los preceptos objeto de impugnación señalados, niegan su disconformidad a Derecho.

SEGUNDO.—Siguiendo el orden de las cuestiones suscitadas por las partes que intervienen en el proceso, que, además, se atiende al interés procesal de examinar primeramente aquellas cuya estimación pudiera suponer obstáculo para el análisis de las demás cuestiones de fondo que integran el debate, debe puntualizarse respecto de la que se anuda a la falta de jurisdicción para revisar disposiciones generales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos que conforman la Comunidad Autónoma del País Vasco, que este Tribunal ya tiene expresado, como criterio, que se mantiene vigente en la actualidad, que la Constitución Española despeja cualquier duda, al decir que las Cortes Generales, como representantes del pueblo español (artículo 66.1) —en el que reside la soberanía nacional y del que emanan los poderes del Estado (artículo 1.2)— ejercen la potestad legislativa del Estado (artículo 66.2), sólo sujeta a control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional (artículo 161.1), y, de igual manera, el Estatuto de Autonomía del País Vasco dispone que el Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa (artículo 25), así como que las Leyes del Parlamento Vasco solamente se someterán al control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional; y, aún, la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, de forma taxativa y contundente, declara que, en todo caso, la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (artículo 6.2). Resulta de ello claro que las Normas Forales no pueden quedar situadas en el mismo plano que las normas con rango de Ley, bien sean del Estado, bien de la Comunidad Autónoma, como así se asume en la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre elección, organización régimen y funcionamiento de las Instituciones Forales del Territorio Histórico de Vizcaya, al disponer que las Instituciones y los Órganos Forales del Territorio Histórico de Vizcaya actuarán, en el ejercicio de sus competencias privativas, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (artículo 2); y que las disposiciones de carácter general emanadas de las Juntas Generales, que se denominarán Normas Forales, son superiores en rango a los Decretos de la Diputación Foral, así como que dichas normas están sujetas al control de legalidad.

Y si las Normas Forales, no pueden equipararse en cuanto a rango ni, expresado en términos generales y salvado el principio de competencia, en cuanto a fuerza vinculante, a la Ley, necesariamente habrá que situarlas en un nivel distinto al que ocupan aquéllas, de suerte tal que, siguiendo el orden de fuentes del Derecho que se desprende del propio texto Constitucional, será el espacio formal que ocupan las normas con rango inferior a la Ley, esto es, los reglamentos, el que habrán de compartir las normas forales emanadas de las Juntas Generales.

La potestad reglamentaria viene atribuida por la Constitución al Gobierno (artículo 97) y su control de legalidad corresponde a los Tribunales (artículo 106), en su desarrollo, el artículo 8 de la Ley 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, el artículo 1 de la Ley de 27 de diciembre de 1956, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y su correlativo de la nueva Ley Jurisdiccional, de 13 de julio de 1998, se expresan en términos similares y refiriéndose ya al orden contencioso-administrativo.

La Disposición Adicional primera de la Ley de 13 de julio de 1998, en referencia a las competencias de atribución que contiene el apartado 3, letra a) del artículo 1 de dicha Ley, establece matices, en el sentido de incluir entre las materias que se sitúan en el ámbito de conocimiento de los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo los actos y disposiciones en materia de personal, administración y gestión patrimonial sujetos al derecho público adoptados por los órganos competentes de las Juntas Generales de los Territorios Históricos.

La parte demandada interpreta el precepto en la idea de que queda excluida la revisión por los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo de las disposiciones generales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos no referidas a las materias expresamente recogidas en la letra a) del apartado 3 del artículo 1 LJCA —personal, administración y gestión patrimonial sujetos al derecho público—.

Sin embargo, debe puntualizarse que la atribución de competencias que se hace respecto de los órganos competentes del Congreso de los Diputados, del Senado, del Tribunal Constitucional, del Tribunal de Cuentas y del Defensor del Pueblo, así como de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y de las instituciones autonómicas análogas al Tribunal de Cuentas y al Defensor del Pueblo, en las materias que se especifican, viene justificada, en la Exposición de Motivos de la propia Ley Jurisdiccional —en cuya parte II, en referencia al ámbito y extensión de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dice que «Respetando la tradición y de conformidad con el art. 106.1 de la Constitución, se le asigna el control de la potestad reglamentaria y de la legalidad de la actuación administrativa sujeta a Derecho Administrativo»; y, más adelante que «En primer lugar, era necesario actualizar el concepto de Administración pública válido a los efectos de la Ley, en atención a los cambios organizativos que se han venido produciendo y en conexión con lo que disponen otras Leyes. También era imprescindible confirmar en ésta la sujeción al enjuiciamiento de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de actos y disposiciones emanados de otros órganos públicos que no forman parte de la Administración, cuando dichos actos y disposiciones tienen, por su contenido y efectos, una naturaleza materialmente administrativa. Sin intención de inmiscuirse en ningún debate dogmático, que no es tarea del legislador, la Ley atiende a un problema práctico, consistente en asegurar la tutela judicial de quienes resulten afectados en sus derechos o intereses por dichos actos y disposiciones, en casi todo semejantes a los que emanan de las Administraciones públicas»—, y, además, la propia legislación reguladora de dichos entes excluye del control jurisdiccional los productos típicos de ellos emanados en el ejercicio de sus funciones constitucionales —arts. 153 y 161 CE; arts. 2, 3 y 93 de la LO 2/1979, de 3 de octubre; art. 1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas; art. 25 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco; art. 54 CE y Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril—. La normativa específica que es de aplicación al ámbito de actuación de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, a diferencia de la de los entes anteriormente referidos, no contiene reglas excluyentes del control jurisdiccional de su actuación normativa, sino que somete las normas forales al control de legalidad —art. 5 de la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las Instituciones Forales del Territorio Histórico de Vizcaya—.

Criterio el expuesto cuya aplicación inevitablemente comporta el rechazo de la causa de inadmisión planteada por las Administraciones demandada y codemandada.

TERCERO.—Despejado procesalmente el camino para el control de legalidad de los preceptos impugnados, se plantea como única cuestión la relativa a determinar si el órgano competente del Territorio Histórico de Vizcaya, esto es, las Juntas Generales, se han excedido en el ejercicio de la competencia que les reconoce en materia tributaria la Ley del Concierto Económico, en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, al aprobar la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 4 regula determinados supuestos especiales de obligación de contribuir, y su Disposición Derogatoria deja en vigor las disposiciones

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativas a la obligación real de contribuir, contenidas en la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre.

Para aproximarnos a la cuestión, conviene examinar primeramente el contenido de los preceptos que resultan de aplicación en orden a perfilar el reparto de competencias que se opera por virtud de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuyo artículo 6, al relacionar las competencias exclusivas del Estado, incluye entre aquéllas la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español; delegando la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos a que se refiere el párrafo anterior en la Diputación Foral competente conforme a lo previsto en el presente Concierto Económico. El artículo 7 de la misma Ley, al determinar la normativa aplicable y los puntos de conexión, dispone, en su apartado Uno, que, conforme a la regla segunda del artículo sexto del presente Concierto Económico, y en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos residentes en el extranjero tributarán por obligación real a la Diputación Foral competente por razón del territorio por las rentas obtenidas en dicho territorio. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, en su artículo 8, incluye entre los contribuyentes por este impuesto, además de a las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, a las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo siguiente, que establece reglas para determinar la residencia habitual en territorio español, en cuanto disponen, en lo que ahora interesa, que, a los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma (a), miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos (b), titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismo, internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero (c), y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular (d); con las excepciones del núm. 2 de dicho apartado 2; estableciendo, así, un punto de conexión distinto al de la residencia habitual en territorio español, pero equiparado a él, a efectos de sujeción a este Impuesto por obligación personal. La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, norma que regula, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por «obligación real de contribuir», como dice su Exposición de Motivos, en su artículo 3, dispone que el impuesto se rige por la presente Ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda, y, en su artículo 5, dice que son contribuyentes por este impuesto las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al art. 6 de esta Ley, que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (a), así

como las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 del art. 9 de la Ley 40/1998 (b), por razones de reciprocidad; estableciendo el artículo 6 que la residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el art. 9 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y en el apartado 3 del art. 8 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Del anterior examen normativo pueden extraerse ya algunas conclusiones del orden de que las personas que no sean residentes en territorio español por alguna de las razones que se contemplan en los apartados 2 y 3 del artículo 8 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, son, sin embargo, contribuyentes por este Impuesto y no por el específico de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, norma que regula, como se ha dicho, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por «obligación real de contribuir», para la que tiene competencia reguladora exclusiva el Estado, conforme a la regla segunda del artículo 6 de la Ley del Concierto Económico. Y, si ello es así, la segunda conclusión alcanzable será que dicha regulación, es decir, la de las situaciones que se contemplan en los apartados 2 y 3 del artículo 8 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, no puede quedar condicionada a la regla segunda del reiterado artículo 6 de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por cuanto que se refiere, para establecer la competencia reguladora exclusiva del Estado, específicamente a supuestos en que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español, y, por tanto, no sujetos por obligación personal sino real, lo que no puede predicarse de quienes no residen en territorio español por hallarse en alguno de los supuestos del artículo 8 (apartados 2 y 3) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que si están sujetos al Impuesto por obligación personal. Avanzando más en el argumento anterior, cabe ya establecer que será el punto de conexión que contiene el artículo 7 de la Ley 37/1998, de 4 de agosto, el que determinará la normativa aplicable a estos no residentes que contribuyen por obligación personal. Y en esta línea, se puede adelantar que dicho último precepto contempla dos supuestos claramente diferenciados, el de sujeción por obligación personal, para el que reconoce competencia normativa a las Diputaciones Forales cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco, y el de sujeción por obligación real para los sujetos pasivos residentes en el extranjero, respecto del que se distingue la competencia normativa, que será en exclusiva del Estado, por virtud de la regla 2ª del artículo 6 que invoca, y las facultades de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, que atribuye a la Diputación Foral que sea competente; precepto al que hace remisión implícita el artículo 4 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, cuyo apartado 2 advierte que lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Desde esta panorámica normativa, y descartado el motivo impugnatorio de la parte demandante, desde el planteamiento que propone el Abogado del Estado, la Norma Foral que se cuestiona al disponer que la misma se aplicará a las personas que habiendo estado sometidas a la normativa tributaria vizcaína de este Impuesto pasen a tener su residencia habitual en el extranjero, por su condición de «...», transcribiendo íntegramente el texto que se contiene en los apartados 2 y 3 del artículo 9 de la Ley

40/1998, de 9 de diciembre, y, así, atenerse al punto de conexión del artículo 7 de la Ley del Concierto Económico, sin innovar, de otro lado, el ordenamiento jurídico en sentido material, materialmente foraliza una disposición del Estado aplicable en territorio común, que no resulta infractora del Concierto Económico.

CUARTO.—Queda por verificar el control de legalidad de la Disposición Derogatoria Única, de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, en cuanto que deja en vigor la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, en lo referente a la obligación real de contribuir.

Si, como se ha dicho en el fundamento jurídico anterior en interpretación de la normativa examinada, puede deducirse que es competencia exclusiva del Estado la regulación de todos los Tributos, en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español (art. 6.2 LCE), careciendo, por tanto, de competencia en este ámbito los Territorios Históricos, claro parece que la Norma Foral combatida no altera dicha distribución competencial con no derogar la anterior regulación foral de la obligación real de contribuir, de una parte, porque con tal derogación no introduce novación alguna en el ordenamiento jurídico, ni da vigencia a una norma que no la tenga, manteniendo un texto mimético al de la Ley 18/1991, de 6 de junio, por virtud de lo establecido en el artículo 7 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, y del que no puede decirse que sea contrario a derecho; de otra, porque la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre (en lo que deja vigente la Norma Foral ahora cuestionada) no puede ahora ser impugnada bajo el falso supuesto de que quedan reabiertos los plazos impugnatorios; final y fundamentalmente, porque si bien la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, se limitaba a foralizar la Ley 18/1991, de 6 de junio, siendo su contenido mero reflejo del de ésta, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, ha derogado (disp. derog. única.3) la Ley del IRPF de 1991, arrastrando en su derogación materialmente a la NF 7/1991, o lo que quedaba de ella vigente; siendo así que, por virtud de la Ley 37/1998, de 4 de agosto (art. 6.2) la competencia para regular todos los tributos relativos a los «no residentes» queda atribuida de forma exclusiva al Estado; exclusividad que priva a los Territorios Históricos incluso de la facultad de adaptar a la normativa del Territorio Histórico la disposición estatal o, como decimos, de foralizarla.

Corolario de lo anterior es que la Disposición Derogatoria cuestionada, con no infringir el ordenamiento jurídico, resulta una norma fútil por innecesaria.

QUINTO.—De cuanto ha quedado expuesto y ha sido razonado debe seguirse la desestimación del recurso interpuesto y la confirmación de la disposición general impugnada por no resultar contraria a Derecho.

Sin que haya lugar para la condena en las costas procesales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que debemos desestimar como así desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que

legalmente ostenta de la Administración del Estado, contra el artículo 4 y la disposición derogatoria de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, que declaramos conforme a derecho y, en consecuencia, confirmamos. Sin especial pronunciamiento sobre el pago de las costas procesales devengadas en esta Instancia.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-89

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de enero de 2000

Recurso: Contencioso-administrativo nº 947/1999

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 7
- Art. 21

Voces:

- Competencia exclusiva del Estado
- No residentes
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Pagos a cuenta
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes

En la Villa de Bilbao, a veintiuno de enero de dos mil.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 947/1999 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 1998, en el que se impugna: el artículo 3, apartado 1, letras c) y d), y apartado 2, del Decreto Foral de Álava 16/1999, de 23 de febrero, «por el que se aprueban las retenciones e ingresos a cuenta a realizar sobre los rendimientos del trabajo, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representado y dirigido por el Abogado del Estado.

Como demandada Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora doña María Asunción L. O., y dirigida por el Letrado don Jesús M^a C. I.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 3 de mayo de 1999 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el artículo 3, apartado 1,

letras c) y d), y apartado 2, del Decreto Foral de Álava 16/1999, de 23 de febrero, «por el que se aprueban las retenciones e ingresos a cuenta a realizar sobre los rendimientos del trabajo, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; quedando registrado dicho recurso con el número 947/1999».

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la nulidad del artículo 3, apartado 1, letras c) y d) y del apartado 2 del Decreto Foral 16/1999.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso formulado por la Administración del Estado contra determinados apartados del artículo 3 del Decreto Foral del Consejo de Diputados 16/1999, de 23 de febrero, por el que se aprobó la normativa reguladora de las retenciones e ingresos a cuenta a realizar sobre los rendimientos de trabajo en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala, y visto que ninguna de las partes ha solicitado la celebración de vista o de conclusiones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62.4 de la LJCA, el Tribunal estima procedente dejar los autos pendientes de señalamiento de votación y fallo para cuando el turno establecido le corresponda.

QUINTO.—Por resolución de fecha 11-1-2000 se señaló el pasado día 18-1-2000 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso-administrativo el Abogado del Estado impugna el artículo 3, apartado 1, letras c) y d), y apartado 2, del Decreto Foral de Álava 16/1999, de 23 de febrero, «por el que se aprueban las retenciones e ingresos a cuenta a realizar sobre los rendimientos del trabajo, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Se cuestiona por la Abogacía del Estado el contenido de las letras c) y d) del apartado 1, del artículo 3, por la razón de que incluye entre los obligados a retener o ingresar a cuenta a las personas físicas y jurídicas no residentes en territorio español que operen en él con o sin establecimiento permanente, e infringirá así, por incompetencia, el artículo 6, Segunda, del vigente instrumento de concertación, que otorga al Estado competencia exclusiva para regular los tributos en que el sujeto pasivo no sea residente.

Opone la representación procesal de la Diputación de Álava que, pese a la competencia reguladora del Estado del artículo 6º del Concierto, esta alcanza exclusivamente a los supuestos en que la materia verse sobre los no residentes como sujetos pasivos de algún tributo, lo que no ocurriría en el presente caso.

SEGUNDO.—El artículo 3.1 c) y d) establece la obligación de los no residentes de practicar retenciones o ingresar a cuenta en relación con el IRPF con motivo de

satisfacer rendimientos sometidos a dicho tributo. Y si esto es así, lo que hacen dichos preceptos impugnados es precisamente establecer la condición de retenedores de tales entidades no residentes y transformarlas en «obligados tributarios» por deuda propia. Si se tiene en cuenta que el Concierto Económico reserva al Estado la competencia normativa en los tributos en que tales no residentes aparezcan como sujeto pasivo a título de contribuyente o sustituto, habrá de interpretarse si esa exclusividad competencial alcanza o no al régimen del retenedor no residente.

Desde nuestro punto de vista, ya sostenido en la sentencia de 8 de noviembre de 1999, recaída en el recurso, núm. 633 de 1999, y de conformidad con el artículo 32 de la Ley General Tributaria y concordante Norma Foral de Álava, y aunque no con el carácter de «sustitución total» que imperaba en los antiguos impuestos de producto sobre determinadas fuentes de renta vigente con anterioridad a la reforma tributaria operada por Ley 50/1977, de 14 de noviembre, la entidad que satisface rendimientos dinerarios o en especie y viene obligada a realizar el ingreso a cuenta, es indudablemente un sujeto pasivo por sustitución, categoría esta que se aplica especialmente, «a quienes se hallan obligados por ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente», y equivalencia que, con lo discutible doctrinalmente que pueda resultar, corrobora la jurisprudencia en SSTS como la de 27 de mayo de 1988, 23 de junio de 1990, o 20 de enero de 1995, declarando la primera de ellas que, «... esta identificación, que el apelante niega, con toda la fuerza doctrinal que sus alegaciones merecen, no puede aceptarse en el derecho positivo. A diferencia de las denominadas "retenciones directas" en las que el pago y subsiguiente retención se realiza por el sujeto activo, que retiene de lo que paga al sujeto pasivo de la obligación tributaria, nos hallamos ante una retención indirecta, en la que quien paga, no es exactamente sujeto activo, pero al hacer el pago a otra persona, que sí lo es, contrae la obligación de retener y de ingresar lo retenido en el Tesoro. Esta era la figura del antiguo "segundo contribuyente" hoy denominado "sustituto" y expresamente mencionado en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, que le impone como se dice la doble obligación de retener y de ingresar en el Tesoro lo retenido. Existe, pues, una norma, con rango de Ley, que en primer lugar, identifica al retentor o retenedor con el sustituto y en segundo lugar le impone la doble obligación de retener e ingresar».

TERCERO—En relación con la posición distinta en que se sitúa el residente en el extranjero en el Decreto Foral, es claramente la de contribuyente, pues se refiere dicha normativa a la retención e ingreso a cuenta a que están sometidas las rentas que se obtengan con o sin mediación de establecimiento permanente, que el propio artículo reconduce a los términos de las Normas Forales del IRPF, —24/1991, de 11 de diciembre—, y del IS, —24/1996, de 5 de julio—, y a los del propio Decreto que efectúa la remisión, con lo cual se deja al margen toda regulación estatal sobre la materia. Es cierto que la competencia de ejecución o gestora respecto de tales tributos incumbe a la Diputación Foral en los casos previstos por el propio Concierto, y que se especifican en el artículo 13, en relación con el impuesto de las personas físicas, los supuestos en que la retención e ingreso a cuenta corresponde a la Administración foral del Territorio Histórico, pero la delimitación entre lo que es regulación sustantiva, como la que en la disposición impugnada indudablemente se hace, y lo que es materia de gestión atribuida a las Diputaciones Forales, aparece rotunda en el presente caso en tanto se establecen obligaciones jurídico-tributarias materiales de los contribuyentes, o siquiera deberes de soportar retenciones que caen fuera de ese ámbito de gestión.

CUARTO—En consecuencia, el recurso debe prosperar en la totalidad de sus pedimentos, con anulación de las disposiciones concretas que se combaten.

No se aprecia motivo legalmente determinante de una especial imposición de costas —artículo 131.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Abogacía del Estado en la representación de su Administración General, contra el artículo 3, apartado 1, letras c) y d), y apartado 2, del Decreto Foral de Álava 16/1999, de 23 de febrero, «por el que se aprueban las retenciones e ingresos a cuenta a realizar sobre los rendimientos del trabajo, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y declaramos disconformes a derecho y anulamos dichos preceptos, sin hacer imposición de costas».

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-90

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 11 de febrero de 2000

Recurso: Contencioso-administrativo nº 3352/1998

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle.

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 14
- Art. 21

Voces:

- Competencia exclusiva del Estado
- No residentes
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes

En la Villa de Bilbao, a once de febrero de dos mil.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 3352/1998 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: el artículo 10 de la Norma Foral de Álava 13/1998, de 18 de mayo, que añade el Título Undécimo «Obligación Real de contribuir» a la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto de Sociedades.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, representado por el Procurador don Alfonso José B. R. y dirigida por el Letrado don Enrique C. M.

Como Codemandado Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora doña Asunción L. y dirigida por el Letrado don Jesús María C. I.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Enrique Torres y López de Lacalle, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 27 de julio de 1998 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Abogado del Estado actuando en la representación que legalmente ostenta, interpuso

recurso contencioso-administrativo contra el artículo 10 de la Norma Foral de Álava 13/1998, de 18 de mayo, que añade el Título Decimoprimer «Obligación Real de contribuir» a la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto de Sociedades; quedando registrado dicho recurso con el número 3352/1998.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho del art. 10 de la Norma Foral 13/1998.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestimando la demanda formulada por el Abogado del Estado se declaren ajustadas a Derecho las disposiciones impugnadas de la Norma Foral 13/1998, de 18 de mayo, por la que se modifica la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio del Impuesto sobre Sociedades, con imposición de las costas a la parte actora.

CUARTO.—En el escrito de contestación de la parte codemandada, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso formulado por la Administración del Estado contra determinados preceptos de la Norma Foral 13/1998, 18 de mayo.

QUINTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.—Por resolución de fecha 11-1-2000 se señaló el pasado día 11-1-2000 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en este recurso contencioso-administrativo el artículo 10 de la Norma Foral de Álava 13/1998, de 18 de mayo, que añade el Título Decimoprimer «Obligación Real de contribuir» a la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto de Sociedades. Y en la demanda se solicitase nulidad por disconforme a derecho.

En función de la modificación del Concierto Económico efectuada por la Ley 38/1997 de 4 de agosto, que ha atribuido al Estado la exacción de los tributos de los no residentes se alega, aunque después no es parte de la pretensión directamente, que la modificación del artículo 2.4.9 de la Norma Foral 24/1996, en el sentido de que es de aplicación «a los sujetos pasivos por la obligación real de contribuir "consistentes" en entidades residentes en el extranjero que, sin mediación de establecimiento permanente en España, obtengan rentas en Álava, de conformidad con lo dispuesto en el Título XI» es improcedente porque un régimen tributario es siempre competencia exclusiva del Estado, según el artículo 9 del Concierto Económico; y con referencia al expresado Título aprecia el Abogado del Estado invasión de las competencias del Estado en los

artículos 142 y 143, apartado segundo, y aunque la regulación en otras cuestiones sea acorde con la del Estado, como sucede con las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (artículo 152 y siguientes), aún similar, sigue el ejercicio de una competencia no atribuida a la Diputación Foral de Álava, y es la razón de que la impugnación alcance a la totalidad del Título introducido por el artículo 10 de la Norma Foral 13/1998.

Se hace también mención de que en la determinación de la base imponible del artículo 146 está prevista la aplicación de los regímenes de pequeñas y medianas empresas, así como de los centros de dirección, coordinación y financieras, reducción en de nueva creación y el tipo de gravamen aplicable a la base imponible, pero son cuestiones, sobre las que no se va a hacer particular mención en este proceso, porque además de englobadas en la generalidad de la resolución, ya han sido resueltas en otro proceso.

SEGUNDO.—Sobre el objeto de este proceso, y con relación a otro Territorio Histórico, en el recurso número 465/1998, se dictó Sentencia el 25 de noviembre pasado, con la siguiente doctrina que debe mantenerse: Como punto de partida que el Estado y el País Vasco tienen cada uno su propio ámbito de competencias, es el Concierto Económico la norma donde se articula y se establecen los límites de los poderes respectivos. En este sentido, los Territorios Históricos ostentan un poder tributario limitado por las competencias que el Concierto Económico reconoce al Estado, en la medida en que ambos comparten dicho poder.

Del sistema de distribución de competencias que establece el Concierto Económico vigente resulta la atribución en exclusiva al Estado, entre otros, de la competencia para regular «todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español» —artículo 6º segunda del Concierto Económico vigente— cuya simple lectura resulta suficientemente expresiva, sin precisar mayor profundización.

Aun cuando el Impuesto de sociedades es un tributo concertado, de normativa autónoma o común, según los casos —artículo 17 del Concierto Económico vigente— encuentra un aspecto de su régimen jurídico tributario atribuido competencialmente y en exclusiva al Estado, por razón del sujeto pasivo, que la Ley 38/1997, 4 de agosto con carácter genérico y en referencia «a todos los tributos» establece, frente al texto anterior del Concierto Económico, que no aludía a dicha competencia reguladora, y únicamente atribuía al Estado competencia para la gestión, inspección, revisión y recaudación de todos los tributos en los que concurría en el sujeto pasivo la circunstancia de no ser residente en territorio español, conforme al ordenamiento tributario del Estado —con las excepciones que preveía el art. 9º.dos.13, e inicialmente en la Ley 12/1981, el art. 18 primera del Concierto—, lo que por otro lado constituía una especialidad dentro del régimen de exacción atribuido a las respectivas Diputaciones Forales respecto de los tributos que integran el Sistema Tributario de los Territorios Históricos.

La modificación del Concierto Económico llevada a cabo por la Ley 38/1997 tantas veces mencionada ha supuesto, entre otros aspectos, la concertación de la exacción de los tributos que gravan los rendimientos obtenidos por los no residentes (Exposición de Motivos), en los términos que, se establece en el art. 18.tres, por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades a que este recurso se circunscribe, atribuyendo al Estado competencia exclusiva en cuanto al régimen tributario de dichos sujetos pasivos.

No cabría respecto del precepto objeto de impugnación su interpretación e integración para evitar declarar la nulidad total y radical de tal norma de envío —STS 12-9-1996—,

visto que nos hallamos ante la regulación de aspectos esenciales, como es el propio ámbito de aplicación de la normativa foral, que en la medida en que quiebra la distribución de competencias prevista en la Ley de Concierto Económico vigente —art. 6º Segunda—, regula una materia para lo que las instituciones forales resultan incompetentes —art. 62.1 b) Ley 30/1992— por lo que procede acoger la pretensión primeramente formulada por el Abogado del Estado.

TERCERO.—En relación con las impugnaciones de los artículos 142, 143 y 152 a 160, la Sentencia mencionada sigue diciendo y se asume: Dichos preceptos están encardinados en el mismo título XI, que se ha adicionado a la Norma Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades, enunciado «Obligación real de contribuir», en virtud del art. 18 del Decreto ahora examinado.

El artículo 142 regula los supuestos de exención dentro del capítulo II-«Hecho imponible de formas de sujeción» siendo objeto de impugnación por el Abogado del Estado, en cuanto que estima se invaden de nuevo competencias exclusivas del Estado, en los mismos términos expuestos con anterioridad.

Con idéntica fundamentación jurídica procede acoger dicha pretensión anulatoria, toda vez que mediante la regulación de los supuestos de exención, aun cuando reproduzca miméticamente la normativa estatal, refiere por indistinción a los no residentes sin establecimiento permanente —respecto de los cuales carecen de competencia normativa propia las instituciones forales— y a los que emplean dicho establecimiento, situándose dicho precepto nuevamente en una infracción competencial derivada de dicha indistinción, que vulnera el art. 6º Segunda del Concierto Económico.

En orden al art. 143 de la Norma Foral y de los arts. 152 y ss. ha de señalarse que aquél regula las formas de sujeción, distinguiendo en su apartado segundo los sujetos pasivos por obligación real de contribuir que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente, los cuales tributarán en los términos que establecen los artículos 152 y ss. de ese mismo Decreto, preceptos éstos que han sido igualmente objeto de impugnación y que conforman el capítulo IV «Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente».

El fundamento para la anulación de las normas mencionadas reside igualmente aquí en el artículo 6º Segunda del Concierto Económico vigente, en concordancia con el artículo 17, resultando plenamente aplicable lo precedentemente expuesto en orden a la competencia exclusiva sujeto pasivo sea un no residente, que opere sin establecimiento permanente, habida cuenta como decíamos, el art. 17.tres, permite respecto a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de entidades no residentes, la aplicación de las reglas previstas en el apartado Uno y Dos de dicha norma, posibilitando la «formalización» en bloque de la normativa común.

Por todo ello, procede rechazar en su integridad los motivos de oposición formulados por la Diputación Foral de Álava y por el Gobierno Vasco.

CUARTO.—No procede hacer expresa imposición de costas por no apreciarse la temeridad o mala fe que son un presupuesto, de acuerdo con el artículo 131.1 LJCA.

Vistos los artículos citados, demás de general aplicación; y por las razones expuestas

FALLAMOS

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, contra el artículo 10 de la Norma Foral 13/1998, de 18 de mayo, del Territorio Histórico de Álava, que adopta la Normativa Tributaria a la modificación del Concierto Económico rechazada por la Ley 39/1997 de 4 de agosto y por disconforme a derecho anulamos el expresado artículo sin hacer especial imposición de costas.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-91

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 27 de diciembre de 2000

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1078/2000

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 6

Voces:

- Fundaciones y asociaciones de utilidad pública
- Incentivos fiscales
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En la Villa de Bilbao, a veintisiete de diciembre de dos mil.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 1078/2000 y seguido por el procedimiento ordinario Ley 98, en el que se impugna: el artículo 9, apartados 1 y 2 del Decreto Foral de Vizcaya, núm. 13/2000, de 15 de febrero por el que se desarrolla el artículo 33 de la Norma Foral 9/1995, de 5 de diciembre, de Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública y de Incentivos Fiscales.

Son partes en dicho recurso: como recurrente ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y dirigida por el ABOGADO DEL ESTADO.

Como demandada DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representado por la Procuradora D^a MARÍA BEGOÑA P. T. y dirigido por el Letrado D. JOSÉ LUIS E. M.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. ROBERTO SÁIZ FERNÁNDEZ, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 2 de junio de 2000 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra el artículo 9, apartados 1 y 2 del Decreto Foral de Vizcaya, núm. 13/2000, de 15 de febrero por el que se desarrolla el artículo 33 de la Norma Foral 9/1995, de 5 de diciembre, de Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública y de Incentivos Fiscales; quedando registrado dicho recurso con el número 1078/2000.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho del art. 9 apartados 1 y 2 del Decreto Foral 13/2000, de 15 de febrero.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso contencioso núm. 1078/2000-1.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 15/11/2000 se señaló el pasado día 21/11/2000 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales excepto el plazo para dictar sentencia, dada la cantidad de asuntos que pesan sobre esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El Abogado del Estado interpone recurso Contencioso-Administrativo contra el artículo 9, apartados 1 y 2 del Decreto Foral de Vizcaya, núm. 13/2000, de 15 de febrero por el que se desarrolla el artículo 33 de la Norma Foral 9/1995, de 5 de diciembre, de Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Entiende el representante de la Administración estatal que el apartado 1 de dicho precepto, al permitir que el destinatario de las aportaciones pueda ser una persona física, se aparta claramente del régimen común que lo reduce a las entidades mencionadas en el artículo 41 y disposición Adicional sexta de la Ley 30/1994, y, en el supuesto de que el beneficiario del régimen fiscal especial, sea un sujeto pasivo del IRPF, se infringe el artículo 7.5 de la Ley del Concierto así como la regla 11 del art. 4 en el caso de sujetos pasivos del IRPF o del Impuesto de Sociedades. Y cita las sentencias de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de 5 de marzo de 1999, recaída en el recurso, 1030/1996, y de 3 de diciembre de 1999, recaída en el recurso.

La Diputación Foral de Vizcaya se opone al recurso e interesa su desestimación, al considerar que la parte actora confunde el objeto litigioso, pues la infracción, si existiera se daría en el artículo 33 de la Norma Foral 9/1995 donde se regula el derecho o beneficio fiscal pero no en el artículo 9 del Decreto, que solo contempla el aspecto procedimental de presentación de determinada información tributaria.

SEGUNDO.—En la sentencia de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de 5 de marzo de 1999, recaída en el recurso, 1030/1996, que cita la parte recurrente, se decía que: "El Decreto Foral 121/1995 de 27 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento de Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general se dicta en desarrollo de la Norma Foral 5/95.

El artículo 8 del Decreto, dentro de las actividades y programas declarados prioritarios impone determinadas obligaciones formales respecto de la ejecución de las actividades y programas declarados prioritarios.

La Norma Foral 5/95 con la intención de estimular la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general, ha venido a regular los incentivos fiscales adecuados a dicho fin a través de cuatro vías, a saber:

Los beneficios fiscales aplicables a las Fundaciones y Asociaciones declaradas de utilidad pública.

El régimen tributario de las aportaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas a las entidades que tengan como finalidad la realización de actividades de interés general.

El régimen tributario de los convenios de colaboración que suscriben las empresas con entidades sin fines lucrativos para la realización de actividades de interés general, y finalmente, los beneficios fiscales aplicables a aquellas personas físicas o jurídicas que promuevan la realización de programas o actividades de interés general que hayan sido declarados prioritarios por la Diputación Foral de Guipúzcoa, en el ámbito de los fines establecidos en el artículo 5 1 a de la Norma Foral. Este último supuesto es el que comprende el art. 8 del Decreto" (F.J. SEGUNDO).

Y, más adelante, que: "Lo primero que es preciso examinar, es el sentido y alcance de la impugnación, porque la Diputación sostiene que lo que debía haberse recurrido en su caso, es el artículo 33 de la norma Foral, pues es tal precepto el que dispone el régimen fiscal, y no el Decreto, que sólo regula determinadas obligaciones formales del mismo.

El artículo 33 de la Norma Foral establece una serie de beneficios fiscales aplicables a la realización de actividades incluidas en los programas que se declaren prioritarios en cada ejercicio por la Norma Foral de Presupuestos, beneficios que resultan supeditados al cumplimiento de determinados requisitos reglamentarios.

Llegamos entonces al Decreto Foral 121/95 dictado en desarrollo de la N.F. y, en particular al Capítulo III que bajo la rúbrica "Actividades y Programas declarados Prioritarios" regula en su artículo 8 la "obligación de informar sobre la ejecución de las actividades y programas declarados prioritarios".

Su apartado 1º dice que " las personas físicas y entidades que reciban aportaciones para desarrollar actividades o programas declarados prioritarios en las Normas de Presupuestos, vendrán obligados a remitir, al Departamento competente por razón de la actividad o programa realizado y, dentro de los dos meses siguientes a la finalización del ejercicio al que la correspondiente Norma de Presupuestos se refiera, una memoria de las actividades financiadas en el ejercicio con cargo a dichas aportaciones, así como una relación de las aportaciones recibidas, indicando la cuantía de cada una de ellas, las fechas en las que se han realizado y los datos identificativos de los aportantes...".

El apartado 2 añade que "cuando sea la misma persona física o entidad la que realice dichos programas o actividades, se deberá acreditar ante el Departamento competente por razón de la materia de la Diputación Foral de Guipúzcoa la cuantía de las cantidades destinadas a dichos programas o actividades...".

Es cierto que el precepto cuestionado solo regula las obligaciones formales (específicamente el deber de información) y, que el régimen sustantivo se contiene, como no puede ser de otro modo, en la Norma Foral, si bien la Administración demandada no se pronuncia sobre la cuestión que plantea la parte recurrente, es decir la

posibilidad que se deduce del artículo 8 del D.F., que los destinatarios de las aportaciones sean personas físicas.

No se discute el derecho sustantivo, contenido en el artículo 33 de la Norma Foral, sino, según la actora, que los destinatarios de las aportaciones efectuadas con la finalidad de realizar programas o actividades prioritarias (de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, etc.) sean personas físicas.

La finalidad perseguida por la Norma Foral 5/1995 nos la aclara su Exposición de Motivos cuando afirma que "la Ley 30/1994, de 24 de noviembre de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general ha acometido entre otras, la tarea de regular, el régimen fiscal de las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, además de contemplar los beneficios fiscales aplicables a las aportaciones a entidades que tengan como última finalidad la realización de actividades de interés general; sin perjuicio en éste último ámbito de las especificidades de los regímenes tributarios forales.

Al amparo de las normas del concierto económico vigentes, se considera conveniente dictar las disposiciones necesarias para regular también en el Territorio Histórico de Guipúzcoa los beneficios fiscales dirigidos a estimular la participación privada en actividades de interés general".

De la Exposición de Motivos se puede inferir racionalmente que el propósito es incentivar las aportaciones que se realizan a las entidades que desarrollan las actividades prioritarias. Por ello aunque el Abogado del Estado destaca la indefinición del artículo 33 de la Norma Foral al no señalar cuales debían ser las entidades destinatarias de las aportaciones a efectos de la aplicación del régimen fiscal relativo a los programas prioritarios de mecenazgo) lo que da lugar al artículo 8 del Decreto Foral impugnado, la E. de Motivos arroja una cierta luz al explicar que, los beneficios fiscales se canalizan por cuatro vías, de la que aquí nos interesa la referida a "aquellas personas físicas o jurídicas que promuevan la realización de programas o actividades de interés general que hayan sido declarados prioritarios por la Diputación Foral de Guipúzcoa...".

Podemos concluir entonces, que la Norma Foral pretende incentivar la realización de los programas declarados prioritarios.

Esta idea además coincide con la que inspira a la normativa estatal, que a propósito de las actividades prioritarias, en el artículo 67 de la Ley 30/1994 afirma:

La Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año podrá establecer una relación de actividades o programas de duración determinada que vayan a desarrollar las entidades o instituciones a que se refieren el artículo 41 y la disposición adicional sexta de esta Ley, en el ámbito de los fines citados en el artículo 42.1, a), y elevar en cinco puntos porcentuales como máximo, respecto de dichos programas y actividades, los porcentajes de deducción y la cuantía porcentual de los límites máximos de deducción, establecidos en las secciones 1ª y 2ª del presente capítulo.

Las entidades comprendidas en los preceptos citados son las fundaciones y asociaciones y las de la D.A. sexta (Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Universidades Públicas, etc.).

A su vez, el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, dictado en desarrollo de la Ley 30/94, bajo la rúbrica "Actividades y programas prioritarios de mecenazgo" regula en su artículo 8, la obligación de informar

sobre la ejecución de las actividades y programas prioritarios de mecenazgo, de modo muy similar al artículo 8 del Decreto Foral impugnado se refiere a:

Las entidades o instituciones a que se refieren el artículo 41 y la disposición adicional sexta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, que reciban aportaciones de las contempladas en el artículo 67 de la citada Ley como consecuencia de la inclusión expresa de las actividades o programas que realicen en las Leyes de Presupuestos como actividades y programas prioritarios de mecenazgo, vendrán obligadas a remitir, al Ministerio competente por razón de la actividad o programa realizado, dentro de los dos meses siguientes a la finalización del ejercicio al que la correspondiente Ley de Presupuestos se refiera, una relación de las actividades financiadas en el ejercicio con cargo a dichas aportaciones, así como una copia de cada una de las certificaciones expedidas a los aportantes en virtud de lo previsto en el artículo 66 de la Ley citada. El Ministerio competente por razón de la materia supervisará la ejecución de dichos programas y actividades y remitirá copia de las certificaciones recibidas dentro de los dos meses siguientes a su recepción, a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda para su ulterior envío a los órganos de gestión competentes.

El examen de la normativa estatal nos sirve como referente general para situarnos en el contexto en el que surge la Norma Foral, pues en todo caso la Disposición Final Primera de la Ley 30/94, dice que "El Título II; las disposiciones adicionales cuarta, quinta, sexta, séptima, novena, décima, undécima, duodécima y decimotercera; y la disposición final tercera se dictan al amparo del artículo 149.1.14ª de la Constitución. Esta regulación se entiende sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra."

Por tanto, y en lo que aquí interesa, la norma estatal remite el Título II (los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general) a la normativa tributaria foral del Territorio Histórico, teniendo en cuenta que el parámetro de legalidad lo constituyen, como indica la Exposición de Motivos de la Norma Foral 5/95, las normas del concierto económico vigentes, en consecuencia, en la redacción anterior a la Ley 38/1997 de 4 de agosto de modificación de la Ley 12/1981.

La Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa 1/1985, de 31 de enero en su artículo 9, dice que "los tributos concertados cualquiera que sea su naturaleza y carácter se regirán por la Ley del Concierto Económico", y, éste, en su artículo 7, regula dos materias diferentes, la determinación de la competencia a la que dedica los cuatro primeros apartados y la determinación del ámbito de la potestad normativa de los Territorios Históricos a la que se dedican los apartados 5 y 6 en relación con el artículo 2.1. Esta normativa, en principio comprende la regulación completa de un impuesto que en el caso del IRPF es concertado de normativa autónoma por lo que durante la vigencia del concierto, en la redacción vigente en aquel momento, la Diputación Foral ha de exigir el impuesto aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común salvo la "posibilidad de concretar las deducciones por donativos de específica aplicación al País vasco, así como los gastos personales".

Pues bien el Decreto Foral 121/95 en su Exposición de Motivos se limita a decir que se dicta en desarrollo de la Norma Foral y que su Capítulo III se refiere a las actividades y programas prioritarios.

El artículo 8.1 admite que puedan recibir aportaciones para realizar esos programas y actividades no sólo las entidades sino también las personas físicas, y la inclusión de estas, no solo se aparta de la previsión de la Norma Foral que como antes veíamos refiere el incentivo a las personas físicas y jurídicas que promuevan la realización de

tales actividades, sino que, sobre todo, no encuentra apoyo normativo en la redacción vigente entonces del concierto, que limitaba la competencia del Territorio Histórico a la concreción de donativos de específica aplicación al País Vasco, así como los gastos personales, ámbito en el que no pueden entenderse comprendidos un régimen de incentivos aplicables a personas físicas sujetos pasivos del IRPF que reciban aportaciones para realizar programas declarados prioritarios.

Tampoco el artículo 7.5 de la Ley del Concierto puede amparar la previsión que hace el párrafo 2º del artículo 8 del D.F. al decir "cuando sea la misma persona física o entidad la que realice dichos programas o actividades" pues, además de lo anteriormente dicho, no puede hablarse de donativo cuando la cualidad de donante y donatario recaen en la misma persona física, la aportante y la que realiza el programa, por lo que debe declararse disconforme a derecho la mención de las personas físicas que realizan los apartados 8.1 y 8.2 del D.F. (F.J. TERCERO).

Concluyéndose que: "Sostiene el Abogado del Estado que en el supuesto de sujetos pasivos del IRPF empresarios o profesionales la configuración que el Decreto Foral realiza, del régimen fiscal de las actividades y programas declarados prioritarios vulnera la regla 11 del artículo 4 del Concierto según la cual "las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra". Infracción que aprecia igualmente en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades beneficiarios de dicho régimen fiscal.

Como recuerda la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 1996, "en los tributos concertados de normativa autónoma han de ponderarse con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen y fundamento en el artículo 4º del Concierto Económico".

Lo que ocurre, sin embargo es que, como con razón afirma la Administración demandada, el artículo 8 del Decreto Foral no contiene ningún tipo de regulación sustantiva, pues se limita a describir la forma en que ha de cumplimentarse la obligación de informar al Departamento competente de la Diputación Foral la ejecución de las actividades y programas declarados prioritarios a fin de poder obtener los beneficios fiscales, por tanto ninguna infracción de la regla armonizadora, que, por otra parte tampoco se acredita de ninguna manera por la actora más allá de su mera invocación, puede haber cometido el artículo 8 del Decreto Foral, sino que, en su caso, sería imputable al artículo 33 de la Norma Foral, que ni siquiera fue recurrido, por lo que, procede rechazar en éste punto el motivo impugnatorio deducido por el Abogado del Estado" (F.J. CUARTO).

TERCERO.—La aplicación de los criterios sostenidos en la sentencia transcrita, impuesta por los principios de igualdad y de seguridad jurídica, en tanto que las cuestiones debatidas en uno y otro proceso son de similar naturaleza y los preceptos cuestionados del mismo tenor, comporta la estimación del recurso

No concurren motivos para hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes, artículo 131.1 de la LJCA.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación, la Sala procede a dictar el siguiente

FALLO

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado contra el artículo 9, apartados 1 y 2 del Decreto Foral de Vizcaya, núm. 13/2000, de 15 de febrero por el que se desarrolla el artículo 33 de la Norma Foral 9/1995, de 5 de diciembre, de Régimen Fiscal de Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, que, por no ser conformes a derecho anulamos. Sin especial pronunciamiento sobre el pago de las costas procesales devengadas en la instancia.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-92

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 9 de octubre de 2001

Recurso: Contencioso-administrativo nº 5278/1998

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 18

Voces:

- Recaudación
- Impuesto sobre Sociedades

En la Villa de Bilbao, a nueve de octubre de dos mil uno.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 5278/1998 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna: la Resolución del Organismo Jurídico-Administrativo de Álava, de 11 de septiembre de 1998.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Goasam, SA, representada y dirigida por el Letrado don Rafael A. C.

Como demandada Diputación Foral de Álava, representado por el Procurador don José Antonio P. G. y dirigido por el Letrado don Luis B. G.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 2 de diciembre de 1998 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que don Rafael A. C. actuando en nombre y representación de Goasam, SA, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Organismo Jurídico-Administrativo de Álava, de 11 de septiembre de 1998; quedando registrado dicho recurso con el número 5278/1998.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 2.024.858 ptas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia se declaren nulos, revoque o deje sin efecto la Resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava desestimatorio de la reclamación núm. 312/1995, así como la

liquidación núm. 95/305187 de la que aquélla trae causa, con el pronunciamiento sobre costas a que haya lugar.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia desestimatoria del mismo, con expresa condena en costas a la parte demandante.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por Resolución de fecha 5-9-2001 se señaló el pasado día 25-9-2001 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo por el Letrado, don Rafael A. C., en representación de la entidad Goasam, SA, contra la Resolución del Organismo Jurídico-Administrativo de Álava, de 11 de septiembre de 1998, desestimatoria de la reclamación, núm. 312/1995, promovida frente a la liquidación, núm. 95/305187, girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1989.

La parte recurrente disconforme con la resolución impugnada, que considera contraria a Derecho, básicamente, desde los presupuestos de la eficacia liberatoria de los ingresos realizados a través de una entidad colaboradora y la imposibilidad fáctica de la vía procedimental de la devolución de ingresos indebidos que sugiere el Organismo Jurídico Administrativo de Álava, solicita que por este Tribunal se dicte una sentencia por la que, con estimación del recurso interpuesto, se anulen dichos actos administrativos.

La Administración se opone, en cuanto al fondo, a los fundamentos y pretensiones que deduce la parte actora e interesa el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso, por la que se confirmen los actos sometidos a la revisión jurisdiccional.

SEGUNDO.—La cuestión básica de si los pagos efectuados a la Administración Central tenían carácter liberatorio ante la Administración Foral, que, en abstracto, pudiera encontrar amparo en el artículo 59.2 de la Ley General Tributaria, según el cual se entiende pagada una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las Cajas del Tesoro, oficinas recaudadoras o Entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión, encuentra solución en la Ley 12/1981, de 13 mayo, reguladora del Concierto Económico del País Vasco, cuyo artículo 22.1 disponía que «los sujetos pasivos que se hallen sometidos a tributación en territorio común y vasco presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda a su domicilio fiscal y en la Diputación Foral de cada uno de los territorios en que opere, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes, haciendo constar en ellos la última cifra relativa de negocios asignada o, en su defecto, la que por aplicación de las normas del presente Concierto, deba corresponder a

cada uno de los territorios a tenor de la cual realizarán los ingresos que procedan». El artículo 23 de la misma Ley 12/1981, de 13 de mayo, dispone que: «El incumplimiento de la obligación de ingreso, en cualquiera de las dos Administraciones, de la deuda tributaria por Impuesto sobre Sociedades que a la misma correspondiere por cifra relativa, ya sea por retenciones a cuenta o por cuota diferencial, será sancionado, en la forma y cuantía legalmente procedentes, por la Administración que hubiere resultado perjudicada, sin que constituya excusa alguna para el sujeto pasivo el hecho de haber verificado el ingreso de aquella cuota a la otra Administración».

Como ha declarado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 15 de junio de 1993, «la Ley General Tributaria en su art. 59.2 y el art. 51 Regl. 14 noviembre 1968 de recaudación, entienden pagada una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las Cajas del tesoro, oficinas recaudadoras o entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión, atribuyendo también efectos liberatorios el art. 63 LGT a la consignación en la forma y supuestos reglamentariamente determinados, y siendo un hecho acreditado que los pagos cuestionados no llegaron a ingresar en las Cajas del tesoro, ni fueron consignadas en forma reglamentaria, los efectuados en la Diputación Foral de Navarra, no han extinguido en su totalidad la deuda tributaria por el concepto de IRPF»; en el mismo sentido se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de marzo de 1998, que invoca la Administración demandada.

De otro lado, como ya hemos tenido ocasión de decir, en sentencia de 21-12-1994, recaída en el Recurso Contencioso-Administrativo, número 514/1992 «lejos de toda aplicación de eventuales reglas sobre el carácter liberatorio o no del pago hecho a Administración o Hacienda no competente (...), no es otra que la del expediente de devolución de ingresos indebidos que en la parte correspondiente haya sido realizado a ambas Administraciones en función del mismo hecho imponible».

Es por ello que, en el supuesto que se examina, en que la entidad recurrente ingresó a cuenta del importe de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto de Sociedades del ejercicio 1989, en cuantías de 441.501 pesetas, en 20 de julio de 1989, y 838.767 pesetas, en 19 de octubre de 1989, en la Delegación de Hacienda del Estado, a través de la oficina de La Coruña de la entidad financiera, Banco Bilbao-Vizcaya, a la que la Hacienda Foral del Territorio Histórico de Álava niega el carácter de entidad colaboradora de dicha Hacienda, ha de alcanzarse la misma conclusión a que llega la Administración demandada, en el sentido de no reconocer efectos liberatorios a los ingresos efectuados por la entidad recurrente a la Hacienda del territorio común.

TERCERO.—De cuanto ha quedado expuesto y ha sido razonado, procede la estimación del recurso interpuesto y la confirmación de las resoluciones impugnadas que resultan ajustadas a Derecho.

No se está en el caso de hacer un especial pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en la instancia, de conformidad con lo establecido en el artículo 131.1 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que debemos desestimar, como así desestimamos, el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el letrado, don Rafael A. C., en representación de la

entidad Goasam, SA, contra la Resolución del organismo Jurídico-Administrativo de Álava, de 11 de septiembre de 1998, desestimatorio de la reclamación, núm. 312/1995, promovida frente a la liquidación, núm. 95/305187, girada en concepto de Impuesto Sobre Sociedades, Ejercicio 1989, que, por encontrarse ajustadas a derecho, confirmamos. Sin especial pronunciamiento sobre el pago de las costas procesales devengadas en la instancia.

Contra esta Sentencia no cabe Recurso Ordinario de Casación. Transcurridos diez días desde su notificación a las partes y de conformidad al art. 104 de la Ley de la Jurisdicción, remítase testimonio en forma de la misma a la administración demandada, en unión del expediente administrativo, a fin de que, en su caso, la lleve a puro y debido efecto, adopte las resoluciones que procedan y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, de todo lo cual deberá acusar recibo a esta sala en el plazo de diez días.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-93

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 20 de diciembre de 2001

Recurso: Contencioso-administrativo nº 3326/1998

Ponente: María del Mar Díaz Pérez.

Artículos del Concierto:

- Art. 39

Voces:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 24 de julio de 1998 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. FRANCISCO RAMÓN ATELA ARANA actuando en nombre y representación de "Concesionaria Española E., S.A.", interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa de 27 de marzo de 1.996; quedando registrado dicho recurso con el número 3326/98.

La cuantía del presente proceso fue fijada por la parte recurrente como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, se solicitó de esta Sala el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda formulada de adverso y en consecuencia confirme en todos sus términos por ser ajustada a Derecho la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de fecha 27 de marzo de 1995, recaída en las Reclamaciones acumuladas núm. 892/94 y 239/95, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 07/12/01 se señaló el pasado día 18/12/01 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Francisco Ramón Atela Arana en representación de la entidad "Concesionaria Española E., S.A.", la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa de 27 de marzo de 1.996, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas números 892/94 y 239/95, formuladas frente a las liquidaciones provisionales del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles efectuados al recurrente por la Hacienda Foral y correspondientes al segundo semestre de 1993 y segundo semestre de 1.994.

La parte actora solicita que esta Sala, con estimación del recurso, deje sin efecto las liquidaciones impugnadas al haber tomado en consideración un valor catastral no ajustado a Derecho, ordenando que la nueva liquidación tome como valor catastral el determinado para el año 1990 por las sentencias de este Tribunal, de fechas 23 de junio y 29 de septiembre de 1993, con actualización de los valores correspondientes a los años 1993 y 1994 mediante la aplicación de los correspondientes coeficientes de actualización previstos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para dichos años.

La Administración demandada se opone a cuantos fundamentos y pretensiones deduce la parte actora e interesa el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso, por la que se confirmen los actos administrativos impugnados.

SEGUNDO.—Tanto en el acuerdo del TEAF como la contestación a la demanda se reiteran los argumentos sobre la validez de las liquidaciones que encuentra, a juicio de la Administración demandada, fundamento en la Disposición Transitoria Primera, apartado primero, de la Norma Foral del Impuesto de Bienes Inmuebles de 5 de julio de 1.989 (12/1989), además de hacer referencia a anteriores pronunciamientos del Tribunal Foral y de esta Sala al respecto.

Relata la recurrente que el valor catastral de la autopista fue de 38.908.598.945 ptas. en 1.987, 40.075.856.959 pesetas en 1.988 y 41.278.132.669 ptas. en 1.989, en aplicación estas dos últimas cantidades de los incrementos previstos en las leyes de Presupuesto de 1.988 y 1.989; pero que el año 1.990, tuvo un aumento del 70 por ciento, al subir el valor a 69.172.825.571 pesetas, sin haberse hecho previa ponencia de valores, debidamente notificada y aplicando arbitrariamente la Disposición Transitoria Primera mencionada. Así como que los valores determinados para los años 1991, 1992, 1993 y 1.994, tomando como referencia el valor de 1990, aplica sucesivos coeficientes de actualización que suponen un incremento respecto del año anterior del 7%, para el año 1991, del 48,86%, para el año 1992 del 5%, para el año 1993, y del 3,8% para el año 1.994. Incrementos que exceden de los permitidos por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los mismos años, en cuanto que establecen un incremento de cinco puntos porcentuales; y que, además, parten de un valor catastral superior al que las Sentencias de este mismo Tribunal, de fechas 23 de junio y 29 de septiembre de 1993, recaídas en los recursos contencioso-administrativos, números 1086 de 1991 y 42 de 1992, consideraron ajustado a Derecho, y cuyo exceso dio lugar a la anulación de las liquidaciones entonces impugnadas. Trasladando, igualmente, que las liquidaciones correspondientes a los años 1.991, 1.992, primer semestre de 1.993 y primer semestre de 1.994, fueron recurridas por "Concesionaria Española E., S.A." obteniendo Sentencias

estimatorias con fechas 7 de abril y 22 de enero de 1.998 (recurso c-a números 2.899/95 y 2.900/95), la última de las cuales es firme.

TERCERO.—Conservan para este Tribunal su vigencia en el momento actual los argumentos y razones que en las sentencias citadas por la parte actora dieron lugar a la estimación de los recursos interpuestos y a la anulación de los actos por ellas revisados, circunstancia que, en garantía, además, del principio de unidad de doctrina en aras del de seguridad jurídica, han de llevar, también aquí a reiterarlos, en fundamento de la estimación del presente recurso, y, en tal sentido, debe expresarse que lo mismo que la Ley de Haciendas Locales, en la Disposición Transitoria Segunda, apartado primero, estableció que "el Impuesto sobre Inmuebles comenzará a exigirse en todo el territorio nacional, a partir del día 1 de enero de 1.990", y "respecto de los bienes inmuebles de naturaleza urbana el impuesto se exigirá aplicando los valores catastrales vigentes en la fecha indicada a efectos de la Contribución Territorial Urbana, hasta tanto no se proceda a la fijación de los mismos con arreglo a las normas contenidas en la presente Ley" apreciándose la deferencia en el texto con relación a la citada Transitoria Primera, apartado primero de la Norma Foral, en la que expresamente se hace constar el coeficiente de 1,7, sin perjuicio de la fijación ulterior de los valores catastrales.

Examinando la cuestión desde el principio de armonización fiscal, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco de 18 de diciembre de 1.979, estableció que las relaciones de orden tributario ante el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema fiscal tradicional de Concierto Económico, pudiendo mantener, establecer y regular dentro de cada Territorio Histórico, el régimen tributario, que debe atenerse "a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto", [art. 41-2 a)], repitiéndose esta fase en la Ley de 13 de mayo de 1.981, por la que se aprobó el Concierto Económico (art. 3-1-3), y en desarrollo del principio de armonización, deben adoptarse, "respecto del Impuesto de Bienes Inmuebles idéntica definición del hecho imponible y se utilizarán los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza... urbana que los establecidos por el territorio común" (art.4-4), aunque ésta cita es de la redacción resultante de la ley de 8 de junio de 1.990, de adaptación del Concierto Económico a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y, por tanto, de finales del periodo impositivo que estamos considerando, no se altera el sentido de la armonización a la vista de la redacción sustitutoria que, referente a la Contribución Urbana, también tenía las mismas exigencias armonizadoras. Las autopistas son, a efectos del impuesto, inmuebles urbanos [circular de 31-5-89; art. 62 b) L.H.L.; y 2 b N.F.]; y los llamados "criterios de valoración" son mencionados así tanto en la Ley de Haciendas Locales como en la Norma Foral (art. 70-1 en relación con la 67 y 68; y 11-1 en relación con los 7 y 8, respectivamente).

Salvada la armonización, "el Impuesto de Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos" (art. 41 C.E. reformado ó 42-1 anterior referente a la Contribución Urbana); y al haber un Decreto Foral de 28 de noviembre de 1.989, dando normas para la determinación del Valor Catastral de Bienes Inmuebles de naturaleza urbana, semejante a la Orden de 28 de diciembre del mismo año para el territorio común, podría pensarse, en principio, que no serían óbice para su aplicación al primer semestre de 1.990, su publicación el 5 de febrero de 1.990; pero la Norma Foral de 5 de julio de 1.989, del Impuesto de Bienes Inmuebles, hace inaplicable el Decreto para este periodo, porque "las Ponencias de Valores aprobadas por la Diputación Foral serán publicada en el B.O. de Guipúzcoa y por edicto del Ayuntamiento respectivo, dentro del primer semestre del año

inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto los valores catastrales resultantes de la misma" (art. 11-6; y desde la Norma Foral de 5 de abril de 1.991 "antes del 1 de octubre"), y explica que tanto en la Ley de Haciendas Locales como la Norma Foral se halla incorporado la Disposición Transitoria (art. 70-4 de L.H.L.).

El R.D.L. de 29 de diciembre de 1.989 sobre presupuestos para el año 1.989 dispuso que, "para el periodo impositivo de 1.990, los valores catastrales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, serán los previstos en el apartado 1º de la disposición transitoria 2ª de la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, reguladora de la Ley de Haciendas Locales, incrementadas mediante la aplicación de un coeficiente del 5%" (art. 29-1), ratificándose en la Ley de 29 de julio de 1.990 (art. 25-1). Este incremento, por exigencias armonizadoras, es el que debe imponerse, y no el que consta en la Norma Foral de 1,7%; y sobre los Valores Catastrales debidamente revisados y aprobados, que tengan efectividad el 31 de diciembre de 1.989; debiéndose practicar nueva liquidación, sin que proceda que este Tribunal haga la determinación de cantidades solicitadas.

CUARTO.—Dicho lo que antecede, parece obvio establecer, de un lado, que, considerando disconforme a Derecho el valor catastral determinado para el año 1990, por exceder en su incremento respecto del año anterior del máximo permitido por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para dicho año, los sucesivos incrementos de años posteriores que tomen como base aquel valor anulado y, además, supongan, a su vez, incrementos superiores a los previstos en la Leyes de Presupuestos, habrán de considerarse, asimismo, disconformes a Derecho, por incurrir, igualmente en exceso de incremento de valor y partir de un valor catastral superior al legalmente permitido y, por tanto, contrario al ordenamiento jurídico.

No procede hacer expresa imposición en costas por no apreciarse la temeridad o mala fe que son su fundamento de aplicación, de acuerdo con el art. 131-1 de la L.J.

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación; y por las razones expuestas:

FALLO

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo número 3.326 de 1.998, interpuesto por el Procurador de los Tribunales, D. Francisco Ramón Atela Arana en representación de la entidad "Concesionaria Española E., S.A.", contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa de 27 de marzo de 1.996, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas números 892/94 y 239/95, formuladas frente a las liquidaciones provisionales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles efectuados al recurrente por la Hacienda Foral y correspondientes al segundo semestre de 1993 y segundo semestre de 1.994, en relación con la autopista A-8 de Bilbao a Behobia, dentro del expresado Territorio Histórico; y anulamos la expresada resolución, por contraria a derecho, debiendo procederse a practicar nuevas liquidaciones incrementando para cada uno de los años a que se refieren las liquidaciones impugnadas cinco puntos porcentuales, respecto del valor correspondiente a los años anteriores, que se obtendrán tomando como valor inicial el que tenía efectividad el 1 de enero de 1.990, aplicando los incrementos correspondientes previstos en la leyes de Presupuestos Generales del Estado. Sin costas.

Ref. TSJPV-94

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de abril de 2002

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2004/1999

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 19

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Inspección

En la Villa de Bilbao, a treinta de abril de dos mil dos.

La Sección primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 2004/1999 y seguido por el procedimiento Ordinario de la Ley/1998, en el que se impugna: el Acuerdo del Organismo Jurídico-Administrativo de Álava fechado el 23 de abril de 1999.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Layro, SA representado por la Procuradora doña María Luz A. T. y dirigido por el Letrado don M. C.

Como demandada Diputación Foral de Álava, representado por el Procurador don José Antonio P. G. y dirigido por la Letrada doña Isabel A. Z.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Luis Javier M. E., Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 8 de septiembre de 1999 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que doña María Luz A. T. actuando en nombre y representación de Layro, SA, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del organismo Jurídico-Administrativo de Álava fechado el 23 de abril de 1999; quedando registrado dicho recurso con el número 2004/1999.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 19.687.636 ptas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se estime el presente recurso, se declare la nulidad del acta 00169-MS de 24 de

abril de 1995; subsidiariamente se anule la liquidación 95/305152 por no ser ajustada a derecho, declarando que mi representada tiene derecho a la deducción por reinversión de los beneficios obtenidos por la venta de los terrenos de Perafán de ribera, por ella declarados en el ejercicio 1990, hasta un límite de la reinversión efectivamente efectuada, todo ello con expresa imposición de las costas a la Administración demandada si se opusiere a la presente.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso 2004/1999 formulado por Layro, SA contra acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 23 de abril de 1999, con expresa imposición de costas a la actora.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—Por resolución de fecha 22-4-2002 se señaló el pasado día 30-4-2002 para la votación y Fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente proceso se combate el Acuerdo del Organismo Jurídico-Administrativo de Álava fechado el 23 de abril de 1999, que desestimó parcialmente la reclamación 276/1995 y su acumulada 277/1995, interpuestas frente a liquidaciones 95/305154 y 95/305152, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 1988 y 1990, anulando la primera de ellas, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 1988 y confirmando la segunda.

En el proceso, dejando de lado todo lo que se refiere a la primera de ellas se exponen los antecedentes de la actuación impugnada y plantea la sociedad mercantil recurrente dos distintos motivos impugnatorios, de forma y de fondo.

El primero de ellos postula la nulidad del Acta practicada por el Servicio de Inspección de Tributos del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación alavesa en fecha de 25 de abril de 1995 y de que la liquidación trae causa, por entender que de lo dispuesto por los artículos 22 y 24 del Concierto Económico entre Estado y País Vasco en su anterior redacción, y artículo 22 vigente a partir de la modificación introducida por Ley 27/1990, de 26 de diciembre, se deriva la necesidad de que ambas Administraciones actúen conjuntamente y practiquen una sola Acta y liquidación, y no dos, como en el presente caso ha ocurrido.

El segundo planteamiento, que es el de fondo defiende la procedencia de la exención por reinversión del artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, con motivo de la enajenación de un terreno situado en «Perafán de Ribera» (Sevilla), según argumentos que más tarde y en su caso serán objeto de un mayor desarrollo.

SEGUNDO.—En torno a la primera de las cuestiones sostiene la representación de la Administración alavesa demandada que la alegación ha de entenderse referida a la nulidad por incompetencia manifiesta por razón de la materia —artículo 62.1 b) LRJ-

PAC—, y tras exponer los requisitos de su apreciabilidad, examina el artículo 22 del Concierto Económico en sus dos redacciones sucesivas, subrayando de la primera que la comprobación e investigación corresponderá a las dos Administraciones, y de la segunda, que de tener los sujetos pasivos su domicilio en territorio vasco, será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente. De ello deduce inequívocamente la competencia material de la Diputación alavesa con cita de una Sentencia de esta misma Sala de 7 de abril de 1994.

Pues bien, la respuesta a qué Administración es competente para comprobar y liquidar el tributo cuando se trata de sociedades que operan en ambos territorios común y foral y, como en este caso, tienen domicilio social en territorio foral, late en este proceso, ha sido diversa en dos momentos normativos sucesivos. Empezando por la que se desprende de las disposiciones vigentes en el momento en que las actuaciones inspectoras de ambas Administraciones se desarrollaron, el artículo 22.2 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, en redacción aprobada por Ley 27/1990, de 26 de diciembre, establecía la competencia de los órganos inspectores de la Administración Foral «si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio vasco», debiéndose de incluir en la regularización de la situación tributaria, «la proporción de tributación que corresponda a cada una de las Administraciones competentes».

No obstante, en el ejercicio de 1990 a que la actividad inspectora y liquidadora realizada se contrae, el régimen venía establecido por la redacción originaria de dicho instrumento de concertación aprobado por Ley de 13 de mayo de 1981, que para el Impuesto de Sociedades establecía el sistema de cifra relativa de negocios y que tenía como consecuencia ineludible la de que la comprobación e investigación de las sociedades sometidas a dicho régimen correspondiera «a las dos Administraciones» —artículo 22.3—, sin perjuicio de la elaboración de planes anuales de actuación inspectora conjunta, y del traslado, en otro caso, de las actas que se levantasen, o, incluso, de la comprobación conjunta.

A esta situación responde, al menos tendencialmente, lo que en el expediente se contiene, pues tratándose de tributo entonces sometido al régimen de CRN, cada una de las Administraciones competentes contaba con competencia propia legalmente atribuida para comprobar, investigar y liquidar en proporción de las operaciones realizadas en cada territorio, en correspondencia a la obligación de declarar tanto en la sede de su domicilio fiscal como ante las Diputaciones Forales de los territorios forales en que operasen —artículo 22.1 Con. Econ.—, y la circunstancia de que las actuaciones inspectoras promovidas por órganos forales viniesen acompañadas de las propias de la Inspección de Tributos del Estado en virtud de la comunicación de las mismas, e incluso que compartieran criterios, pautas y calificaciones, en nada desdice la formal autonomía de unas y otras, o que haya de aplicarles en cada caso el régimen impugnatorio que corresponda.

Es asimismo de destacar como la Disposición Transitoria Quinta del Concierto preceptúa que, los actos administrativos dictados por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos serán reclamables en vía económico administrativa ante los órganos competentes de dichos Territorios. Por el contrario, los dictados por la Administración del Estado, cualquiera que sea su fecha y aunque se trate de tributos concertados, serán reclamables ante los órganos competentes del Estado de esta norma, asentada en el más riguroso principio revisor inspirador del orden económico-administrativo con arreglo a los artículos 15 y ss. del Texto Articulado aprobado por

Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, se deduce que no se dará tampoco en este caso la consecuencia última del planteamiento que la parte actora realiza, y que ésta no extrae, como sería la incompetencia del Tribunal Económico-Administrativo que ha conocido en el presente supuesto y de cuya resolución el presente proceso trae causa.

La consecuencia, en suma, es que los órganos inspectores de la Hacienda Foral alavesa eran plenamente competentes para comprobar y liquidar tal ejercicio del Impuesto de Sociedades, sin que, de otra parte, se impusiese una actividad unitaria de ambas Administraciones, eventualmente factible y hasta conveniente en muchos supuestos, pero no obligatoria, y tal competencia se plasmó en el Acta núm. 169 MS, para 1990, en atención a la CRN del 35 por 100 en Álava —folios 495 y 498 del expediente—, sin posible reproche de nulidad alguno.

TERCERO.—La cuestión de fondo requiere unos mínimos y sintéticos antecedentes que hagan comprensibles los puntos de vista contrapuestos de las partes.

La sociedad mercantil actora destaca que el terreno enajenado en 1990, junto con las construcciones industriales sobre el mismo, venía siendo un activo fijo de la sociedad desde 1967, y destinado al fin estatutario de arrendamiento de locales y terrenos industriales. Que como consecuencia de la urbanización de la Unidad de Actuación Perafán de Ribera por parte de la Gerencia Municipal de Urbanismo de Sevilla y de la repercusión de sus costes a los propietarios, se contabilizaron éstos en una cuenta del Subgrupo 34 —Obras en Curso—, por aplicación de la Orden Ministerial de 1 de julio de 1980 (BOE núm. 193, de 12-8-1980), de adaptación del Plan General de Contabilidad de 1973 a las Sociedades Inmobiliarias. Más tarde, en fecha de 1 de agosto de 1990 se vendió la citada finca previa elaboración de un proyecto edificatorio y obtención de licencia municipal para su ejecución en fecha de 7 de noviembre de 1989, todo ello transmitido con la parcela para facilitar su venta en vista de la próxima situación de la Expo-1992. Los beneficios fueron reinvertidos en locales comerciales, plazas de garaje y naves industriales en distintos puntos de Cataluña, con la excepción de 14.275.725 pesetas no reinvertidas, que fueron regularizadas fiscalmente en 1992.

A la vista de la Exposición de Motivos, punto 4, de dicha Orden Ministerial y con especial referencia al Acuerdo del TEAC de 12 de marzo de 1997, considera procedente la exención por reinversión por tratarse de un activo fijo a lo largo de numerosos años que da lugar a gozar de la misma conforme al precepto legal indicado, y sin que pueda negarse tal consecuencia por razón de la expresada contabilización ni de la aplicación del régimen especial del artículo 147 del RIS, en cuyo ámbito, no obstante, también sería acogible en función de la muy superior superficie inmobiliaria en explotación mediante arrendamiento existente a 31 de diciembre de 1990 —63.063 m², frente a los 1.155 m² enajenados—.

Por su parte, la representación procesal de la Administración demandada, tras diferenciar en términos económicos y contables los conceptos del inmovilizado material y del activo circulante, pone el acento en el carácter de existencia empresarial con que dichos terrenos fueron siempre considerados, de modo tal que su venta originó beneficios o rendimientos ordinarios de la explotación misma y no un rendimiento extraordinario de carácter patrimonial susceptible de quedar exento. Frente a ello, no cabrá sacralizar la antes mencionada Exposición de motivos, pues si es posible la discrepancia entre calificación contable y fiscal, ello no permite negar la realidad de la calificación de los bienes que por su destino hace la misma sociedad demandante, que fue el de activo circulante, como ponen de relieve los Servicios de Inspección,

apareciendo el elemento en la cuenta 202 en 1987 —edificios y otras construcciones—, y ya en 1988 en una nueva cuenta 341 —Promociones en Curso—, en la que se incluyeron las certificaciones de la urbanización y la baja de las edificaciones, siendo esta nueva cuenta ya la única en 1989. Igualmente, los términos de la Escritura de Venta serían ilustrativos de la calificación del bien, pues se transmitieron asimismo el proyecto básico y de ejecución, los derechos de actuación y demás derechos otorgados por la licencia urbanística de la Gerencia de Urbanismo, resultando claro así que la mercantil actora adquirió un terreno que luego transmitió urbanizado y con permisos y derechos añadidos, en plena coincidencia con el objeto social de la entidad empresarial actora.

CUARTO.—Así planteados los términos del debate coincide la Sala con el parecer de la parte recurrente de que la contabilización a partir de 1988 de los terrenos en cuestión dentro de una cuenta del Grupo 3 —Existencias—, Subgrupo de «Obras en Curso», no alteró las consecuencias fiscales de la transmisión de un terreno que mantuvo esta destinado entre 1967 y 1988 al alquiler de pabellones industriales, y que tuvo contabilizado dentro de una cuenta del Subgrupo 20, —«Inmovilizado Material»—, Subgrupo 20, indicativo de una inversión permanente de la empresa destinada a cumplir una faceta de su objeto social, como sería el de alquiler de inmuebles para uso industrial.

Aunque sea compartible en efecto la idea del escrito de contestación de que la disociación que la Orden Ministerial de 1 de julio de 1980 permite entre reflejo contable y consecuencias fiscales de la clasificación de inmovilizado o circulante dentro de las sociedades inmobiliarias, no priva sin más de toda eficacia indicativa a la clasificación contable de los terrenos enajenados, ocurre no obstante que ni tal clasificación es mínimamente concluyente en el presente caso, ni podría, aún de serlo, sustituir a la apreciación circunstanciada de la verdadera naturaleza patrimonial del bien transmitido.

En el primero de tales aspectos se desvanece en efecto el apriorismo jurídico-contable empleado en el proceso y antes de él por la Administración demandada de que para la sociedad actora tal elemento siempre o «en todo momento» —folio 495—, fue considerado como «existencia», pues basta repasar la evolución seguida por la contabilidad empresarial que la contestación a la demanda detalla para verificar que hasta 1988 su asiento fue el de una cuenta del Subgrupo 20, de Inmovilizado Material, con plena acomodación a los criterios de la citada Orden en relación con los bienes destinados al arrendamiento o al uso propio. Siendo así, sólo a partir de 1988 y como consecuencia de la ejecución urbanística del planeamiento que supuso la demolición de los pabellones industriales y la aportación de cuotas de urbanización a la entidad pública promotora de la misma —es decir, por causas incluso independientes de la voluntad societaria—, se modificó la clasificación contable para acoger las obras urbanizadoras y de demolición producidas, iniciándose el proceso que iba a llevar a la posterior enajenación de la parcela. De haberse activado tales gastos como mayor valor del inmovilizado material, tal y como sostiene el Acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo en el Séptimo de sus Fundamentos Jurídicos —y sin perjuicio de la mayor o menor exactitud contable que ello comportase y que no procede aquí dilucidar—, hubiesen surgido acaso menos dudas sobre la naturaleza de la operación, pero no deja de presentar una notable lógica, siquiera extracontable, que la sociedad realice el trasvase a cuentas propias de circulante cuando los pabellones industriales que venía arrendando han sido demolidos como consecuencia de la urbanización y no pueden seguir ya destinándose el terreno al uso que posibilitaba su capitalización como activo duradero, optando entonces por reflejar tales costes y transformaciones en una cuenta de activo circulante.

Desde la segunda y fundamental de las perspectivas nada desmiente en las actuaciones que, en consonancia con uno de sus objetos sociales definidos por la Escritura constitutiva de 23 de septiembre de 1967, el inmueble de Perafán de Rivera se haya destinado a lo largo de los años, como inversión duradera y permanente, al arrendamiento a terceros para usos industriales, por lo que era coherente su conceptualización como un activo fijo material destinado a la obtención de la rentabilidad propia de la firma social, quedando al margen del activo circulante caracterizable por la adquisición del terreno con destino a la promoción de la edificación y venta.

Y en cuanto a la circunstancia de que en la Escritura de venta del terreno este fuese acompañado de proyectos y licencias formando unidad, poca relevancia cabe dar a tal aditamento, pues tanto en uno como en otro caso podría coincidir la operación con uno de los objetos sociales, más, como opone acertadamente la propia parte recurrente, habían transcurrido ya nueve meses desde que la licencia se obtuvo cuando el terreno se enajenó, por lo que bien puede deducirse que la operación no resultaba ser de promoción de edificación alguna, sino de la normal desinversión en un activo fijo en condiciones derivadas de la situación urbanística y de las ventajas de la misma para hacerlo.

En lo que se refiere al punto, no específicamente contrariado ni objeto de bilateral acometimiento en el proceso, de la observancia de otros posibles requisitos de la exención por reinversión, es de destacar que tal extremo es examinado en el Acuerdo recurrido en relación con la liquidación de 1988, que a la postre anula por entender que «no existe causa que impida la aplicación de la exención por reinversión del incremento puesto de manifiesto en la venta del terreno en el Prat de Barcelona» —folio 15 de los autos—, es decir, en supuesto ajeno a la causa de pedir de este concreto proceso, y ello lleva igualmente a deducir que se hace innecesario el examen de la concurrencia de las circunstancias del artículo 147 del reglamento del IS aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en cuyo apartado 2 se recogían casos particulares de entidades dedicadas a la explotación de inmuebles en régimen de arrendamiento.

QUINTO.—Procediendo la estimación del recurso y la anulación del acuerdo en el extremo controvertido, no se aprecia motivo legal para una especial imposición de costas —artículo 139.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que estimamos por razones de fondo el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la procuradora de los tribunales doña María Luz A. T. en representación de «Layro, SA», frente a acuerdo del Organismo Jurídico-Administrativo de Álava de 23 de abril de 1999, en reclamaciones acumuladas núms. 276 y 277 de 1995, y en el particular desestimatorio del mismo relativo a liquidación 95/305152 del impuesto de sociedades del ejercicio de 1990, que declaramos disconforme a derecho y anulamos, sin hacer imposición de costas.

Ref. TSJPV-95

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de junio de 2002

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2398/2000

Ponente: Roberto Sáiz Fernández.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 3
- Art. 43
- Art. 44
- Art. 61

Voces:

- Infracciones y sanciones tributarias
- Terminología y conceptos de la LGT
- Impuesto sobre Sociedades
- Presión fiscal efectiva global
- Principio de igualdad
- Puntos de conexión
- Residencia habitual
- Comisión Mixta del Concierto Económico
- Libertad de competencia empresarial

En la Villa de Bilbao, a veintiuno de junio de dos mil dos.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 2398/2000 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 1998, en el que se impugna: la Norma Foral 4/2000, de 5 de julio, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias, en particular, contra el artículo 1 (Modificación de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero).

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representado y dirigido por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales de Guipúzcoa y Diputación Foral de Gipuzkoa, representadas por la Procuradora doña Begoña U. A. y dirigidas por el Letrado don Ignacio Ch.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Roberto Sáiz Fernández, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 4 de diciembre de 2000 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado, actuando en nombre y en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 4/2000, de 5 de julio, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias, en particular, contra el artículo 1 (Modificación de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero); quedando registrado dicho recurso con el número 2398/2000.

La cuantía del presente proceso fue fijada como de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho de los preceptos de la Norma Foral 4/2000 impugnados.

TERCERO.—En los escritos de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestimando la demanda, confirme íntegramente la Norma Foral 4/2000, de 5 de julio, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias para el 2000.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—Por resolución de fecha 22-5-2002 se señaló el pasado día 28-5-2002 para la votación y Fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales, excepto el plazo para dictar sentencia, dada la cantidad de asuntos que pesan sobre esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo por el Abogado del Estado, en la representación legal que ostenta, contra la Norma Foral 4/2000, de 5 de julio, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias, en particular, contra el artículo 1 (Modificación de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero), cuyo apartado Uno modifica el artículo 82 (Graduación de las sanciones tributarias), y contra el artículo 3 (Modificación de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades), cuyo apartado Seis modifica el artículo 41 (Deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica); y cuyo apartado Siete modifica los apartados 1 y 2 del artículo 42, añadiendo una nueva letra c) al apartado 1 del artículo 42.

La parte recurrente disconforme con la resolución impugnada, solicita que por este Tribunal se dicte una sentencia por la que, con estimación del recurso interpuesto, se declaren no conformes a Derecho y se anulen dichos preceptos.

Las Juntas Generales de Guipúzcoa, Administración demandada, así como la Diputación Foral de Guipúzcoa, parte codemandada, se oponen, a los fundamentos y pretensiones que deduce la parte actora e interesan el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso, por la que se declare ajustada a Derecho la Norma Foral impugnada.

SEGUNDO.—Alega la Abogacía del Estado, en primer lugar, que en la modificación que se produce mediante el artículo 1.Uno de la NF 4/2000, de 5 de julio, del artículo 82 (Graduación de las sanciones tributarias) suprimiendo el criterio de graduación de las mismas por la «cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública», en cuanto que suponen el incumplimiento de los Acuerdos de la Comisión Mixta del Cupo, de 18 de enero de 2000; aludiendo, asimismo, la representación de la Administración del Estado a la sentencia de esta Sala, de 31 de diciembre de 1998, recaída en el recurso, núm. 2951/1996, promovido frente a la Norma Foral de Guipúzcoa 3/1996, de 23 de abril, y que anulaba entre otros preceptos el artículo 82, apartado 1, letra g), que contenía como criterio de graduación de las sanciones tributarias «la cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública»; sentencia que alcanzó firmeza, una vez que la Diputación Foral de Guipúzcoa desistió del recurso de casación contra ella promovido. De otro lado, entiende que se produce un exceso en el ejercicio competencial, en base al artículo 149.1.1 de la Constitución, por el hecho de establecer una reducción de la sanción por conformidad de 10 puntos porcentuales más que el Estado, una reducción por especial colaboración del interesado de hasta 20 puntos porcentuales, así como el hecho de no sancionar la falta de retención en aquellas cantidades que se hubiera debido retener, por cuanto determina una situación de desigualdad de trato en el cumplimiento de los deberes fiscales, favorable a los sujetos que tributen conforme a la normativa de la Diputación Foral de Guipúzcoa.

Las partes demandada y codemandada, con apoyo en la propia sentencia que invoca la Administración del Estado, de 31 de diciembre de 1998, recaída en el recurso, núm. 2951/1996, y de la doctrina constitucional que en ella se contiene, justifica el contenido del precepto impugnado y sostiene su conformidad con el ordenamiento jurídico, estimando la razonabilidad de las diferencias existente con la normativa del Territorio Común.

Decíamos en la sentencia invocada, de 31 de diciembre de 1998, en lo que interesa, que: «Los demás preceptos impugnados [artículos 82.1, letras g) y h) y 82.3], que regulan de forma diferente la materia referida a las infracciones y sanciones tributarias prescinden del principio de reserva de Ley como manifestación del de legalidad, principio esencial en todo Estado de Derecho que se apoye en el imperio de la Ley como expresión de la voluntad popular (Preámbulo, artículos 1, 9, puntos 1 y 3, 103.1 y 106.1, de la Constitución Española), resulta contrario a Derecho y, por ello, afectado de radical nulidad, por su clara oposición a lo establecido por la normativa del territorio común, con infracción de lo establecido en el número 3 del artículo 35 de la Ley del Concierto Económico, que dispone que las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco aplicarán la normativa sancionadora común prevista en la Ley General Tributaria a las infracciones cometidas en tributos de su competencia; y con exceso en el ejercicio competencial, a tenor de lo dispuesto en el artículo 149.1.1º de la Constitución, en la vinculación que el Tribunal Constitucional efectúa de la materia sancionadora con la regulación de las condiciones básicas que garanticen el principio de igualdad de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones, al decir que: "El art. 149.1.1 CE supone un límite a la normación sancionadora autonómica, derivado de su carácter de normación limitada 'ratione loci', y ello en función de que la previsión de ilícitos administrativos suponga siempre una delimitación negativa del ámbito del libre ejercicio del derecho, cuya igualdad de goce en todo el territorio nacional trata de asegurar el art. 149.1.1. Como tal límite implica que aunque la legislación sancionadora autonómica pueda modular tipos y sanciones, al hacerlo no debe romper 'la unidad en lo fundamental del esquema sancionatorio'. En el caso de

que la norma sancionadora autonómica introduzca tipos o prevea sanciones que difieran de los recogidos en la normación establecida por el Estado para todo el territorio nacional, es exigible que esa desigualdad tenga un fundamento razonable, de modo que las disposiciones autonómicas 'no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio' (art. 149.1.1 CE)"» —STC 87/1985—, y que: «Para que pueda operar ese límite específico y excepcional del artículo 149.1.1 CE, en su función de asegurar la igualdad en el ejercicio de derechos y cumplimiento de deberes constitucionales en todo el territorio del Estado (...), han de darse dos condiciones, en primer lugar, la existencia de un "esquema sancionatorio" estatal, que afecte a estos derechos y deberes constitucionales, y en segundo lugar, que la normativa sancionadora autonómica suponga una divergencia cualitativa sustancial respecto a esa normativa sancionadora estatal que produzca una ruptura de la unidad en lo fundamental del esquema sancionatorio —STC de 20 de junio de 1991—».

Dos eran, por tanto, los pilares sobre los que se asentaba el fundamento de la decisión anulatoria: Uno, la infracción de lo establecido en el número 3 del artículo 35 de la Ley del Concierto Económico, que disponía que las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco «aplicarán la normativa sancionadora común prevista en la Ley General Tributaria a las infracciones cometidas en tributos de su competencia», y, en segundo lugar, el exceso en el ejercicio competencial, a tenor de lo dispuesto en el artículo 149.1.1º de la Constitución, en la vinculación que el Tribunal Constitucional efectúa de la materia sancionadora con la regulación de las condiciones básicas que garanticen el principio de igualdad de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.

En lo que respecta a la supresión del criterio de graduación de las sanciones tributarias basado en la «cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública», a todas luces parece que las Juntas Generales de Guipúzcoa se han atenido precisamente a la parte dispositiva de la reiterada sentencia de 31 de diciembre de 1998, adaptando su normativa a la propia Ley General Tributaria, cuyo artículo 82, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, tampoco contiene tal criterio de graduación, suprimido por la propia Ley 25/1995.

Por lo que se refiere al exceso en el ejercicio competencial, en base al artículo 149.1.1 de la Constitución, por el hecho de establecer una reducción de la sanción por conformidad de 10 puntos porcentuales más que el Estado, una reducción por especial colaboración del interesado de hasta 20 puntos porcentuales, así como el hecho de no sancionar la falta de retención en aquellas cantidades que se hubiera debido retener, por cuanto determina una situación de desigualdad de trato en el cumplimiento de los deberes fiscales, favorable a los sujetos que tributen conforme a la normativa de la Diputación Foral de Guipúzcoa, ha de advertirse que el número 3 del artículo 35 de la Ley del Concierto Económico perdió su vigencia con la modificación operada en la Ley del Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, la cual en su actual artículo 35 establece previsiones para supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito fiscal; sin que, a lo largo del articulado de dicho texto legal, se contemple el imperativo de aplicar la normativa sancionadora común prevista en la Ley General Tributaria a las infracciones cometidas en tributos de la competencia de las Haciendas Forales del País Vasco.

Desde la perspectiva de la doctrina del Tribunal Constitucional, en interpretación del art. 149.1.1 CE en materia sancionadora, tampoco se aprecia en este caso la infracción que denuncia el Abogado del Estado, toda vez que se condiciona a que las disposiciones autonómicas «no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio» (art. 149.1.1 CE) —STC 87/1985—, y, de otro lado, que han de darse dos condiciones: «1) La existencia de un «esquema sancionatorio» estatal, que afecte a estos derechos y deberes constitucionales; y 2) en segundo lugar, que la normativa sancionadora autonómica suponga una divergencia cualitativa sustancial respecto a esa normativa sancionadora estatal que produzca una ruptura de la unidad en lo fundamental del esquema sancionatorio» —STC de 20 de junio de 1991—, lo que no puede predicarse del precepto que se enjuicia, que, en la reducción que se anuda a la conformidad con la propuesta de regularización, admite, dada su confusa, y en apariencia contradictoria, redacción, diversas interpretaciones, entre las que es posible destacar la que pone el límite del 30 por 100 de la reducción de la sanción, y encuentra acomodo con la previsión del artículo 82.3 de la Ley General Tributaria; ni en la reducción relativa a la especial colaboración (entre 10 y 20 puntos porcentuales) que, aún no prevista en la Ley General Tributaria, contiene el elemento de razonabilidad de constituir estímulo a la colaboración, especial o más intensa que la legalmente exigible, para favorecer la aportación espontánea de datos de difícil obtención de la Administración Tributaria, esto es, la eliminación de la opacidad fiscal; cuando, de otra parte, la normativa de Territorio Común cuando incluye como criterio de graduación de las sanciones la falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración [art. 82.1.e)] lo circunscribe a la graduación de las sanciones por infracciones simples exclusivamente (art. 82.2); y, en lo relativo a la omisión de sanción por falta de retención en aquellas cantidades que se hubieran debido retener, debe decirse que, además, de referirse a un precepto que no puede ser objeto de revisión en este proceso, por no haber sido objeto de impugnación, el artículo 79 de la Norma Foral 3/1996, de 23 de abril, es mimético del artículo 79 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de junio, que eliminó del señalado precepto la referencia que en el texto legal anterior se hacía en la letra a) a las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.

TERCERO.—Cuestiona, asimismo, el Abogado del Estado el artículo 3 (Modificación de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades), cuyo apartado Seis, modifica el artículo 41 (Deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica); y cuyo apartado Siete modifica los apartados 1 y 2 del artículo 42, añadiendo una nueva letra c) al apartado 1 del artículo 42, desde la perspectiva de la discrepancia que tal regulación supone respecto de la del Territorio Común que, a su juicio, supone la vulneración de las normas que sobre armonización fiscal se establecen en el artículo 4, reglas b) y c), de la Ley 38/1997, de 4 de agosto; con la consecuencia de una presión fiscal inferior a la del resto de los sujetos pasivos y de efectos discriminatorios, afectando a la competencia empresarial, al suponer una disminución de las cargas tributarias en relación con los contribuyentes sujetos al Impuesto estatal sobre Sociedades.

La sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de julio de 1991, ha dicho al respecto que: «El ahora apelante ya afirmaba que esos límites habían sido traspasados por la Norma Foral impugnada, conclusión que extraía del hecho de comparar los beneficios tributarios que la Norma concedía, y que eran mayores que los que la legislación del Estado concede para los mismos Impuestos y para las mismas situaciones. Pero el hecho

de que en unos Impuestos determinados la Norma Foral conceda bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en territorio Común. La norma contenida en el Concierto ha tenido la previsión de ser redactada en tales términos que pueda ser interpretada de varias formas, ya que puede serlo —y así lo entiende esta Sala— en el sentido de que la presión fiscal a considerar sea la que afecta a todo un ejercicio y al conjunto de tributos o puede ser también interpretada en relación con cada Impuesto determinado o incluso con relación a un solo sujeto pasivo. A estas dos interpretaciones últimas se oponen dos argumentos: el primero que el artículo 41-2 del Estatuto de Autonomía, aprobado con rango de Ley Orgánica, el 18 de diciembre de 1979, dice que "las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma". (...) El segundo argumento es que la norma del Concierto se refiere a "presión fiscal efectiva" y "global", lo que está indicando que la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, no por uno solo o por varios tributos y en el presente caso solamente se examinan los beneficios de cinco de ellos, por lo que aunque se dieran datos numerarios —y no se dan— solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global. Descartada, pues, esta interpretación limitada de la norma 12 del Concierto, la única interpretación posible es comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entiende debe darse a la Norma del Concierto, con arreglo a la cual haya que juzgar la Norma Foral ahora impugnada».

Tal criterio resulta de plena aplicación al supuesto que se enjuicia y con más intensidad si cabe desde la consideración de que dentro de un sistema tributario la materia sancionadora constituye, desde el punto de vista cuantitativo de su aportación económica, elemento menor y, aún, privado del carácter recaudatorio propio de la exacción tributaria, por integrarse en el ámbito punitivo y los fines propios de éste, la disuasión del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

En relación con esta cuestión también ha tenido ocasión de manifestar este Tribunal, en la sentencia recaída en los autos 907-1998, que el «criterio armonizador del artículo 4.b)» —artículo 4.12ª, Ley 12/1981, de 13 de mayo—, «se relaciona ciertamente con la igualdad básica de todos ante el sistema tributario y ante el deber de contribuir, y tiende a prevenir que el régimen de Concierto Económico (como el de Convenio, en su caso), se transforme en "privilegio territorial" prohibido por el artículo 138.2 en relación con el artículo 149.1.1 CE. En tal sentido, el Tribunal Constitucional, con motivo de examinar cuestiones relativas al régimen de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 28/1990, de 28 de diciembre —STC 116/1994, de 18 de abril, que cita la 19/1987—, ha advertido que "el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles, y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las CC AA y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas". La conclusión, presente ya en otras resoluciones anteriores como la STC 8/1986, de 21 de enero, o la STC 150/1990, de 4 de octubre, es clara; unidad

"básica" dentro de la diversidad en la ordenación de los tributos, como exigencia de igualdad».

«Precisamente por ello, el parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas que establece el principio de "presión fiscal global equivalente" no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos pasivos aislados en relación con un solo tributo de los que integran el sistema, que es precisamente el ámbito en el que la heterogeneidad y diversidad de regulaciones puede desenvolver su eficacia».

Si lo anteriormente expuesto integra una argumentación suficiente para rechazar el motivo impugnatorio analizado, la inexistencia de prueba o aportación de elementos de juicio por parte demandante, que permitan valorar su alegación, llevan a la conclusión de que no es posible sostener que el sistema tributario establecido en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco dé cobijo a una presión fiscal global inferior a la del territorio común en los términos que se proponen.

En sentencia, recaída en los autos 3753-1896, de fecha 30 de septiembre de 1999, también ha expresado esta Sala que: «La perspectiva de que el tratamiento discriminatorio deviene no tanto de diferencias nacidas de la territorialidad del tributo, sino de su aplicación segmentada según criterios predominantes de la residencia de los sujetos pasivos, lleva a afirmar que todo "punto de conexión" que no sea el de localización de la actividad provoca "discriminaciones", entendidas éstas no desde el prisma del principio genérico de igualdad —que ya hemos visto que no opera entre personas sometidas a distintos ordenamientos—, sino en un sentido más lato, economicista, y material, derivado de los postulados de orden económico justo y de la prohibición de privilegios económicos derivados de los Estatutos de Autonomía —artículos 1.1 y 138.2 CE—. Ahora bien, si en el marco comunitario europeo, el contenido del artículo 52 TCE —hoy 43—, ha podido determinar que las entidades no residentes vean vulnerado su derecho de establecimiento luego a la postre salvaguardado mediante compensaciones presupuestarias o la reforma aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto, puede hacerse la afirmación de que en la legislación interna no toda diferencia de tratamiento tributario de establecimientos situados en el mismo territorio y motivado por la diferente residencia de su titular pone en cuestión el ejercicio de las competencias establecidas por el Concierto Económico, si no es a riesgo de desdeñar la interpretación hecha por la jurisprudencia constitucional antes desarrollada —vinculante para este orden Jurisdiccional por virtud del artículo 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial—, y la propia legitimidad de tal instrumento».

Y, más adelante, que: «Partiendo de la premisa de esa unidad económica y territorial esencial del Estado como espacio único sin fronteras interiores, no determinará consecuencia relevante alguna que los establecimientos económicos que reciben un trato diferenciado desde la norma fiscal se sitúen físicamente en el mismo ámbito autonómico o en localizaciones diferentes, y del propio modo, tampoco es decisivo que el rendimiento sujeto a gravamen que es objeto de tratamiento favorable provenga de operaciones realizadas en uno u otro marco territorial unitario, siempre que, como hemos razonado más arriba con la doctrina constitucional producida hasta la fecha, el principio del domicilio o de la residencia sea, como lo es, legitimador de la instauración del tratamiento diferente de las personas jurídicas a efectos tributarios. Se trata de un factor, eso sí, que puede magnificar o enfatizar las diferencias de trato y ponerlas en mayor dificultad de justificación desde el punto de vista intuitivo o de su mayor grafismo argumental. Pero, insistimos, en nada trastoca el fundamento de esa diversidad

legítima de competencias autonómicas y de ejercicio de las mismas el hecho de que la actividad sujeta al IS común se desarrolle en Álava o en la Comunidad de La Rioja, o a la inversa, pues tanto en un caso como en otro la regulación que la hace posible puede resultar constitucional y legalmente legítima o no serlo».

Finalmente, ha de indicarse que los acuerdos alcanzados entre las Haciendas Forales y la Administración del Estado, a través de la Comisión Mixta del Cupo, de 18 de enero de 2000, no constituyen marco jurídico desde el cual haya de examinarse en esta sede jurisdiccional los actos de ejecución de dichos acuerdos, a cuyo contenido —no facilitado por las partes intervinientes en el proceso—, además, no alcanza el principio de «iura novit curia».

CUARTO.—No se está en el caso de hacer un especial pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en la instancia, de conformidad con lo establecido en el artículo 139 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que debemos desestimar, como así desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo, núm. 2398/2000, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación legal que ostenta, contra la Norma Foral 4/2000, de 5 de julio, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias, en particular, contra el artículo 1 (modificación de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero), cuyo apartado uno, modifica el artículo 82 (graduación de las sanciones tributarias), y contra el artículo 3 (modificación de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades), cuyo apartado seis, modifica el artículo 41 (deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica); y cuyo apartado siete modifica los apartados 1 y 2 del artículo 42, añadiendo una nueva letra c) al apartado 1 del artículo 42, que por encontrarse ajustados a derecho, confirmamos; sin especial pronunciamiento sobre el pago de las costas procesales devengadas en la instancia.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación. Transcurridos diez días desde su notificación a las partes y de conformidad al art. 104 de la Ley de la Jurisdicción, remítase testimonio en forma de la misma a la Administración demandada, en unión del expediente administrativo, a fin de que, en su caso, la lleve a puro y debido efecto, adopte las resoluciones que procedan y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, de todo lo cual deberá acusar recibo a esta Sala en el plazo de diez días.

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se dejará certificación literal en los autos con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-96

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21 de junio de 2002

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1552/1998

Ponente: Enrique Torres y López de Lacalle.

Artículos del Concierto:

- Art. 36

Voces:

- Tasa sobre el Juego

En la Villa de Bilbao, a veintiuno de Junio de Dos mil dos.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 1552/98 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna las resoluciones del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, de fecha 16 de febrero de 1998, por las que se desestimaban las reclamaciones promovidas frente a resoluciones del Negociado de Tasa de Juego de 10 de abril de 1996, desestimatorias de la solicitud de devolución de ingresos indebidos por autoliquidaciones de Tasa Fiscal de Juego y Recargo autonómico sobre la misma, correspondientes a los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995.

Es parte en dicho recurso: como recurrente TEFER, S.A., representado por el D^a Procurador D. Jesús Gorrochategui Erauzquin, y dirigido por el Letrado L. Jorquera Cuevas.

Como demandada DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, representado por la Procuradora D^a Asunción Lacha Otañes y dirigido por el Letrado D. Luis Berasategui Garaizabal.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Enrique Torres y López de Lacalle, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 7 de abril de 1.998 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. Jesús Gorrochategui Erauzquin, actuando en nombre y representación de TEFER, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, de fecha 16 de febrero de 1998, por las que se desestimaba la reclamación promovida frente a resolución del Jefe de Negociado de

Tasa de Juego de 10 de abril de 1996 desestimatorias de la solicitud de devolución de ingresos indebidos por autoliquidaciones de Tasa Fiscal de Juego y Recargo autonómico sobre la misma, correspondientes a los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995; quedando registrado dicho recurso con el número 1552/98.

La cuantía del presente recurso quedó fijada por el recurrente en 4.150.384 pesetas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que con estimación del presente recurso se disponga la nulidad de los Decretos Fiscales Normativos 56/92, de 11 de febrero, 11/93 de 19 de Enero, 2/94 de 25 de febrero y 1/95 de 7 de febrero, en lo relativo al incremento de la Tasa Fiscal sobre las máquinas de juegos de azar para los años 1992, 1993, 1994 y 1995, respectivamente; con anulación del Acuerdo del Órgano Jurídico Administrativo de Álava de 16 de Febrero de 1998, así como las liquidaciones; declarándose el derecho del actor a la devolución del exceso ingresado indebidamente en los años mencionados, por importe de 4.150.384 pesetas, con los intereses correspondientes.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso interpuesto por "Tefer, S.A." contra acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava desestimatorio de reclamación sobre actualización de la Tasa Fiscal sobre el Juego y su Recargo Autonómico para la ejecución 1992, 1993, 1994 y 1995.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba, por no haberlo solicitado las partes y estimarlo innecesario la Sala.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 10/06/02 se señaló el pasado día 18/06/02 para la votación y fallo del presente recurso

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se interpone el presente recurso contencioso administrativo, contra la resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, de fecha 16 de febrero de 1998, por la que se desestimaba la reclamación promovida frente a resolución del Jefe de Negociado de Tasas de Juego de 10 de abril de 1996, desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos por autoliquidaciones de Tasa Fiscal de Juego y Recargo autonómico sobre la misma, correspondientes a los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995.

La parte recurrente disconforme con las resoluciones impugnadas, solicita que por este Tribunal se dicte una sentencia por la que, con estimación del recurso interpuesto, se anulen dichos actos administrativo y se declare la nulidad de los Decretos Forales Normativa 56/92,11/93, 2/94 y 1/95; reconociéndose el derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado, más el interés legal devengado por dichas cantidades. La Administración se opone, en cuanto al fondo, a los fundamentos y pretensiones que

deduce la parte actora e interesa el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso, por la que se confirmen los actos sometidos a la revisión jurisdiccional.

SEGUNDO.—La parte recurrente funda su impugnación sobre un único motivo, que reitera desde su solicitud inicial de devolución de ingresos indebidos, básicamente, consecuencia de razonar que la Tasa Fiscal sobre el Juego, del modo en que ha quedado configurada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, tiene naturaleza de impuesto con independencia del nomen iuris que le haya dado el legislador, y, en consecuencia, no le pueden ser aplicables los incrementos que en concepto de actualización se han previsto para las tasas; y, en consecuencia con ello, estima la parte actora que la Base Imponible sobre la que ha de aplicarse el Recargo en cuestión debe ser la que quedó fijada en la Ley 5/1990, de 29 junio, es decir, en la cuantía de 375.000 pesetas, que no ha sido modificada por las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales para los años 1992, 1993, 1994 y 1995.

En la Sentencia de 22 de Febrero de 2001, entre otras, se resolvió conforme a la doctrina que seguidamente se expone.

"La cuestión que debe abordarse se refiere a uno de los elementos esenciales de la liquidación tributaria, cual es la base imponible sobre la que ha de aplicarse el tipo impositivo que determine la cuota. En efecto, sostiene la parte actora que la Base Imponible sobre la que ha de aplicarse el Recargo en cuestión debe ser la que quedó fijada en la Ley 5/1990, de 29 junio, es decir, en la cuantía de 375.000 pesetas, que no ha sido modificada por las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales para los años 1992, 1993 y 1994; cuestión sobre la que el Tribunal Supremo, en sentencias de 17 de diciembre de 1998 y de 14 de junio de 1999 —entre otras—, llega a la conclusión de que, enjuiciándose, entre otros extremos, la aplicación de la elevación del 1'05% prevista para las Tasas en general en la Ley 31/1990) y en la Circular 1/1992, tal Circular y la consecuente subida en ella entronizada deben considerarse inválidas, en razón a los principios de reserva legal y de jerarquía normativa; con la consecuencia de que "en los años 1993, 1994, 1995 y 1996 (y, también, en el año 1992, si se parte de la comentada ineficacia aplicativa de la mencionada Circular), no hubo, en realidad, por modificación expresa —a través de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado— del artículo 3.4.Dos.A).a) del Real Decreto ley 16/1977, una elevación específica de la cuota fija de la Tasa sobre el Juego aplicable a las máquinas tipo "B", y, en consecuencia, la misma no quedó afectada por la subida porcentual genérica establecida en dichas Leyes anuales para las tasas en general (de modo que dicha Tasa sobre el Juego, dada la invalidez de la cuantía fijada en la Circular 1/1992, de 393.750 pesetas, ha permanecido inalterable, en la cifra de 375.000 pesetas, desde la reforma específica introducida por la Ley 5/1990 hasta la vigencia, en 1997, de la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado, que, al igual que la Ley de dicha naturaleza 12/1997 para el año 1998, la han señalado, específicamente, en 456.000 pesetas); y, aún reitera, más adelante, que "la cuantía de 375.000 pesetas sólo se ha modificado específicamente, para los años 1997 y 1998, en 456.000 pesetas". En otra sentencia, de 14 de marzo de 1998, en Tribunal Supremo establece, entre otros extremos, que "primero, la sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1994 formuló la doctrina de que la Tasa sobre el Juego es un verdadero Impuesto y no tiene, por tanto, naturaleza de Tasa, por lo que, en la sentencia de instancia determinante de la de esta Sección y Sala de 14 de marzo de 1998, se estaba en presencia de un Impuesto, a pesar de que la Ley Autonómica de Cantabria denominaba Tasa a tal tributo, y, en consecuencia, no puede ahora sostenerse que, a pesar de ello, sea manifiesta la voluntad del legislador de extender a las sedicentes Tasas sobre el Juego la actualización genérica contenida en la

norma legal, pues se resentiría, sin sentido lógico alguno, la construcción global que se ha venido haciendo de dicho tributo (aunque se le denomine, normativamente, Tasa); de modo que, en definitiva, el Tributo sobre el Juego es una figura fiscal distinta de la categoría de las Tasas y no puede soportar válidamente una actualización genérica nacida para las simples Tasas en general".

"Resulta, así, que, en aplicación de la anterior doctrina, y no habiéndose aprobado en las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los años 1992, 1993 y 1994, un incremento de la cuota anual prevista para las máquinas recreativas tipo B, prevista en la ya señalada Ley 5/1990, de 29 de Junio, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria, aquélla, es decir, la que alcanza la cuantía de 375.000 pesetas será la que constituya la base imponible, de conformidad con lo establecido en el artículo 12 de la Ley del Parlamento Vasco 6/1992, de 16 de octubre. Conclusión que comportaría la estimación del recurso, en tanto que la cuantía de la tasa ha de entenderse fijada en 375.000 pesetas para cada uno de los ejercicios afectados, y el recargo autonómico ha de aplicarse sobre dicha cuantía".

TERCERO.—Pero la pretensión tiene más alcance del expuesto, de modo que la consecuencia deducida se convertiría en corolario de la admisión de la petición principal consistente en que se declare "la nulidad de los Decretos Forales Normativos 56/92, de 11 de febrero, 11/93 de 19 de enero, 2/94 de 25 de febrero y 1/95 de 7 de febrero, en lo relativo al aumento de la Tasa Fiscal sobre las máquinas de juegos de azar" en los expresados años.

En la Sentencia de esta Sala de 10 de marzo de 1997 se dijo, "que la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene competencia exclusiva en materia de "casinos, juegos y apuestas, con excepción de las llamadas Apuesta Mutuas Objetivo Benéfico" (artículo 10-35 del Estatuto de Autonomía); y el Real Decreto 3257/82, de 15 de octubre, aprobó el Acuerdo de la Comisión Mixta que concertaba los servicios y los medios personales que debían ser objeto de traspaso a la Comunidad Autónoma, en materia de casinos y juegos, con efectividad a partir del 1 de enero de 1983; pero, con anterioridad, la Ley 12/1981, del Concierto Económico, había establecido que la gestión, inspección, servicios y recaudación de la Tasa sobre el juego en el Territorio Vasco corresponderá a los respectivos Departamentos Forales, aplicando la misma normativa tributaria que en el territorio común (artículo 33-2), de acuerdo, por tanto, con el sistema general de competencias del artículo 2 del mismo texto legal, pero en su apartado segundo y no en el primero en que se menciona la regulación y, consecuentemente, no puede estimarse que la referencia a la normativa del territorio común sea una específica norma armonizadora, al suspender la aplicación directa del régimen común".

En este régimen, la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, en el artículo 83, apartado primero, elevó los tipos de cuantía fija de las Tasas aplicando el coeficiente 1'05 a la cuantía exigible en 1991; pero se abstuvo de incrementar la Tasa de juego para máquinas Tipo B ó recreativas con premio, a diferencia de las Leyes de 30 de abril de 1982, 5/1983 de 29 de junio, 7/1989 de 29 de diciembre, y 5/1990 de 29 de junio, en las que la fijó en la cantidad anual para máquina de 40.000 pesetas, 125.000 pesetas, 141.750 pesetas y 375.000 pesetas, respectivamente; con las consiguientes modificaciones del artículo tercero, apartado cuarto del Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero. Aplicando la normativa común, la última cantidad mencionada se estableció por el Decreto Foral Normativo de Álava 1130/1990 en 375.000 pesetas, con la correlativa modificación del artículo 5 de la Norma Foral de la Tasa Foral sobre el

juego, aprobada por Acuerdo de las Juntas Generales de Álava de 31 de mayo de 1981, que era la equivalente al Real Decreto Ley 16/1977.

Pero el Decreto Foral 56/92, de Febrero, aunque pretendía adoptar la normativa fiscal alavesa a la Ley 31/1991, si bien en el artículo 9-1 elevó la cuantía fijando las Tasas en igual medida, añadió en el apartado 2, que lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1, "es aplicable a la Tasa Fiscal sobre las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar a que se refiere el Capítulo I de la Norma Foral de la Tasa Fiscal sobre el juego de 31 de mayo de 1981", introduciendo el aumento porcentual citado, y pasando de 325.000 pesetas a 393.750 pesetas. Ciertamente, la anómala Circular estatal 1/1992, de 7 de enero, coincidía con este planteamiento; pero la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1999, resumiendo la doctrina de la Sentencia del mismo Tribunal de 28 de junio de 1999, expone que las concreciones aclaratorias de las Circulares "implicaba la fijación de cuotas (elementos esenciales de un tributo) cuya determinación debería producirse siempre a través de la modificación del artículo 3-4-2 del Real Decreto Ley 16/1977, lo que solo podía hacerse mediante el cauce legal correspondiente, resultaba evidente que el contenido de la circular infringía y vulneraba los preceptos del legalidad, jerarquía normativa y reserva legal de los artículos correspondientes de la Constitución y en consecuencia la Sentencia, cuya doctrina estamos resumiendo, anuló la controvertida Circular, privándola de cualquier validez o defecto y viniendo a expulsarla del ordenamiento jurídico". Las sucesivas Leyes 39/1992 de 29 de diciembre, 21/1993 de 29 de diciembre y 41/1994 de 30 de diciembre, elevaron los tipos de la cuantía fija de las Tasas aplicando los coeficientes de 1'05, 13 y 15 sobre las tasas del año precedente, respectivamente, pero las tres prescindieron de hacer éste y otro incremento para la Tasa de Juego; sin embargo, el artículo 16-2 del Decreto Foral Normativo 11/1993 de 19 de enero, el artículo 14-2 del Decreto Normativo de Régimen Fiscal 1/1995 de 7 de febrero, con el mismo texto, aplicaran el mismo coeficiente de incremento "a la tasa fiscal sobre máquinas o aparatos automáticos".

Además de que la llamada Tasa de juego tiene naturaleza de impuesto, los sucesivos incrementos carecían de cobertura porque no habían sido efectuados por la normativa común. Procede en consecuencia, declarar su nulidad.

CUARTO.—De cuanto ha quedado expuesto y ha sido razonado debe seguirse la estimación del recurso interpuesto, con reconocimiento de los derechos de la parte actora a que se le giren nuevas liquidaciones en concepto de Tasa Fiscal sobre el Juego de máquinas recreativas, de los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995, y del Recargo autonómico correspondiente a la misma, tomando como cuota de la Tasa Fiscal sobre el Juego, la cuantía de 375.000 pesetas, y, como base del recargo autonómico, habrá de aplicársele dicha cuota; con reconocimiento del derecho de la parte recurrente a que se le reintegren, por la Administración, las cantidades indebidamente ingresadas, por exceso sobre las resultantes de la aplicación de los criterios expuestos, más los intereses que éstas hubieren devengado desde su ingreso hasta el momento de su efectivo pago.

QUINTO.—No se aprecia la necesidad de especial pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en el incidente, al no apreciarse en la conducta de las partes litigantes los presupuestos a que hace referencia el artículo 131.1 de la Ley Jurisdiccional.

En consideración a los anteriores fundamentos jurídicos, este Tribunal dicta el siguiente

FALLO

Que estimamos el presente recurso contencioso administrativo, interpuesto por el Procurador D. Jesús Gorrochategui Erauzquin, en nombre y representación de Tefer, S.A., contra el artículo 9 apartado 2 del Decreto Foral 56/1992 de 11 de febrero, apartado 2 del artículo 16 del Decreto Foral Normativo 13/1993 de 19 de enero, apartado 2 del artículo 14 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/1994 de 15 de febrero, apartado 2 del artículo 18 del Decreto Normativo de Régimen Fiscal 1/1995, de 7 de febrero, relativos al aumento de la tasa fiscal sobre las máquinas de juegos de azar, y contra el Acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava fechado el 16 de febrero de 1998, que desestimó la Reclamación efectuada contra el Jefe del Negociado de Tasa de Juego para la devolución de la tasa fiscal abonada en el ejercicio 1992, 1993, 1994 y 1995, por la explotación de máquinas tipo B; y por contrarias a derecho, declaramos la nulidad del artículo 9, apartado 2, del Decreto Foral 56/1992 de 11 de febrero, del artículo 16 apartado 2 del Decreto Foral Normativo 13/1993 de 19 de enero, del artículo 14, apartado 2 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/1994 de 15 de febrero, y del mismo apartado del artículo 18 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1995 de 7 de febrero, así como del Acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava mencionado. Y declaramos el derecho de la parte actora a que se le giren nuevas liquidaciones en relación con los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995, con devolución del exceso ingresado; y con los intereses legales desde la fecha del ingreso hasta su efectivo abono. Publíquese la parte dispositiva de esta resolución en el Boletín Oficial de Territorio Histórico de Álava. No se hace imposición de costas.

Contra esta sentencia cabe recurso de casación ante la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Supremo, el cual habrá de prepararse mediante la presentación de escrito ante este órgano jurisdiccional en el plazo de 10 días, a contar desde el siguiente a esta notificación.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-97

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 28 de junio de 2002

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2684/1993

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 43

Voces:

- Derecho comunitario
- Puntos de conexión
- Residencia habitual
- Incentivos fiscales
- Impuesto sobre Sociedades
- Principio de solidaridad
- Principio de igualdad
- Prohibición de privilegios fiscales
- Presión fiscal efectiva global
- Libertad de competencia empresarial
- Unidad de mercado
- Legitimación procesal activa

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 7 de septiembre de 1993 tuvo entrada en esta Salte, escrito en el que D. Jaime Goyenechea Prado actuando en nombre y representación de COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA, interpuso recurso contencioso-administrativo contra.

—La Norma Foral de Juntas Generales de Álava, 18/1993, de 5 de julio, publicada en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava —BOTH A núm. 79, de 16 de julio de 1993—, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica.

—La Norma Foral de Juntas Generales de Vizcaya 5/1993, de 24 de junio —Boletín Oficial de Vizcaya núm. 154, de 7 de julio—, de Medidas Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso a la actividad económica.

—La Norma Foral de Juntas Generales de Guipúzcoa, 11/1993, de 26 de junio, publicada en el BOG núm. 128, de 8 de julio de 1993, de Medidas Fiscales Urgentes de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica.

Quedando registrado dicho recurso con el número 2.684/1993.

La cuantía del presente proceso fue fijada como de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el presente recurso, declare la nulidad de las Normas Forales impugnadas o, subsidiariamente, de los artículos 2, 3, 4, 5, 6, 7, 13, 14, 15, 21, 22, Disposiciones Transitorias y Disposición final segunda de la Norma Foral 18/1993, de 5 de julio del Territorio Histórico de Álava; 2, 3, 4, 5, 6, 7, 13, 14, 15, 21, 22, Disposiciones Transitorias y Disposición final segunda de la Norma Foral 11/1993, de 26 de junio, del Territorio Histórico de Guipúzcoa y 2, 3, 4, 5, 6, 7, 13, 14, 15, 21, 22, Disposiciones Transitorias y Disposición final segunda de la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, del Territorio Histórico de Vizcaya, con todo lo demás que en derecho proceda.

TERCERO.—En los escritos de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime íntegramente el presente recurso en todos sus pedimentos.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 19/06/02 se señaló el pasado día 25/06/02 para la votación y Fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El presente recurso contencioso-administrativo versa sobre las pretensiones de anulación deducidas con carácter directo por la Comunidad Autónoma de La Rioja frente a tres disposiciones generales, que son:

—La Norma Foral de Juntas Generales de Álava, 18/1993, de 5 de julio, publicada en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava —BOTH A núm. 79, de 16 de julio de 1993—, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica.

—La Norma Foral de Juntas Generales de Vizcaya 5/1993, de 24 de junio —Boletín Oficial de Vizcaya núm. 154, de 7 de julio—, de Medidas Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso a la actividad económica.

—La Norma Foral de Juntas Generales de Guipúzcoa, 11/1993, de 26 de junio, publicada en el BOG núm. 128, de 8 de julio de 1993, de Medidas Fiscales Urgentes de apoyo a la inversión e impulso a la actividad económica.

En relación indistinta con las tres citadas disposiciones normativas forales, cuyo contenido se afirma idéntico por la parte recurrente, se exponen primeramente las diferencias sustanciales que los beneficios fiscales que en ellas se establecen representan respecto del régimen común, destacándose las siguientes materias:

- Deducción por inversiones en activos fijos materiales, del artículo 3.
- Reserva Especial para Inversiones Productivas establecida por los respectivos artículos 6 de las Norma Forales.
- Capitalización de Pequeñas Empresas.
- Sociedades y Fondos de Capital Riesgo.
- Las llamadas "vacaciones fiscales" del artículo 14.

A partir de esa apreciación diferencial, la pretensión se sustenta, de una parte, en incumplirse el régimen comunitario prohibitivo de las ayudas públicas de los artículos 92 y 92 TCEE, así como en desconocerse las obligaciones y prohibiciones impuestas por la Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993. De otra parte, el recurso se fundamenta en infracción de preceptos y principios constitucionales como el de solidaridad de los artículos 2, 138 y 156 CE, igualdad del artículo 139.2, y unidad de mercado. Independientemente de lo anterior, algunas de las ayudas establecidas son contrarias al mismo Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, como ocurriría con las bonificaciones por ampliación de capital social prevista por el artículo 15, o la aplicación de los incentivos a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SEGUNDO.—Antes de hacer un examen separado de cada uno de dichos planteamientos y de la oposición de fondo a los mismos, es destacable que la totalidad de las partes demandadas suscitan el motivo de inadmisibilidad de falta de legitimación activa del artículo 82 b) LJCA transitoria de 27 de diciembre de 1956, presuponiendo que tal óbice procesal fue objeto ya en este proceso en su momento de incidente de alegaciones previas, estimado inicialmente por esta Sala mediante Auto de 15 de julio de 1994, —folios 438 a 444 de los autos—, en que recayó finalmente Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 31 de diciembre de 2000, que pese a desestimar tal pretensión de inadmisibilidad, dejaba abierta la posibilidad de que en su día se resolviese sobre la legitimación de la Comunidad Autónoma de La Rioja para el ejercicio de la pretensión ejercitada.

Sin embargo, adelanta ya esta Sala que no va a apreciar tal falta del presupuesto procesal de la legitimación, en base a dos tipos de consideraciones.

Las primeras de ellas son de naturaleza procesal y se refieren a que es una cuestión ya examinada y resuelta. No se está afirmando al decir esto, ni mucho menos, que los motivos de inadmisibilidad suscitados en fase de alegaciones previas del artículo 71 LJCA transitoria, hoy artículo 58.1 LJCA, de 13 de julio de 1998, sean irreproducibles al contestarse la demanda. Antes bien, tal posibilidad está hoy expresamente admitida por la Ley Procesal, y ya con anterioridad la venía aceptando la Jurisprudencia —por todas, la STS de 26 de septiembre de 1997, con cita de otras anteriores de 8 de febrero de 1990, ó 25 de enero de 1991—.

Lo que se ha de tener en cuenta es que la cuestión ha sido decidida por el Tribunal Supremo, en la Sentencia revocatoria de los Autos de esta Sala de 15 de julio de 1994 y 2 de enero de 1995 —e incorporada a los folios 561 a 569 de estos autos—, en un sentido que rechaza su replanteamiento a título de motivo de inadmisibilidad que cierre

el paso al examen del fondo del asunto, dejando solo abierta la posibilidad de examinarla como cuestión de fondo en línea con la doctrina civilista de la legitimación "ad causam", pero no por ello dejando de apreciar en tales Resoluciones de instancia infracción del artículo 28 de la Ley Jurisdiccional. No cabe ya, a nuestro juicio, y si ha de prestarse la debida atención y acatamiento a la doctrina de dicha Sentencia, rechazar la concurrencia de tal presupuesto procesal en este proceso.

Pero, además de lo anterior, tampoco un replanteamiento pleno de este tema procedimental nos podría llevar a conclusión distinta que la de afirmar tal legitimación en la Comunidad Autónoma que es parte recurrente.

Nos referimos en particular a que si esta Sala, ante la insuficiencia de previsiones concretas para el proceso contencioso-administrativo, empleó en su momento para rechazarla fundamentos de Derecho constitucional, hoy es el día en que en base a planteamientos de la Abogacía del Estado sustancialmente idénticos a los que nosotros empleábamos en tales Autos, la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, recaída en recurso de inconstitucionalidad 1.135/95, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de la Rioja contra la Disposición Adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, la ha afirmado plenamente en base a consideraciones que vamos a extractar en lo imprescindible.

Dice en efecto el Fundamento Jurídico Tercero, que, "... basta partir de la atribución de una competencia exclusiva (...), como es la prevista en el artículo 8.1.2 del estatuto de Autonomía de la Rioja, relativa al "fomento del desarrollo económico de La Rioja dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional", o la de desarrollo legislativo contemplada en el artículo 9.1.2 sobre "la ordenación y planificación de la actividad económica regional" para encontrar una base suficientemente legitimadora de los órganos de la Comunidad Autónoma de La Rioja a fines de impugnación de un precepto legal referido a la "política económica nacional" que incide en el propio ámbito de autonomía".

Y más adelante se concluye que, "no es admisible la objeción de procedibilidad alegada por el Abogado del Estado, por cuanto no cabe duda del interés legítimo que sobre los efectos de la norma impugnada tiene la Comunidad Autónoma recurrente, pues su aplicación produce el efecto (el llamado "efecto frontera"), de estimular el traslado de actividades económicas de territorio común a territorio foral, con lo cual se está incidiendo directa e inequívocamente en su autonomía financiera y, en consecuencia, en su propio ámbito de autonomía".

Si se tiene en cuenta seguidamente que el artículo 19.1 d) de la nueva Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13 de julio de 1998, consagra precisamente la legitimación de las Comunidades Autónomas para impugnar los actos y disposiciones procedentes de cualquier otra Administración u organismo público "que afecten al ámbito de su autonomía", es fácil comprender que la posterior evolución e interpretación, jurisprudencial, doctrinal y legislativa ha superado los fundamentos en que la resolución originaria de esta Sala se asentaba, y consecuentemente, el motivo inadmisorio ha de ser rechazado.

Todo ello, sin perjuicio de que, como la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2000 recaída en el incidente de alegaciones previas subraya, pueda llegarse a hacer aplicación de fondo de la legitimación "ad causam" en aspectos concretos de la impugnación.

TERCERO.—Asimismo, formula una de las partes demandadas, en particular la Diputación Foral Vizcaína —folio 684 y ss.—, motivo de inadmisibilidad por falta de capacidad procesal, relacionada con el mismo precepto del artículo 82 b) y f) de la Ley reguladora de la Jurisdicción de 1956, y que pone en función de que no se ha aportado ni con el escrito de interposición, ni después, y pese a haberse denunciado su falta, el acuerdo decidiendo interponer el recurso del Consejo de Gobierno competente de la Comunidad Autónoma de La Rioja o la autorización y la posterior ratificación de la misma, exigibles de conformidad con el artículo 22, letras k) y q) de la Ley de la CA de La Rioja 4/1983, de 29 de diciembre, al no estar atribuida tal facultad al Presidente, sino residualmente al Consejo. No será suficiente el mero poder para pleitos, y el acuerdo habrá de ser anterior en fecha a la interposición, con las citas jurisprudenciales que se estiman oportunas.

Tal cuestión procesal, que ha de entenderse ceñida con exclusividad a la impugnación de una de las Normas Forales examinadas de modo procesalmente acumulado, y en función de criterios de economía procesal afirmados en este caso por Auto de 18 de noviembre de 1993 —folios 231 a 234—, que no excluyen el necesario enjuiciamiento separado de aquellas cuestiones que incidan aisladamente sobre uno de los actos e disposiciones cuya impugnación se acumula, ofrece teóricamente dos ámbitos principales. En cuanto al de la validez de la comparecencia a que se refiere la necesidad de aportación de documentos del artículo 57.2 LJCA, no se puede decir que se esté ante un verdadero examen de presupuestos procesales en tal fase preliminar del proceso, sino en un antejuicio, relativo a los mismos que condiciona el posterior curso procesal en base a la concurrencia o no de pruebas preconstituidas. Cuando en cambio se plantea la incidencia sobre la admisibilidad del proceso de uno de tales presupuestos —personalidad, legitimación—, pasa a primer termino el grado efectivo de acreditación material que el mismo haya obtenido a lo largo de todo el juicio.

Ahora bien, en contra de lo que indica la representación procesal demandada que propone el motivo de inadmisibilidad, fue precisamente en el ámbito de la subsanación del posible defecto de comparecencia, y dictado el citado Auto de 18 de noviembre de 1993 en él que se hacía advertencia a la parte actora de la posible concurrencia del mismo, en el que se procedió a tal subsanación por la parte actora, y así, mediante escrito del Procurador de los Tribunales D. José María Arana Vidarte, que tuvo entrada en esta Sala en fecha de 27 de noviembre de 1993, se aportó certificación de la Consejera de Presidencia de la Comunidad Autónoma Actora, acerca del acuerdo adoptado por el Consejo de Gobierno de dicha Comunidad en fecha de 8 de julio de 1993, autorizando el ejercicio de acciones en orden a "la impugnación de las medidas fiscales adoptadas por la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Territorios Históricos" —folios 287 de los autos— lo que no dio lugar a consecuencia procesal alguna, y constituye cumplimiento de las exigencias que pudieran derivarse de la indicada Ley de Gobierno y Administración de La Rioja, como de la posterior Ley de la Diputación Regional de La Rioja 3/1995, de 8 de marzo, que sustituyó a la de 1983.

Se resume todo en la formulación errónea del motivo de inadmisibilidad, procediendo la desestimación del mismo.

CUARTO.—Antes todavía de hacer el definitivo examen de los puntos de controversia que proceda, nos parece necesario realizar algunas precisiones sobre el contexto del presente proceso, para así ilustrar algunas de las decisiones y pronunciamientos que en él van a ser adoptados finalmente.

Es de destacar que de modo simultáneo al mismo, y contra idénticas Normas Forales de los tres Territorios Históricos se interpusieron por la Abogacía del Estado los procesos contencioso-administrativos núm. 2.671, 2.678 y 2.679 de 1993, en cuyo seno se plantearon por esta Sala diversas cuestiones ante el Tribunal de Justicia CEE con sede en Luxemburgo con fecha de 30 de julio de 1997, en torno a la interpretación de los artículos 52 y 92.1 del Tratado, que dieron origen a las cuestiones prejudiciales C-400/97, C-401/97 y C-402/97, y asuntos éstos que fueron objeto de archivo por Auto del Presidente de dicho Tribunal Europeo de 16 de febrero de 2000, consecuente al desistimiento en los procesos contencioso-administrativo de origen por parte de la Administración del Estado recurrente —Autos de 7 de febrero de 2000—.

Pues bien, en tales procesos y mientras estaba pendiente de resolución tal cuestión prejudicial, la sala se hubo de plantear a instancia de las Administraciones demandadas la eventual terminación de los recursos por perdida sobrevenida de objeto de los mismos una vez agotada la vigencia temporal de las Normas Forales impugnadas, con abundante cita de resoluciones constitucionales y de la jurisprudencia ordinaria, lo que, oídas las demás partes, no obstante, esta Sala rechazó en base fundamental a apreciar que algunos de los instrumentos de apoyo e incentivos fiscales en ellas contemplados no habían agotado aún su eficacia material para las fechas en las que se resolvía acerca de dicha incidencia, que, por ejemplo, para el caso de la Norma Foral de Guipúzcoa 11/1993, de 26 de junio lo era mediante Auto de 10 de septiembre de 1999.

En la medida en que ahora nuevamente algunas de las partes replantean en su contestación a la demanda el mismo problema de sobrevenida perdida de objeto del proceso que ahora se resuelve, y objeto que como hemos dichos es coincidente con el de aquellos otros recursos formulados en 1993 por la Abogacía del Estado y luego fenecidos, la respuesta habrá de amoldarse, por congruencia, a los mismos parámetros resolutorios entonces empleados, pero sin poder prescindir de las consecuencias que el tiempo transcurrido desde entonces —casi otros tres años—, ha podido arrojar sobre las claves de decisión de este punto.

Por recapitular la doctrina a que se está aludiendo, se traen de la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 290/2000, de 30 de noviembre, las siguientes consideraciones sobre este tema:

"En relación con lo primero, este Tribunal ha declarado reiteradamente en aquellos casos en los que los preceptos objeto de un recurso de inconstitucionalidad fueron impugnados por motivos distintos de los referidos al orden de reparto competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas, la regla general es que su derogación al tiempo de resolver dicho recurso produce la extinción del mismo, por de su objeto. Con la reserva, claro es, de que un determinado precepto, pese a su derogación, pudiera continuar proyectando sus efectos sobre situaciones posteriores a ese momento si así se desprende con toda evidencia de los términos en los que tal derogación se ha producido por la ley posterior."

"La razón fundamental de dicha regla general es que el fin último de este proceso constitucional es la depuración con carácter abstracto y objetivo del ordenamiento jurídico y, por tanto, al margen de lo que pueda resultar de la aplicación al caso del precepto impugnado. Lo que le distingue a estos efectos de las cuestiones de inconstitucionalidad, donde la respuesta ha de ser necesariamente distinta (STC 111/1983, de 14 de diciembre, FJ 2; 199/1987, de 8 de enero, FJ 3; 385/1993, de 23 de diciembre, FJ 2, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 2). De manera que si el legislador ha expulsado ya la norma del Ordenamiento Jurídico, carece de objeto que este Tribunal

se pronuncie en abstracto sobre sus eventuales tachas de inconstitucionalidad, como en otros casos hemos declarado con reiteración (SSTC 61/1997, de 20 de marzo, FJ 3; 196/1997, de 13 de noviembre, FJ 2; 139/1998, de 16 de junio, FJ 1, y 233/1999, FJ 3, entre las más recientes)".

QUINTO.—Y de manera muy similar, fijándonos en la jurisprudencia contencioso-administrativa ordinaria, reitera la STS de 10 de mayo de 2001, que:

"En sus recientes sentencias de fechas 19 y 21 de mayo de 1999, 25 de septiembre de 2000 y 19 de marzo de 2001, ha recordado este Tribunal que la desaparición del objeto del recurso ha sido considerada, en muchas otras, como uno de los modos de terminación del proceso contencioso-administrativo; tanto cuando lo impugnado eran disposiciones generales, en que la ulterior derogación de éstas, o su declaración de nulidad por sentencia anterior, ha determinado la desestimación del recurso, no porque en su momento no estuviere fundado, sino porque la derogación de la norma priva a la controversia de cualquier interés o utilidad real (así en sentencias de 24-3-1997, 28-5-1997 o 29-4-1998); como en recursos dirigidos contra resoluciones o actos administrativos singulares, en los que se ha considerado que desaparecía su objeto cuando circunstancias posteriores les privaban de eficacia, hasta el punto de determinar la desaparición real de la controversia (así en Sentencias de 31-5-1986, 25-5-1990, 5-6-1995 y 8-5-1997).

Y añade luego dicha reciente Sentencia del Tribunal Supremo, que:

"En la misma línea, hemos dicho en la reciente sentencia de 5 de febrero de 2001, dictada en el recurso de casación número 6.715 de 1993, lo siguiente:

"Siendo el recurso directo contra disposiciones generales un instrumento procesal que tiene como finalidad la de eliminar del ordenamiento jurídico las normas emanadas de los titulares de la potestad reglamentaria cuando sean contrarias a derecho, y no tanto la de resolver acerca de las pretensiones individualizadas que pudieran derivarse de una determinada relación jurídica entre el recurrente singular y la Administración, aquel recurso pierde su sentido cuando, al tiempo de dictar sentencia la norma reglamentaria ha sido ya eliminada, por cualquier otro medio, del propio ordenamiento jurídico.

Así lo ha venido sosteniendo esta Sala en reiteradas sentencias (recientemente, entre otras, en las de 8 de marzo y 23 de noviembre de 1999, con cita de las de 3 de febrero y 24 de marzo de 1997) en las que hacíamos las siguientes consideraciones:

"(...) El pronunciamiento que procede en supuestos como el de autos es el de la desestimación del recurso por carencia sobrevinida de lo que constituía su objeto. En efecto, hemos dicho en aquellas sentencias que al tratarse de un recurso directo contra normas reglamentarias, y no contra actos de aplicación singular de éstas, su objeto queda ceñido a la pretensión de expulsión del ordenamiento Jurídico de normas que a juicio de la parte recurrente son ilegales; por ello, la derogación de tales normas priva a la controversia del objeto que le es propio; debiendo traerse a colación, a este respecto, la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con los recursos de inconstitucionalidad, perfectamente aplicable a los recursos directos contra reglamentos, según la cual —Sentencias 111/1983, 199/1987 y 385/1993—, cuando a lo largo de la tramitación de un recurso de inconstitucionalidad —recurso abstracto y orientado a la depuración objetiva del ordenamiento— pierda su vigencia el precepto legal controvertido, tal circunstancia sobrevinida habrá de ser tenida en cuenta por este Tribunal para apreciar si la misma conlleva la exclusión de toda aplicabilidad de la Ley", y añade, "si así fuera no habrá sino reconocer que desapareció, al acabar su

vigencia, el objeto de este proceso constitucional que, por sus notas de abstracción y objetividad, no puede hallar su exclusivo sentido en la eventual remoción de las situaciones jurídicas creadas en aplicación de la Ley acaso inconstitucional".

La pérdida de la finalidad del recurso queda más patente aún si se tiene en cuenta que, conforme al artículo 72.2 de la nueva Ley de esta Jurisdicción, "las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada". Norma ésta que corrobora la innecesariedad de un pronunciamiento judicial que elimine del ordenamiento jurídico, con eficacia general "ex nunc", a una disposición que, por haber sido ya derogada, ha resultado excluida del propio ordenamiento jurídico antes del hipotético fallo judicial anulatorio".

(...) Si, a tenor de lo expuesto, el debate sobre la legalidad o la ilegalidad de la disposición general impugnada carece ya de objeto, por haber sido derogada ésta, el obligado pronunciamiento final de la sentencia que haya de dictarse en casación —en la hipótesis de estimación de los motivos del recurso— deviene igualmente carente de objeto y de eficacia. El recurso de casación quedarla, de este modo, desnaturalizado o transmutado en una especie de consulta "histórica" sobre la validez objetiva de normas ya inexistentes jurídicamente".

SEXTO.—Trasladando los anteriores enfoques y perspectivas al presente caso, se comprueba que las Normas Forales combatidas en este proceso, por su carácter transitorio y coyuntural, no consta que hayan sido objeto de formal derogación, si bien los presupuestos materiales de su aplicación se centran en determinados hechos y actos de naturaleza jurídica o económica producidos o a desarrollarse generalmente antes del 31 de diciembre de 1994, (con la excepción de la Reserva Especial para Inversiones Productivas que se materializa en la adquisición de activos fijos materiales antes de 31 de diciembre de 1995, según el artículo 6. Tres, o igual límite respecto de las inversiones del artículo 14.2 f).

Bien es verdad que tampoco agotaron tales disposiciones toda su eficacia material a partir de 31 de diciembre de 1994 o de 1995, sin "ultraactividad" alguna, puesto que del examen de preceptos como el artículo 6.4 (efectos a partir de transcurrir cinco ejercicios desde la materialización de la Reserva Especial), artículos 5, reglas quinta y sexta; artículo 7.5, artículo 10.3 y 4, 11.3 y 4 (diferimiento de computo de plazo para la deducción al primer ejercicio con beneficios contables dentro del periodo de prescripción), y, sobre todo, artículo 14.1 (exención tributaria durante diez ejercicios fiscales contados desde la constitución de las sociedades de nueva creación), se llega a la conclusión de que la eficacia material de la normativa impugnada se ha expandido en el tiempo en algunos casos hasta fechas más próximas que llegan, en general y sin perjuicio de lo que enseguida se dirá, hasta completarse el periodo de prescripción, entonces de cinco años, a partir de 31 de diciembre de 1994.

Más aún así, a fechas de junio de 2002 la eficacia material desplegada por la generalidad de las disposiciones y preceptos recurridos es inexistente, y una eventual sentencia estimatoria y anulatoria de las mismas carecería de toda aplicación y afecto conforme al mencionado artículo 72.2 LJCA, lo que llevaría hoy ya a convertirse a este proceso, bien es verdad que por causa de su excepcional pendencia derivada de la sucesión de incidentes y alzadas que en su seno se han desarrollado, en un cauce de examen o consulta histórica, como afirma el TS, o, si se quiere, en una mera proyección "en interés de ley", que a este órgano jurisdiccional no le corresponde acometer.

La excepción a todo ello, y entendemos que plenamente desligable del conjunto normativo a efectos de su revisión jurisdiccional autónoma —artículo 33.3 LJCA, "a sensu contrario"— es la de los preceptos respectivos que establecen el beneficio del Capítulo II, sección primera, artículo 14, relativo a la exención del Impuesto sobre Sociedades para las Empresas de nueva creación, cuya proyección material en el tiempo no se ha agotado aún en el momento en el que este proceso se resuelve en única instancia, por extenderse potencialmente al menos hasta el 31 de diciembre de 2004, y ninguna de las anteriores consideraciones puedan abarcar a dicha medida fiscal de impulso a la actividad económica.

Dado que lo anterior, aunque condiciona y reduce notablemente la materia a enjuiciar, no lo hace completamente, y no excluye por tanto el planteamiento de los motivos y cuestiones que afectaban a la validez de conjunto de las disposiciones forales recurridas, en razón de exigencias de Derecho comunitario europeo, vamos seguidamente a abordarlas, siguiendo en lo esencial las pautas definidas por la sentencia de esta misma Sala recaída en autos 3.753-96, con fecha de 30 de septiembre de 1999, a la vista de la esencial similitud de los planteamientos de las partes.

SÉPTIMO.—El recurso denuncia que las Normas enjuiciadas se habrían aprobado omitiendo el trámite previsto por el artículo 93.3 del Tratado CEE, de comunicación previa a la comisión de todo proyecto de concesión de beneficios para las empresas susceptible de ser calificada como "ayuda de Estado", argumentando ampliamente en términos de Derecho comunitario acerca de que los incentivos fiscales que las Normas Forales del IS reconocen incurren plenamente en dicha calificación. Igualmente se argumenta sobre el hecho de que las citadas Normas Forales de 1993 reproducen ampliamente otras de 1988 que fueron declaradas incompatibles con el Tratado por Decisión de la comisión Europea de 10 de mayo de 1993, cuyo cumplimiento exigiría que se declarase la nulidad de las Normas, que aún distintas a las impugnadas, no se aplican tampoco a empresas extranjeras, y ya que, en todo caso, dicha Decisión imponía una eliminación de distorsiones con respecto al artículo 52 del Tratado antes de 31 de diciembre de 1993, que, siempre según la parte actora, no se ha producido y obligaría a esta Sala a anular las disposiciones ahora impugnadas.

El examen de la cuestión alusiva a las "ayudas de Estado" del artículo 92.1 TCE comporta dos diferentes facetas que se desprenden de una conocida doctrina del TJCE (Sentencias "Steinike" de 22 de marzo de 1977, ó "Kirsammer-Hack", de 30 de noviembre de 1993), según la cual, si bien el artículo 92 —actual 87—, del Tratado no puede ser invocado aisladamente ante los Tribunales nacionales con objeto de cuestionar la compatibilidad de una ayuda de Derecho comunitario, los particulares pueden pedir de aquellos que interpreten —en su caso, después de recurrir al procedimiento del artículo 177 (234)—, y apliquen el concepto de "ayuda", a fin de extraer consecuencias eventuales de la falta de notificación del artículo 93.3 (hoy 88). En consecuencia, se trataría de esclarecer si se está en presencia de actuaciones que han debido ser comunicadas a la Comisión, lo que hace entrar en juego tanto la incidencia del efecto directo del artículo 93.3 sobre actos o disposiciones como las que en este proceso se combaten, como también, y de ser necesario, el examen de su calificación como ayudas a la luz del artículo 92.1 TCE, con apoyo, normalmente preciso, del Tribunal de Justicia comunitario.

Respecto de la primera faceta —extensión del "efecto directo" del artículo 93.3, al supuesto aquí enjuiciado—, la parte recurrente da por sentado que las disposiciones generales en que se establecen beneficios de carácter tributario se ven afectadas en su validez misma en la medida en que no hayan sido notificadas a la Comisión, y en

fundamento de ello extracta parte de la Sentencia Lorenz, de 11 de diciembre de 1973, o las conclusiones del Abogado General Jacobs para la sentencia de 21 de noviembre de 1991, relativas al efecto directo del último inciso de tal apartado 3, o también las conclusiones del Abogado General Tesouro, asunto C-142-87, Sentencia de 21 de marzo de 1990, donde podría tener más acomodo la tesis de que incluso las normas generales mismas, y no sólo las medidas concretas de reconocimiento o concesión formal de una ayuda —que es a lo que avoca una interpretación literal del precepto—, pueden ser tenidas como actos sometidos a notificación bajo consecuencias directamente aplicables por los Tribunales nacionales.

Tal parece ser la línea doctrinal imperante en las instituciones comunitarias, y en la práctica se debe asumir el criterio de la parte recurrente en función de los propios precedentes de esta Sala que, previa audiencia concedida a las partes y al Ministerio Fiscal, planteó, como ya hemos dicho, tres "cuestiones prejudiciales" mediante Autos de 30 de julio de 1997, en proceso ordinario 2.679-93 y otros, promovidos por la Administración del Estado frente a estas mismas Normas Forales de los tres Territorios Históricos, sobre Medidas Urgentes de Apoyo a Inversión a Impulso a la Actividad Económica (TJCE, C-400-97, C-401-97 y C-402-97), y en las que, siquiera secundariamente, se sometió al Tribunal comunitario, junto con otro aspecto principal, la posible oposición de aquellas al artículo 92.1 del Tratado Constitutivo de la CEE. (Al que nos referiremos en lo sucesivo con las numeraciones y equivalencias derivadas de la modificación introducida por el Tratado de Amsterdam, firmado el 2 de octubre de 1997).

La superación de este tema, conduce al subsiguiente examen de si las medidas fiscales de apoyo a la inversión examinadas habían de quedar sujetas a la obligación de previa comunicación del indicado artículo en razón de ser calificables como propias de un régimen de "ayudas de Estado" en favor de Empresas determinadas que falseasen la competencia o amenazasen falsearla, y tema este, de suyo, que incluido el planteamiento surgido de los tres procesos paralelos al presente a que nos venimos refiriendo, no consta que hasta la fecha haya sido tampoco objeto de decisión prejudicial materialmente idéntica por parte de la Corte de Luxemburgo. Por ello, la mínima duda de interpretación que surgiese y que obstase a la mayor evidencia y claridad en orden a la aplicación del Derecho Comunitario —Sentencia de 6 de octubre de 1982 en asunto 283/81—, podría orientar este aspecto igualmente hacia la necesidad de suscitar una decisión prejudicial al amparo del artículo 234 TCE, pues es conocido que la jurisprudencia comunitaria, para eludir su planteamiento, impone que quede despejada toda duda razonable y obliga a los Tribunales internos a plantearse la presunta claridad de las normas con la mayor de las precauciones, con rechazo de la doctrina anticomunitaria del "acto claro", y con la conciencia necesaria de pertenecer al Poder Judicial Comunitario consecuente a la transferencia de una parte de la soberanía estatal. Este planteamiento ha sufrido y superado a estas alturas la prueba de fuego del planteamiento de las cuestiones C-400, C-401, C-402, en que no nos consta haya sido puesto en cuestión por parte o institución alguna.

OCTAVO.—Pero hay que atenerse a otro de los principios o postulados fundamentales que, por el contrario, desvirtúa la promoción de tales decisiones prejudiciales en función de su falta de utilidad cierta, pues, como pone de relieve la doctrina, el objeto por antonomasia del ordenamiento comunitario es el flujo trasfronterizo de personas, mercancías, servicios y capitales, y el mantenimiento de una situación de libre competencia que no altere el comercio entre Estados miembros, que imponen, en palabras de algún autor, la concurrencia de "un elemento de extranjería comunitaria",

cuya falta comportará un indicio de que lo discutido en el proceso es una cuestión interna a resolver mediante el canon del derecho nacional.

La jurisprudencia comunitaria ha emitido numerosas resoluciones en que rechaza la remisión prejudicial de cuestiones en contextos procesales ficticios, o donde en general no medie un conflicto real entre pretensiones enfrentadas, estableciendo el Tribunal que su misión no es "formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas, sino contribuir a la Administración de Justicia en los Estados miembros" —Sentencia recaída en asunto 244/80—. Pues bien, en el presente caso, de los hechos y situaciones que dan cobertura al interés procesal de Administración regional interna recurrente, y de las fundamentaciones que en derecho constitucional se formularon en otros capítulos del recurso, se llega a la conclusión rotunda de que se está en presencia de un conflicto de Derecho netamente interno y resoluble por el juego de las propias normas y principios constitucionales y de legalidad ordinaria, excediendo de los intereses legitimantes y de las facultades concretas de dicha asociación suscitar una cuestión como la de la definición de las "ayudas de Estado", que lo que pone en conflicto hipotético es a la normativa tributaria vasca con la igualdad de trato, la libre competencia y el derecho al libre establecimiento por parte de las empresas comunitarias, y no con los principios y derechos fundamentales que los ciudadanos españoles pueden oponer al contenido de tales regulaciones fiscales, (aunque sean de contenido similar), de suerte tal que la noción misma de "ayuda de Estado" toma una primordial perspectiva de apreciación externa de lo que un determinado Estado miembro realiza en favor de sus propias empresas nacionales, que no se compadece con que la pretensión de anulación, cuando está vinculada como aquí a los meros requisitos formales de comunicación de la disposición y sin ninguna implicación causal en la posición jurídica de la parte demandante, la promuevan precisamente otros nacionales del mismo país invocando el Derecho comunitario.

Si como ha ocurrido en los asuntos citados como precedente, esa invocación la efectúa la propia Administración del Estado, garante ante la Unión Europea del cumplimiento de las obligaciones impuestas por el Tratado por parte de cuantas otras Administraciones y poderes públicos interiores puedan incurrir en materia de incumplimiento, y a la que, en función del reparto constitucional de competencias, no le resta "in extremis" otro recurso que acudir a los Tribunales nacionales con la pretensión de que tales actos sean despojados de validez, parece insalvable que la cuestión haya de ser examinada por estos y sometida —salvo de mediar absoluta claridad interpretativa—, a decisión prejudicial del Tribunal de Luxemburgo, pues incide en un claro interés de fiscalización y control interno ante la Comunidad Europea y, de otro modo, se despojaría al Estado de todo mecanismo efectivo para poder cumplir sus compromisos. (En tal sentido, es de apreciar que aunque sin un sentido inequívoco el artículo 6 del Concierto Económico atribuye al Estado la "alta inspección" de la aplicación del mismo, y que la legitimación para recurrir que le asiste en el derecho interno está fuera de toda duda).

Sin embargo, y dado que el mismo TJCE —Asuntos 126/80 o 283/81—, mantiene la amplia discrecionalidad del órgano jurisdiccional para considerar la concurrencia de una cuestión de las que el artículo 234 contempla, sin que constituya este un medio de impugnación ofrecido y a disposición de las partes, y teniendo en cuenta también los precedentes de aquel que rechazan, por ejemplo, la posibilidad de invocación del Derecho comunitario para oponerse a medidas presupuestarias internas sobre pensiones por parte de un trabajador nacional —Asunto 126/86—, o sobre la utilización de una determinada lengua en un procedimiento —S de 22 de septiembre de 1992, en Asunto

153/91—, no procede hacer en este caso pronunciamiento ni remisión prejudicial acerca del extremo suscitado.

Del mismo modo debe rechazarse cuanto se argumenta en torno al cumplimiento de la Decisión de la Comisión 93/337, de 10 de mayo, referida a disposiciones que no son materia de enjuiciamiento en este proceso (anuladas de otra parte en algunos casos por la jurisdicción interna), y respecto de la que resulta en cualquier caso puramente voluntarista e insostenible que pueda incumbir a este órgano jurisdiccional su ejecución en cuanto a las genéricas adaptaciones del ordenamiento interno que impone al Estado miembro y que, por demás, habrían sido constatadas por la misma institución comunitaria en fecha de 3 de mayo de 1995, como pone de relieve alguna de las Administraciones demandadas, a raíz de entrar en vigor la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, y ya ha tenido en cuenta esta misma Sala en anteriores ocasiones, como en las sentencias de 30 de diciembre de 1997 que se citan, quedando ahora al margen de este razonamiento las consecuencias que pueda deparar para el futuro la declaración de inconstitucionalidad de dicha Disposición Adicional por virtud de la antes mencionada recientísima Sentencia Constitucional 96/2002, de 25 de abril.

NOVENO.—Las infracciones de Derecho interno que la Administración regional de La Rioja plantea se refieren siempre a distintos principios fundamentales y preceptos de la "Constitución Económica" —solidaridad, igualdad, proscripción de privilegios regionales, y unidad de mercado—, y sin hacer mención explícita de la posible inconstitucionalidad de dicha disposición con rango de ley las sitúa originariamente en la regulación de los "puntos de conexión" del Impuesto de Sociedades en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco en redacción aprobada por Ley 27/1990, de 26 de diciembre, de la que las Normas Forales impugnadas traen causa, si bien resultarían agravadas por estas últimas.

Se podrían sintetizar las extensas alegaciones realizadas en estos resumidos términos. En la medida en que se han sustituido los "puntos de conexión" de carácter territorial del Concierto Económico aprobado en 1981, por otros que dan acusada preferencia del principio de personalidad a la hora de hacer aplicable el régimen autónomo foral del IS y con él, unos incentivos fiscales comportadores de un trato más favorable para las entidades y sociedades sometidas a su ámbito, se originan perjuicios a otras Comunidades Autónomas, se gravan y sustraen rentas generadas en otros territorios de Derecho común, se desplaza hacia la Hacienda General el coste de la política incentivadora, se hace quebrar el principio de igualdad mediante la distinción de trato entre empresas que operan en el País Vasco por razón de su domicilio fiscal, o se consagran privilegios contrarios al artículo 138.2 CE en la medida en que se posibilita que una categoría determinada de personas jurídicas —las empresas vascas—, puedan hacer inversiones en cualquier punto del territorio español obteniendo un tratamiento fiscal favorable respecto a las demás. De esta suerte, los beneficios fiscales que las Normas Forales crean inciden negativamente sobre la unidad de mercado, pues siendo inicialmente legítimos en cuanto a sus fines —de acuerdo con la doctrina constitucional—, no se vertebran con medidas adecuadas y al alcance de los Territorios Históricos, ya que tales medidas no incidirán forzosamente en inversión o en la mejora económica del País Vasco, y, por contra, invertir en él o crear puestos de trabajo no conlleva necesariamente el derecho a la obtención de las ayudas, convirtiéndose en simples medidas de favorecimiento de las empresas vascas, que no es que reciban una compensación por implantarse en tal territorio, pues tal requisito no les resulta

imprescindible y puedan operar en cualquier parte del territorio nacional y recibir en cambio el tratamiento beneficioso.

Lo primero que tiene que plantearse el órgano jurisdiccional es su propia capacidad para conocer de tales cuestiones, afectantes de modo impreciso pero indudable a una disposición legal, o, mejor dicho, a un convenio entre sujetos territoriales de Derecho público constitucional, sancionado por Ley —artículo 41.2 a) EAPV—, que hasta la fecha y en lo que concierne a la modificación parcial del Concierto aprobada por Ley 27/1990, lo es "de artículo único" votada en Cortes Generales. En principio, por tanto, queda excluida dicha disposición de toda fiscalización por parte del orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo, y sujeta al control de constitucionalidad —artículo 161.1 a), en relación con artículo 106.1 CE—, sin perjuicio de lo que dispone el artículo 163 sobre "cuestiones de inconstitucionalidad", y para cuya no formulación no está obligado el órgano jurisdiccional a formular extensas motivaciones, si es que ha de hacer alguna.

Por otra parte, en la redacción vigente al tiempo de promulgarse las Normas Forales recurridas, la norma armonizadora 1ª del artículo 4 establecía que, "no se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión", por lo que, "a sensu contrario", las demás medidas fiscales de fomento de las inversiones estaban inicialmente autorizadas al Sistema Tributario de los Territorios Históricos vascos, sin perjuicio del juego de otras reglas de armonización que modulasen su ejercicio —artículo 41.2 a) EAPV, y que alude a "estructura general impositiva del Estado", y otras reglas de armonización establecidas en el propio Concierto—.

Los criterios o pautas de delimitación funcional del IS común y de los IS Forales que de dichos preceptos se desprenden, a veces llamados "puntos de conexión" (y en otras ocasiones, caso del Convenio de la Comunidad Foral de Navarra, reglas de armonización), se asientan por tanto —en lo referido al derecho sustantivo aplicable y no a la Administración gestora y exactora—, en los principios combinados de "ius personae" y "ius loci", atinentes a los elementos personal y real, (entrega de bienes, prestación de servicios), del hecho imponible.

Desde esta perspectiva la validez constitucional de unos criterios de delimitación de los ámbitos de aplicación de tributos que se relacionan mediante fórmulas de desplazamiento, no queda enervada por el hecho de que se atenga al domicilio del sujeto pasivo o al lugar de realización del hecho imponible coincidente con el territorio foral. De una parte, el primer criterio es el dominante en la legislación orgánica armonizadora de las competencias financieras de las CC.AA. —artículo 12.1. LOFCA 8/1989, de 22 de septiembre, modificada por Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre—, y, de otra, lo que prohíbe el artículo 157.2 CE, es que las CC.AA. adopten medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías. A este particular, la STC 150/1990, de 4 de octubre, señala que el citado precepto "prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma", añadiendo que, "las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta, y que, "el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional".

De esta doctrina se extrae, a nuestro juicio, la consecuencia de que, no pudiendo ser en ningún caso de peor condición constitucional el régimen tributario foral de los TH Vascos que el de las CC.AA. comunes, por cuanto incluso ofrece unas características singulares de concertación que lleva a hacer aplicables en su ámbito similares figuras impositivas que las establecidas por el Estado en su propio ámbito, con desplazamiento de estos últimos tributos, aunque sea siempre bajo la iniciativa innovadora de este en cuanto a la estructura general del sistema, no puede hacerse reproche de inconstitucionalidad a los mencionados preceptos por el hecho mismo de establecer el ámbito de concurrencia que consagran entre normativa común y foral. Ni la circunstancia de que puedan sujetarse a la normativa autónoma rendimientos obtenidos fuera del ámbito del País Vasco por parte de sociedades con operaciones no superiores a 300 millones (lo que, dada su dimensión de "pequeñas empresas" hace presumir además la incidencia escasa del fenómeno), ni esa misma circunstancia cuando se trata de entidades de superior magnitud —artículo 17.2—, porque en tal caso además la recaudación es compartida por ambas Administraciones o Haciendas —artículo 18.2—, apuntan a la vulneración del citado precepto constitucional, por lo que, las eventuales infracciones que se van a examinar seguidamente habrán, en su caso, de residenciarse en la normativa misma del Impuesto de Sociedades emanada de las Juntas Generales respectivas de cada territorio foral.

DÉCIMO.—Se extraen en el recurso otras consecuencias, relacionadas con el principio constitucional de solidaridad, afectado por la creación de un régimen de incentivos fiscales como el regulado por las NF de 1993, que por su capacidad de deslocalizar el domicilio social de las Entidades acentúa el efecto de gravamen de rendimientos propios de otros territorios por parte de las Haciendas vascas, y que se traduciría en medidas inmediatamente dirigidas a asegurar a una parte del territorio beneficios o ventajas a expensas de otro —STC 69/1990, de 5 de abril—, reduciendo la recaudación de la Hacienda General mediante el desplazamiento del coste de su política incentivadora cuando las empresas están sometidas a la normativa autónoma y tributan a la Hacienda del Estado.

Ahora bien, presupuesto lo ya dicho sobre los "puntos de conexión" el principio de solidaridad no está directamente implicado por las hipotéticas distorsiones y fenómenos que la parte actora menciona, pues desde su proyección explícita desde el artículo 138 CE, y al margen de las cautelas generales que el sistema de Concierto establece para evitar la institucionalización de privilegios de carácter territorial —principalmente imponiendo una presión fiscal efectiva global equivalente o similar, "ex" artículo 4.12 originario, y luego, artículo 4 b)—, los efectos cuantitativos de desplazamiento de costes son presentados como poco significativos por la misma Abogacía del Estado en recurso posterior al presente —3.749-96 y acumulados—, sin perjuicio de que la sola repercusión que sobre otras Comunidades o regiones pueda tener esa política incentivadora —a través de inversiones productivas o creación de empleo en su propio ámbito—, lejos de poner en solfa el principio de solidaridad, pueden también relacionarse con una difusión beneficiosa de los fines instrumentales, y no solo fiscales o recaudatorios, de la política fiscal emprendida legítimamente por otra de ellas —STC 37/1987—, sin daño alguno para el conjunto o para las otras partes políticamente vertebradas del territorio. Por último, ya hemos destacado que los rendimientos de un tributo directo y personal no son bienes raíces que pueden ser contemplados con la visión patrimonialista de atribuirlos a uno u otro territorio o Comunidad Autónoma a efectos de su imposición.

UNDÉCIMO.—Se somete seguidamente a revisión por la parte demandante el impacto que sobre el principio de igualdad consagrado por los artículos 14 y 139.1 CE presenta la nueva normativa foral del Impuesto de Sociedades, que, según su tesis, no derivará de la simple existencia del régimen de Concierto —haciendo cita de diversas sentencias constitucionales—, en un sistema político constitucional que permite la diversidad de ordenamientos y regulaciones, sino de la injustificada distinción entre empresas en razón de su domicilio a afectos de participar de los beneficios fiscales establecidos, a salvo de que realicen toda su actividad en el País Vasco.

Pero, en primer lugar, como ha dicho el Tribunal Constitucional en su Sentencia 319/1993, de 30 de noviembre, preceptos como el del artículo 139.1 CE "aseguran una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservan también, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resultan, inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía", "pero ni la igualdad así procurada por la constitución, —igualdad integradora de la autonomía—, puede identificarse con la afirmada por el artículo 14 (precepto que no es medida de validez, por razón de competencia, de las normas autonómicas), ni cabe tampoco sostener que esta última resulte menoscabada a resultas de cualquier conculcación autonómica del orden, constitucional y estatutario, de articulación y distribución de competencias. Como ya dijimos en la STC 76/1986, la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos no puede dar lugar a una pretensión de igualdad, (aunque sí, claro está, a otro tipo de controversia constitucional)".

También la citada STC 37/1987, de 26 de marzo, como más tarde las SSTC 186/1993, de 7 de junio, 225/1993, de 8 de julio, ó 337/1994, de 23 de diciembre, se ha centrado en este problema, recalando que "el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos, resultados idénticos o semejantes" (...). Y si como es lógico, de ese ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1 de la CE, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias (...), sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (...)".

Además, tampoco la diferencia de régimen jurídico por razón del domicilio puede tenerse por derivada de una circunstancia de las específicamente discriminatorias previstas por el artículo 14 CE, cualesquiera que sean las preferencias y opciones legislativas por el modelo de articulación entre los poderes tributarios del ámbito común y foral. Por ello, a nuestro juicio, el problema que el recurso enuncia se sitúa más claramente en la órbita de la observancia o no de esas Oposiciones jurídicas fundamentales a situar, en este caso, en el terreno del "cumplimiento de los deberes que impone el artículo 31 CE" —STC 150/1990, ya citada, en su FJ 7º—, que es desde la que cabrá sostener o no en definitiva la incidencia negativa sobre el principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas, capacidad contributiva y justicia tributaria, según pautas de proporcionalidad o sustancialidad de las diferencias introducidas. A ello nos referiremos más adelante, pues es de interés relacionar este extremo con otras de las infracciones constitucionales que el recurso achaca al régimen consagrado por las Normas Forales de impuesto societario, alusivas a la originación de

privilegios o la quiebra del principio de unidad económica o de mercado mediante el favorecimiento de determinadas empresas y la mejora de su posición competitiva frente a las no residenciadas en el País Vasco, que traerían causa próxima del artículo 4, regla 11, del Concierto, en la redacción originaria, (artículo 4.c) en la modificación de Ley 4/1997) —libertad de circulación y establecimiento de las personas, libre circulación de bienes y capitales y servicios, sin efectos discriminatorios, no menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos—, pues es conocido que uno de los límites que la jurisprudencia constitucional pone a las regulaciones que se singularicen en este marco es el de no afectar precisamente a la "igualdad básica de los españoles" —SSTC 88/86, o 64/90—.

DUODÉCIMO.—A la perspectiva de que el tratamiento discriminatorio devenga no tanto de diferencias nacidas de la territorialidad del tributo, sino de su aplicación segmentada según criterios predominantes de la residencia de los sujetos pasivos, lleva a afirmar que todo punto de conexión que no sea el de localización de la actividad provoca "discriminaciones", entendidas estas no desde el prisma del principio genérico de igualdad —que ya hemos visto que no opera entre personas sometidas a distintos ordenamientos—, sino en un sentido más lato economicista, y material, derivado de los postulados de orden económico justo y de la prohibición de privilegios económicos derivados de los Estatutos de Autonomía —artículos 1.1 y 138.2 CE—. Ahora bien, si en el marco comunitario europeo, el contenido del artículo 52 TCE —hoy 43—, ha podido determinar que las entidades no residentes vean vulnerado su derecho de establecimiento luego a la postre salvaguardado mediante compensaciones presupuestarias o la reforma aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto, puede hacerse la afirmación de que en la legislación interna no toda diferencia de tratamiento tributario de establecimientos situados en el mismo territorio y motivado por la diferente residencia de su titular pone en cuestión el ejercicio de las competencias establecidas por el Concierto Económico, si no es a riesgo de desdecir la interpretación hecha por la jurisprudencia constitucional antes desarrollada —vinculante para este Orden Jurisdiccional por virtud del artículo 5.1 de la LO del Poder Judicial—, y la propia legitimidad de tal instrumento.

Partiendo de la premisa de esa unidad económica y territorial esencial del Estado como espacio único sin fronteras interiores, no determinará consecuencia relevante alguna que los establecimientos económicos que reciben un trato diferenciado desde la norma fiscal se sitúen físicamente en el mismo ámbito autonómico o en localizaciones diferentes, y del propio modo, tampoco es decisivo que el rendimiento sujeto a gravamen que es objeto de tratamiento favorable provenga de operaciones realizadas en uno u otro marco territorial unitario, siempre que, como hemos razonado más arriba con la doctrina constitucional producida hasta la fecha, el principio del domicilio o de la residencia sea, como lo es, legitimador de la instauración del tratamiento diferente de las personas jurídicas a efectos tributarios. Se trata de un factor, eso sí, que puede magnificar o enfatizar las diferencias de trato y ponerlas en mayor dificultad de justificación desde el punto de vista intuitivo o de su mayor grafismo argumental. Pero, insistimos, en nada trastoca el fundamento de esa diversidad legítima de competencias autonómicas y de ejercicio de las mismas el hecho de que la actividad sujeta al IS común se desarrolle en Álava o en la Comunidad de La Rioja, o a la inversa, pues tanto en un caso como en otro la, regulación que la hace posible puede resultar constitucional y legalmente legítima o no serlo.

Llega así el momento de verificar si las medidas incentivadoras consagradas por las Normas Forales del Impuesto de Sociedades de regulación autónoma, son conformes a las referencias legales y constitucionales a que se han de supeditar.

En principio, como también hemos dejado indicado "ut supra", la noción de privilegio no puede desligarse de la totalidad reguladora, y no simple conjunto de preceptos yuxtapuestos, que constituye el Sistema Tributario de los Territorios Históricos Forales, artículo 2 c) del Concierto Económico, pues es concebible, por ejemplo, que un determinado tributo cuente entre los elementos que determinan la deuda recaudable con un tipo impositivo más reducido que en el homónimo del derecho tributario común, así ocurre precisamente con el tipo general del IS que establecen los artículos 29.1 de cada NF de los Territorios Históricos Forales (y también de la Comunidad Foral Navarra), sobre el que esta Sala se ha pronunciado ya en precedentes ocasiones —SS. de 6 de abril y 19 de mayo de 1999—, y nuevamente en recurso 3.749-96 y sus acumulados, y otra figura tributaria de regulación autónoma agrave la situación general respecto de los mismos potenciales sujetos pasivos con motivo de acometer una inversión en capital bruto —caso del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras en los municipios del País Vasco, al tipo habitual del 5 por 100, según las NF aplicables en cada caso—, por lo que los criterios que en el Concierto Económico globalizan el contraste en función de medición de las presiones fiscales efectivas —sobre los que las partes demandadas hacen especial hincapié—, son los más idóneos para valorar la situación de observancia de aquel principio —STS de 19 de julio de 1991—, descartando, por ello, que las facetas más generales de la ordenación de cada tributo en tanto cubran los estándares de atención a la estructura general impositiva del Estado (comprensiva ya según la doctrina más solvente de la plasmación necesaria de los principios rectores del deber fundamental de contribuir —artículo 31.1 CE—), puedan asimilarse a esporádicas o atípicas "ayudas regionales", aun legítimas, dentro del contexto de la economía general unitaria.

No obstante, tanto desde el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía como, por remisión, del propio artículo 4 del Concierto Económico en sus progresivas adaptaciones, se desprende la rotunda consecuencia de que esos Sistemas Tributarios están afectados también por reglas armonizadoras que, aunque siempre con cautela —STS de 12 de septiembre de 1996—, hacen objeto posible de contemplación aislada a las figuras, instituciones jurídico-tributarias o elementos más o menos excepcionales de la determinación concreta de las cuotas impositivas propias de aquellos tributos.

DECIMOTERCERO.—Analiza la parte recurrente en esta línea diversos aspectos diferenciales articulados en las Normas Forales que combate desde la contemplación principal de no satisfacer las exigencias constitucionales dispuestas por SSTC como la 64/1990, de 5 de abril, que esta misma Sala ha tenido ocasión reiterada de ponderar en distintas resoluciones sobre procesos afines. Pues bien, se lee en alguna de ellas, y de ello partiremos, que quedan justificadas las medidas diferenciales adoptadas (cuando) "... no se procede a drásticas reducciones de la carga impositiva ni a procurar otras medidas de incentivo que por su llamativo contraste con el entorno fiscal general constituyan indirectos pero efectivos instrumentos de quiebra de la unidad de mercado, ni desmienten la igualdad básica a que el artículo 139.1 CE se refiere, y tampoco las repercusiones perturbadoras para el mercado unitario pueden quedar delimitadas de manera concreta y precisa más allá de aquella interacción económica que las hace inevitable en alguna medida".

En el presente caso, la parte recurrente entiende que el objetivo que las medidas tributarias instrumentales conllevan y define el "Preámbulo del Acuerdo Institucional

por la reactivación económica y el empleo" es legítimo y al alcance de los poderes públicos vascos, pero les reprocha, además de la quiebra de la igualdad, una plena inadecuación y desajuste causal entre las finalidades propuestas y los medios empleados por causa de actuar exclusivamente en favorecimiento de las empresas vascas y su posición competitiva sin repercutir en la mejora de la situación económica del País Vasco, ya que pueden estas decidir el lugar más favorable para sus actividades por razón de los puntos de conexión.

Sin embargo, debe matizarse que cuando el Tribunal Constitucional maneja el triple criterio de competencia, proporcionalidad y no desigualdad básica, en sentencias como la tantas veces citada 64/1990, de 5 de abril, y en base a otras precedentes como la 96/84, 87/85 ó 88/1986, no se plantea la adecuación causal de medios a fines en el sentido de idoneidad técnica con que la parte recurrente lo emplea, sino que partiendo de la base de que la persecución intencionada del objetivo de introducir distorsiones en la libre circulación o la unidad del mercado es ilegítima, no serán adecuadas las medidas que promuevan un resultado objetivamente equivalente, y, por ejemplo, en el caso enjuiciado en dicho asunto sobre medidas de fomento y promoción de empresas en Galicia, "el hecho de que una Comunidad Autónoma subvencione los gastos en bienes se equipo que el traslado implique podrá favorecer —ese parece, al menos, su propósito—, que esa Comunidad sea preferida a las que no conceden ayuda alguna como lugar de nueva implantación —aunque no necesariamente, si la subvención no compensa, a criterio de la empresa, las diferencias que "in peius" separen, en su caso, a la comunidad subvencionante de otras que, sin embargo, no sufragen gastos de traslado—, pero en modo alguno podrá decirse que sea ello la causa del desplazamiento mismo y del desmantelamiento de instalaciones industriales en otras Comunidades" —FJ 8—, de modo que la legitimidad de la medida deriva de que, sin ser susceptible de motivar por si sola el traslado empresarial, el reintegro de los gastos del traslado de las instalaciones favorece la promoción económica y el empleo en Galicia.

En el presente caso, no se tratará, por tanto, de comprobar si la incidencia económica instrumental de las medidas fiscales de incentivo es exclusiva sobre la Comunidad Autónoma vasca o repercute también en otras, sino sí "disocia territorialmente reglas económicas sustanciales" o propende objetivamente a determinar traslados, desplazamientos o deslocalizaciones, o provoca otros efectos sobre la asignación de recursos o la competencia.

Y así es en efecto, puesto que la medida fiscal concreta supresora temporal de la carga impositiva que la nueva normativa foral enjuiciada establece en su artículo 14, consiste en una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir del artículo 31.1 CE en conexión con el de capacidad económica, y puede predicarse de ella el carácter de medida desproporcionada e inidónea para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja competitiva inasumibles. Así ocurre como decimos, dentro de lo que residualmente se examina, con la exención total para Empresas de nueva creación, del artículo 14 por la sola circunstancia del inicio de la actividad empresarial en los diez ejercicios fiscales consecutivos a partir del primero, dentro de cuatro, en que obtengan bases imponibles positivas, cuando se cumplan los requisitos inversores, de creación de empleo y de garantía de novedad que se detallan. No es que la medida en toda su proyección posible, ni que todas las hipotéticas formulaciones de una medida incentivadora semejante en la finalidad y presupuestos resulte forzosamente deprimente de aquel postulado de la "posición jurídica fundamental" ante el sistema tributario que hemos extraído de la

doctrina del Tribunal Constitucional, sino que para la sola y legítima invitación a que se creen nuevas empresas en los territorios forales, se instrumentan mecanismos tan intensamente desgravadores de su renta imponible, que la desproporción y desajuste no deriva tanto del lugar concreto en que la inversión vaya a producirse, como ya hemos tenido ocasión de analizar, sino del empleo de un instrumento fiscal, la excepción o la quiebra del principio de generalidad, que no puede ser aplicado a fines no especialmente cualificados constitucionalmente por razones de justicia redistributiva o similares, y que propicia, si no un efecto deslocalizador o de desplazamiento de establecimientos, —que por definición queda impedido por los requisitos que impone el artículo 14.2, especialmente en sus apartados c), d) y e)—, si consecuencias notorias en la posición competencial y, en el sistema de asignación de recursos.

DECIMOCUARTO.—Procede la estimación parcial del recurso con anulación del indicado artículo 14 de las Normas Forales respectivas, dicho beneficio fiscal se solapa temporalmente con el que vino establecido en la legislación tributaria común por el artículo 2 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, en la medida en que no puede ser objeto de una interpretación condicionante de su validez ni le cabe al órgano jurisdiccional formular sentencias manipulativas del contenido de las disposiciones aprobadas por los poderes públicos competentes para hacerlo —artículo 71.2 LJCA 29/1998, de 13 de julio—, no habiendo lugar a estimar el recurso en lo demás por pérdida de objeto, y sin hacer una especial imposición de costas —artículo 139.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente.

FALLO

Que rechazando los motivos de inadmisibilidad de falta de legitimación y de capacidad procesal opuestos, estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Jaime Goyenechea Prado, en representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja frente a normas forales de las Juntas Generales de Guipúzcoa —11/1993 de 26 de junio—; de Vizcaya —5/1993, de 24 de junio—, y de Álava —18/1993, de 5 de julio—, sobre medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, y declaramos disconforme a derecho y anulamos el artículo 14, integrante del capítulo segundo, sección primera de las tres disposiciones recurridas, desestimando el recurso en lo demás por pérdida de objeto, y no haciendo imposición de costas.

Contra esta sentencia cabe recurso de casación ante la sala de lo contencioso-administrativo del tribunal supremo, el cual habrá de prepararse mediante la presentación de escrito ante este órgano jurisdiccional en el plazo de 10 días, a contar desde el siguiente a esta notificación.

Así, por esta nuestra Sentencia, de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Enrique Torres y López de Lacalle.- Luis Javier Murgoitio Estefanía.- Manuel José Baeza Díaz Portales.

Ref. TSJPV-98

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 26 de septiembre de 2002

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2399/2000

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 44
- Art. 61

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Comisión Mixta del Concierto Económico
- Infracciones y sanciones tributarias
- Terminología y conceptos de la LGT
- Estructura general impositiva del Estado
- Libertad de competencia empresarial

En la Villa de Bilbao, a veintiséis de septiembre de dos mil dos.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 2399/2000 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 1998, en el que se impugnan: determinados aspectos de la Norma Foral 11/2000, de 28 de mayo, de «medidas relacionadas con tributos sobre los que se dispone de competencia normativa» de Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandadas Juntas Generales de Álava, representada por el Procurador don Alfonso José B. R. y dirigido por el Letrado don Enrique Ch. M.

—Diputación Foral de Álava, representada por la procuradora doña María Asunción L. O. y dirigida por el Letrado don Jesús María C. I.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 4 de diciembre de 2000 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado, actuando en nombre y en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra determinados aspectos de la Norma Foral 11/2000, de 28 de mayo, de «medidas relacionadas con tributos sobre los que se dispone de competencia normativa» de Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava; quedando registrado dicho recurso con el número 2399/2000.

La cuantía del presente recurso fue fijada como de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que estimando el recurso, declare la no conformidad a derecho de los preceptos de la Norma Foral 11/2000.

TERCERO.—En el escrito de contestación de las Juntas Generales de Álava, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda formulada por la Administración del Estado, declarando la conformidad a derecho de los preceptos recurridos e imponiendo las costas a la demandante.

En el escrito de contestación de la Diputación Foral de Álava, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso formulado por la Administración del Estado contra determinados preceptos de la Norma Foral 11/2000, de 28 de mayo, de Medidas relacionadas con distintos Tributos.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—Por resolución de fecha 16-9-2002 se señaló el pasado día 24-9-2002 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso —impugnatorio con carácter directo de disposiciones generales—, se combaten determinados aspectos de la Norma Foral 11/2000, de 28 de mayo, de «medidas relacionadas con tributos sobre los que se dispone de competencia normativa» de Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, publicada en el BOTAHA núm. 63 de 5-6-2000.

Se trata de los siguientes preceptos:

—Artículo 2.4, que da nueva redacción al artículo 41 de la Norma Foral del Impuesto de Sociedades 24/1996, de 5 de julio. Y dentro de esta nueva redacción se cuestiona lo referente al citado artículo 41 en su apartado 3 d), en tanto que, dentro de las actividades de innovación tecnológica, la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de calidad se hace referencia a la serie ISO 14000, y se establece un tipo de deducción del 15 por 100, cuando es así que la Ley del Impuesto no hace referencia a dicha serie y mantiene un tipo del 10 por 100.

—Artículo 2.5, que modifica los apartados 1 y 2 del artículo 42 de la citada NF del IS, en lo que introduce una nueva inversión generadora de deducción por adquisición de vehículos nuevos comerciales o industriales de transporte por carretera que contribuyan efectivamente a reducir la contaminación atmosférica —apartado 1.c)—. Se cuestiona este extremo en la no supeditación de la exención a previa aprobación administrativa y en el tipo del 15 por 100, superior al del artículo 35.4 de la LIS.

—Artículo 7.Uno, que modifica el artículo 82 de la Norma Foral General Tributaria, por cuanto en materia de graduación de sanciones tributarias suprimiría el criterio de «la cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública», y en tanto alude a una reducción del 40 por 100 en el importe de la sanción en caso de conformidad del sujeto pasivo, mientras que en el artículo 82 de la Ley General Tributaria, tal reducción se cifra en el 30 por 100.

SEGUNDO.—La impugnación de todas esas disposiciones reposa en alguna medida en los acuerdos de la Comisión Mixta del Cupo correspondiente al Concierto Económico entre Estado y País Vasco recogidas en Acta 1/2000, de 18 de enero, y lo primero que se va a hacer es una breve referencia a la eficacia que tales acuerdos -documentados a los folios 64 a 96 de estos autos-, pueden desplegar en orden a la anulación de las disposiciones atacadas.

Para ello es de tener en cuenta que en los antecedentes del presente proceso se sitúa un requerimiento dirigido en fecha de 5 de Septiembre de 2000 por la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria del Ministerio de Hacienda a la Presidencia de las Juntas Generales de Álava con fundamento en el artículo 44 de la Ley Jurisdiccional en que además de indicar otras posibles infracciones, se ponía de manifiesto el incumplimiento de tales Acuerdos y se instaba la derogación de las normas ahora impugnadas en el proceso.

Y aunque no es preciso adentrarse excesivamente en esta materia, una apreciación general sobre el alcance de los convenios interadministrativos, tal y como los configura el artículo 8 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común permite considerar que el orden Contencioso-Administrativo es competente para cuanto se refiere a la interpretación y cumplimiento de tales instrumentos negociados, pero sin que de ello se infiera necesaria o sin cierta violencia interpretativa que el incumplimiento apreciado en una de las Administraciones signatarias se traduzca directamente en la sanción de nulidad del acto o disposición por desconformidad a derecho, tal y como en este proceso se pretende. Todo ello, sin perjuicio de la consecuencia última que del pronunciamiento jurisdiccional estimatorio de la pretensión de una condena de hacer o realizar una actividad (por ejemplo, la derogatoria), se pudiese derivar. —Así, artículo 108 LJCA—.

TERCERO.—Dicho lo anterior, no aprecia tampoco esta Sala que en relación con los tres aspectos normativos impugnados en esta litis se haya producido una clara y terminante vulneración de los términos de tales acuerdos, y ello por las siguientes razones:

1º) El Sexto de los Acuerdos recogió que hasta la entrada en vigor del próximo Concierto Económico en fecha de 1 de enero de 2002, las Diputaciones Forales se comprometían a «equiparar los incentivos fiscales de apoyo a la inversión, con independencia de su configuración, a los porcentajes establecidos en el Anexo 3 para la deducción por inversiones». Y a la vista de dicho Anexo, pocas dudas pueden caber sobre que el porcentaje de deducción máxima aludido era el 10 por 100.

No obstante, hay muy serias objeciones que hacer a que dicha limitación temporal de las facultades normativas fuese extensiva a cuantas medidas de incentivo fiscal distintas de la general deducción por inversiones en activos fijos nuevos se pudieran encuadrar dentro del ámbito de las deducciones incentivadoras de gastos o actividades que recogen los sucesivos capítulos de la Norma Foral de Sociedades de Álava y en particular el Capítulo VI, artículos 41 a 45.

Y la principal objeción es sistemática o de coherencia, pues el artículo 41 de la Norma Foral 24/1996, recoge, antes y después de su modificación por la Norma Foral ahora recurrida, una general deducción de la cuota líquida del 30 por 100, que puede llegar al 50 por 100 en determinadas condiciones, sin que tal porcentaje diese lugar a previsión derogatoria alguna en los anexos del acuerdo de la Comisión del Cupo del 2000, y sin que, de otra parte, tal posibilidad resultase siquiera concebible, pues la propia Ley común del impuesto 43/1995, según las modificaciones vigentes en el año 2000 (así a través de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, y posteriores, establece un tipo de deducción ascendente al 30 por 100, que puede llegar al 50 por 100). Es de este modo inasequible que la intención de las Administraciones concertantes fuese generalizar para el futuro inmediato el tipo del 10 por 100 a todas las deducciones cuando se pasaban ya por alto porcentajes superiores vigentes en el momento de adoptar los acuerdos, y con posterioridad ambas normativas han mantenido pacíficamente supuestos de mayor deducción porcentual que no han originado conflicto ni conocido requerimiento de derogación.

Aún más, en lo relativo a innovación tecnológica, el artículo 33.2.b) de la Ley del Impuesto de Sociedades conoce, como la Norma Foral impugnada, cuatro supuestos de deducción, el primero de los cuales (proyectos encargados a Universidades etc.), también merece deducción del 15 por 100, y la diferencia entre ambas normativas comparadas se limita así al supuesto 4 (o D) sobre obtención del certificado de cumplimiento, con la variante del 10 ó el 15 por 100 en cada caso. Todo ello es revelador para el intérprete de que la limitación del apartado sexto resulta plenamente ajena a tales incentivos de I+D o reducción de contaminación atmosférica, y no puede tomarse en consideración fuera del ámbito estricto para el que se estableció.

2º) En lo que respecta a la normativa tributaria general sobre infracciones y sanciones el Acuerdo Quinto dio base a la obligación del territorio Histórico de Álava de desistir, entre otros, del recurso de casación interpuesto contra Sentencia de esta misma Sala de 29 de enero de 1999 en autos 4031/1996, que anulaba una determinada redacción dada al artículo 82 de la Norma Foral general Tributaria alavesa.

Ahora bien, el contenido del acuerdo en este punto se agotaba con el efectivo desistimiento respecto de tal proceso, como así aparentemente ocurrió, y no permite entender, a nuestro juicio, que la cuestión sobre el efecto prejudicial de esa sentencia firme de cara a otros posteriores procesos se identifique y confunda con el cumplimiento o incumplimiento de los acuerdos interadministrativos. Lo que habrá que hacer, en consecuencia, es determinar hasta dónde llega el carácter vinculante de esa sentencia firme en orden al ejercicio de la potestad normativa que a las instituciones forales incumba, como más adelante abordaremos.

CUARTO.—Superada la parte alegatoria del recurso que se refiere a la inobservancia de los acuerdos de la Comisión Mixta del Cupo, se alegan diversas infracciones del Concierto Económico según redacción dada por Ley 38/1997, que serían comunes a los apartados 4 y 5 del artículo 2 y que se sitúan en las reglas b) y c) del artículo 4, acerca

de presión fiscal inferior a la del resto de los sujetos pasivos y efectos discriminatorios de la mayor deducción respecto de los contribuyentes sujetos a la normativa estatal.

Sin embargo, no vamos a extendernos demasiado a la hora de no asumir el planteamiento del recurso, que partiendo de disposiciones de los ámbitos común y foral de Álava que regulan una misma materia con una acusada similitud, se separan tan sólo en aspectos puntuales y de significación cualitativa y cuantitativa menor, como son la no mención en la ley estatal de la serie ISO 14000 o la puesta en escena del tipo de deducción del 15 por 100, que no inciden sobre la estructura impositiva fundamental, no arrojan consecuencias sobre el principio de armonización fiscal, y no han sido apreciadas por la mayoritaria jurisprudencia recaída sobre la materia, que vuelve a recordar en Sentencias del Tribunal Supremo como las de 30 de octubre de 1999 y 14 de diciembre de 1999, que las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el artículo 2 de la Ley del Concierto, hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece la ley en sus arts. 3 y 4 a tal autonomía (...), no puedan interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones.

QUINTO.—Respecto del artículo 7.Uno de la Norma Foral 11/2000 ahora revisada se sostiene primeramente en el proceso que suprime el criterio de graduación del perjuicio económico contenida en el artículo 82 de la Ley General Tributaria —folio 39 de los autos—, lo que resulta inexacto si se comparan ambos textos, pues tal criterio de graduación no figura en ninguna de las redacciones comparadas. En segundo lugar se centra la impugnación en el porcentaje de reducción de la sanción en caso de conformidad —40 por 100 en vez del 30 por 100 de la LGT—.

Ambos extremos —además de lo ya adelantado sobre Acuerdos de la Comisión del Cupo—, son enfocados desde el prisma del criterio de una anterior impugnación y —sentencia de 29 de enero de 1999 en autos 4031/1996, y del exceso competencial en que se incurriría a efectos del artículo 149.1.1 CE—. La única diferencia apreciable entre ambos textos es el criterio de graduación g) de la Norma Foral de Álava (especial colaboración del interesado mediante aportación espontánea de datos de difícil obtención para la Administración tributaria), ausente de la regulación común. Esta circunstancia de gradación de la sanción pecuniaria sí fue contemplada por el requerimiento extrajudicial antes mencionado y es al que hace «in fine» la demanda una mera alusión argumental abundatoria de que se introduce una reducción por especial colaboración del interesado de hasta 20 puntos.

Sin embargo, ambos planteamientos devienen igualmente rechazables en línea con los argumentos de la oposición procesal.

Ya en su momento esta misma Sala procedió a examinar el problema de la autonomía normativa foral en materia tributaria sancionadora desde una perspectiva distinta que la correspondiente a la sentencia que invoca la Abogacía del Estado. Así, dijimos en la Sentencia de 14 de enero de 2000, recaída en autos 1103/1999, que, «Si se contemplan las fundamentaciones de la sentencia de esta Sala que se toma como referencia, se observa en ellas, al igual que en otras que siguen su modelo —como la de misma fecha recaída en autos 2951/1996, afectante a Norma Foral equiparable del Territorio Histórico de Gipuzkoa—, que la razón decisoria del recurso se basa en dos premisas en mayor o menor medida interrelacionadas.

La primera, y tendencialmente principal, es que se infringiría el principio de legalidad por oposición de los determinados preceptos forales examinados con respecto a lo que dispone el artículo 35.3 del Concierto Económico.

En su redacción originaria aprobada por Ley 12/1981, de 13 de mayo, el citado precepto establecía ciertamente que «las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco aplicarán la normativa sancionadora común prevista en la Ley General Tributaria a las infracciones cometidas en tributos de su competencia». Dicha regla armonizadora especial se contenía en una disposición más amplia titulada, "Delito Fiscal, infracciones y sanciones tributarias", que ocupaba todo el artículo 35.

Al modificarse el Concierto a finales de 1990, la Exposición de Motivos de la Ley de Artículo Único, 27 de 1990, que aprobó dicha modificación, refería exclusivamente ésta a la concertación de dos tributos —Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido—. No obstante, el texto del Acuerdo que se puso en vigor por dicha ley modificatoria, manifiesta que el convenio alcanzado en el seno de la Comisión Mixta de Cupo en fecha de 4 de octubre de 1990 abarca la nueva redacción que ha de darse, entre otros, al artículo 35, y de hecho este precepto aparece en el texto del Anejo a la ley bajo título de "Delito fiscal", y con un solo párrafo, despojado por tanto de la anterior subdivisión en tres párrafos u ordinales sucesivos. Es decir, aunque el Anejo no publica el texto íntegro del Concierto resultante, sino tan sólo los apartados modificados, bien puede deducirse que no sólo desaparecieron del artículo 35 las alusiones específicas al delito fiscal en el ya suprimido régimen de cifra relativa de negocios del IS, sino también —y aunque como hemos visto, de manera un tanto subrepticia—, la norma armonizadora sobre infracciones y sanciones tributarias antes transcrita.

Esa situación de cambio normativo, fuese o no sido tenida claramente en cuenta en la sentencia de esta Sala que se toma como referencia a la hora de juzgar una disposición surgida en 1996, es de plena relevancia, pues en cualquier caso, el canon actual de validez de las disposiciones dictadas por las Instituciones Forales —como en este caso, ya en 1999— reposa en una posterior modificación del Concierto —la aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto—, si se quiere de mayor alcance general en cuanto incorpora una segunda concertación limitada que se superpone a la de 1980-1981, pero que en lo que aquí interesa ratifica la idea de que ni en el originario artículo 35 ni en ningún otro existe actualmente un precepto que exija la aplicación en el ámbito tributario foral de la normativa sancionadora común».

SEXTO.—Y continúa diciendo la mencionada Sentencia que: «El parámetro para medir la validez en derecho de la disposición ahora combatida queda limitado a las reglas generales de armonización del artículo 4, lo que coincide con el punto de vista suplementario que tomaba la sentencia invocada en su F. Tercero al imputar exceso a los preceptos de la Norma Foral General Tributaria desde la perspectiva del artículo 149.1.1 de la Constitución, en interpretación traída de varias Sentencias del Tribunal Constitucional, entre ellas la 136/1991, sobre la igualdad de régimen sancionador.

Por ello, la eventual infracción resultante residiría así más que en el apartado a) del artículo 4 del Concierto, en el apartado c), pues no afecta este aspecto, ya "de visu", a la adecuación en terminología y conceptos con la legislación tributaria general común, y ello de manera mucho más clara a partir de la nueva redacción de dicha regla a) en la versión del Concierto de 1997. De ella, y aunque esto fuese discutible con la anterior redacción, no puede extraerse hoy la consecuencia de que en el ámbito de la autonomía foral sea "directamente" aplicable la Ley General Tributaria —en lo que aquí respecta, en materia sancionadora— lo que cobra ya un primer fundamento en que se está ante normativa instrumental incluida en el contenido de la competencia para producir derecho sustantivo.

Las normas de Derecho tributario sancionador no pueden, no obstante, ser libre e incondicionalmente fijadas por la potestad tributaria foral, pues como con similitud de ocasión dice la STC 227/1988, de 29 de noviembre, "las Comunidades Autónomas tienen potestad sancionadora en las materias sustantivas sobre las que ostentan competencias y, en su caso, pueden regular las infracciones y sanciones ateniéndose a los principios básicos del ordenamiento estatal, pero sin introducir divergencias irrazonables o desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio, por exigencia derivada del artículo 149.1 de la Constitución". Y en similar sentido se pronuncian otras, como la antes mencionada STC de 20 de junio de 1991, concretando esa potestad diferencial de las CC AA, con reconocimiento de la legítima posibilidad de que tales diferencias incidan sobre tipos y sanciones, siempre que la divergencia no alcance el nivel de lo "cualitativo sustancial", y quiebre la unidad del eventual sistema sancionador.

En numerosas ocasiones hemos explicado que el ámbito de autonomía atribuible a las CC AA no es de superior intensidad que el que deriva de la aplicación del régimen de concierto o convenio "ex" artículo 41 EAPV, por más que los actos normativos emanen aquí de entes e instituciones no autonómicas en sentido estricto, por lo que las anteriores conclusiones generales de la doctrina constitucional son inicialmente extrapolables a este ámbito.

De otra parte, no por el hecho de que las competencias se ordenen de modo distinto (convencional), entre el derecho común y el foral, a como se hacen en el esquema Derecho estatal (bases)-Derecho autonómico (desarrollo); puede dejar de reconocerse la existencia de un sistema sancionador compartido que sirva de parámetro o medida de validez de lo diferencial, pues viene dado necesariamente desde la óptica constitucional por el carácter referencial que las instituciones del derecho común ocupan en cuanto a iniciativa, aplicación general fuera del territorio foral, imperativo de armonización y supletoriedad que del propio Concierto se desprenden.

Y centrándonos en lo que a este proceso incumbe la norma diferencial que se establece en el régimen sancionador de Bizkaia, reductora en un 40 por 100 de la sanción en caso de conformidad a la propuesta inspectora, frente al 30 por 100 previsto en la disposición común equivalente, no merece reproche desde dicho postulado de esencial unidad. Ello es así, en primer lugar porque toda diferencia "cualitativa", tendría que provenir al menos de una diferenciación cuantitativa de notable intensidad que no es tal cuando la incidencia sobre el monto total de la deuda tributaria por sanción se ve afectada en un 10 por 100. En segundo lugar, el conjunto de la institución jurídica permanece incólume —en ambos casos el supuesto es idéntico y remite a la medida de política tributaria consistente en eximir de parte de la sanción pecuniaria cuando el sujeto pasivo colabora en el procedimiento de comprobación e investigación de las bases tributarias mediante un acto jurídico de allanamiento y renuncia a posteriores reacciones impugnatorias— por lo que no se produce tampoco una desnaturalización de objeto, fines, y cometidos de la figura. En tercer lugar, no concurre una alteración de la posición jurídica fundamental de los sujetos —relevante en términos de los artículos 31.1, 129 y 149.1.1 CE, en relación con el artículo 4.c) del Concierto—, según que estén sometidos a uno u otro régimen sancionador, pues no afecta a la primaria obligación de contribuir, sino a un relativo mayor estímulo normativo para adoptar una siempre libre y opcional conducta de colaboración con la Administración tributaria, traducida en términos de un menor gravamen por sanción y no de exención de cuotas propiamente dichas, lo que aleja notablemente tal reducción del núcleo de aquellas posiciones jurídicas básicas».

Todo lo expresado en dicha sentencia es plenamente de traer a colación en el presente caso, con el resultado de no poderse declarar la disconformidad a derecho de la disposición impugnada, y la consecuente desestimación del recurso interpuesto.

SÉPTIMO.—No concurre motivo especial que determine la imposición de costas a ninguna de las partes —artículo 139.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Abogacía del Estado en nombre de la Administración General del Estado contra determinados preceptos de la Norma Foral de Juntas Generales de Álava 11/2000, de 28 de mayo, de medidas relacionadas con tributos sobre los que se dispone de competencia normativa, y confirmamos dicha disposición en los extremos examinados, sin hacer especial imposición de costas.

Contra esta sentencia cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, el cual habrá de prepararse mediante la presentación de escrito ante este Órgano Jurisdiccional en el plazo de 10 días, a contar desde el siguiente a esta notificación.

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-99

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 10 de enero de 2003

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2642/1998

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 19

Voces:

- Inspección

En la Villa de BILBAO, a diez de enero de dos mil tres.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 2642/98 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia fechado el 9 de marzo de 1998, que estimó en parte las reclamaciones 2659/94, y sus acumuladas, 2660/94, 2661/94, 2662/94 y 2663/94, interpuestas frente a liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 1984 a 1988, derivadas de las respectivas Actas de la Inspección Foral de Tributos A02-0022630 a 22.634 A02, practicadas en fecha de 8 de noviembre de 1997.

Son partes en dicho recurso: como recurrente PRAXAIR ESPAÑA S.L., representado por la Procuradora D^a María Rosa Sanmiguel Adalid y dirigido por el Letrado D. Luis Vicina y de la Tajada.

Como demandada Diputación Foral de Bizkaia, representado por la Procuradora D^a María Begoña Perea de la Tajada y dirigido por el Letrado D. Santiago Aranzadi Martínez de Inchausti.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 18 de junio de 1998 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D^a Rosa Sanmiguel Adalid actuando en nombre y representación de PRAXAIR ESPAÑA S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Tribunal

Económico-Administrativo Foral de Bizkaia fechado el 9 de marzo de 1998, que estimó en parte las reclamaciones 2659/94, y sus acumuladas, 2660/94, 2661/94, 2662/94 y 2663/94, interpuestas frente a liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 1984 a 1988, derivadas de las respectivas Actas de la Inspección Foral de Tributos A02-0022630 a 22.634 A02, practicadas en fecha de 8 de noviembre de 1997; quedando registrado dicho recurso con el número 2642/98.

La cuantía del presente proceso fue fijada como de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia estimatoria, en todo o en parte, se sirva anular la resolución y liquidaciones impugnadas declarando prescrito el derecho de la Administración a girar liquidación alguna a la recurrente en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los años 1984, 1985, 1986 y 1987, confirmando las bases imponibles y las deducciones declaradas en relación con dicho tributo.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime tal recurso en todos sus pedimentos, confirmándose en consecuencia el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de costas de este proceso a la parte demandante.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 23/12/02 se señaló el pasado día 07/01/03 para la votación y fallo del presente recurso.

SEPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente proceso se impugna el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia fechado el 9 de marzo de 1998, que estimó en parte las reclamaciones 2659/94, y sus acumuladas, 2660/94, 2661/94, 2662/94 y 2663/94, interpuestas frente a liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 1984 a 1988, derivadas de las respectivas Actas de la Inspección Foral de Tributos A02-0022630 a 22.634 A02, practicadas en fecha de 8 de noviembre de 1997, y acuerdo este que una vez ejecutado ha dado origen a liquidaciones por deuda a ingresar respectiva de 2.144.661 pesetas, 12.373.414 pesetas, 5.330.421 pesetas, 18.173.857 pesetas y 9.609.115 pesetas, lo que se deja desde ahora indicado a efectos de posteriores recursos devolutivos.

En el proceso, sigue la parte actora el método de suscitar una primera cuestión general sobre prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, que afecta a los ejercicios de 1984, 1985, 1986 y 1987, y después, cuestiones diversas y pormenorizadas por cada uno de los distintos

ejercicios de 1984 a 1988, que ofrecen necesario carácter subsidiario para todos ellos, con la excepción del ejercicio de 1988 en que serán de necesario acometimiento.

El primer aspecto lo funda en la interpretación jurisprudencial del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por carecer de virtualidad interruptiva las Actas instruidas por la Inspección Financiera y tributaria del Estado en fecha de 8 de octubre de 1990, como por haber transcurrido el plazo de cinco años desde la presentación de la declaración hasta octubre de 1993, criticando que la aplicabilidad de aquel precepto sea rechazada por el TEA en el ámbito foral vizcaino, incurriendo con ello en contradicción al otorgar en cambio a las actuaciones realizadas por la Administración central determinada virtualidad interruptiva para concluir que no se da tal prescripción, cuando es así, que tales actuaciones han sido anuladas en el ámbito común.

Dado que en este punto se remite la representación procesal de la Diputación Foral demandada a los fundamentos del acuerdo sin aportación novedosa alguna, es imprescindible recoger sucintamente cuál es la tesis argumental del Acuerdo impugnado a este respecto, tal y como se plasma en los Fundamentos Jurídicos Sexto y Séptimo del mismo. Sostiene el Tribunal Foral que además de interrumpida por la declaración-liquidación del ejercicio, existe una “diligencia de actuación inspectora el 17 de enero de 1990”, hasta el Acta de 8 de noviembre de 1993, rechazando toda consecuencia de caducidad a la paralización de actuaciones por plazo superior a seis meses hasta la notificación del Acuerdo de 16 de mayo de 1994, una vez que el artículo 141 NF General tributaria limita la facultad inspectora a proponer las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación, correspondiéndole a la Oficina Gestora practicar la liquidación, y diferencia ésta con el régimen común puesta de relieve por el Decreto Foral 115/1995, de 5 de Septiembre. De este modo subsiste la eficacia interruptiva de la prescripción de las anteriores actuaciones.

SEGUNDO.—Lo primero que se destaca es el contraste y falta de correspondencia entre los argumentos empleados por una y otra de las partes pues mientras la sociedad recurrente parece situar la clave en el período de tiempo transcurrido entre las Actas de 8 de octubre de 1990, (partiendo de una Diligencia de la Oficina Nacional de Inspección de 17 de enero de dicho año), y el 30 de noviembre de 1993 en que dicha Oficina notifica el acuerdo de calificación aprobatorio de la liquidación, el TEA Foral se centra en las consecuencias en orden a la caducidad (y derivable prescripción) de una paralización producida en el ámbito de las actuaciones propias entre el Acta de 8 de noviembre de 1993 y la notificación del acuerdo en 1994.

Es prioritario por tanto ordenar debidamente el juego de ambas instituciones en uno o en ambos ámbitos, y para ello la primera premisa es determinar cuál es el régimen de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo por cada Administración en el caso concreto.

Se está frente a actuaciones inspectoras relativas al Impuesto de Sociedades exigido a una entidad que en tales ejercicios tenía su domicilio fiscal en Madrid, practicándose por la Cifra Relativa de Negocios afectante a Bizkaia.

La incógnita sobre qué Administración es competente para comprobar y liquidar el tributo cuando se trata de sociedades que operan en ambos territorios común y foral y, como en este caso, tienen domicilio social en territorio común, ha sido diversa en dos momentos sucesivos. Empezando por la respuesta que se desprendía de las disposiciones vigentes en el momento en que las actuaciones inspectoras se desarrollaron en el País Vasco —1993—, el artículo 22.2 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, en redacción aprobada por Ley 27/1990, de 26 de

diciembre, establecía la competencia de los órganos inspectores de la Administración del Estado, debiéndose de incluir en la regularización de la situación tributaria, “la proporción de tributación que corresponda a cada una de las Administraciones competentes”.

Desde el punto de vista de dicha normativa por tanto, no habría lugar en un supuesto como el presente para una actuación inspectora independiente de los órganos competentes de la Administración Foral, pero en todo caso, en los ejercicios de 1984 a 1988 a que la actividad inspectora realizada se contrae (y en el de 1990 en que se inició su desarrollo por parte de la Hacienda estatal), el régimen venía establecido por la redacción originaria de dicho instrumento de concertación aprobado por Ley de 12 de mayo de 1981 (sic), que para el Impuesto de Sociedades establecía el sistema de cifra relativa de negocios y que tenía como consecuencia ineludible la de que la comprobación e investigación de las sociedades sometidas a dicho régimen correspondiera “a las dos Administraciones” —artículo 22.3—, sin perjuicio de la elaboración de planes anuales de actuación inspectora conjunta, y del traslado, en otro caso, de las actas que se levantasen, o, incluso, de la comprobación conjunta.

A esta situación responde coherentemente lo que en el expediente se contiene, pues tratándose de tributo entonces sometido al régimen de CRN, cada una de las Administraciones competentes contaba con competencia propia legalmente atribuida para comprobar, investigar y liquidar en proporción de las operaciones realizadas en cada territorio, en correspondencia a la obligación de declarar tanto en la sede de su domicilio fiscal como ante las Diputaciones Forales de los territorios forales en que operasen —artículo 22.1 Con. Econ.—, y la circunstancia de que las actuaciones inspectoras promovidas por órganos forales vizcainos viniesen precedidas o fuesen concomitantes a las propias de la Inspección de Tributos del Estado en virtud de la comunicación de las mismas, e incluso que compartieran criterios, pautas y calificaciones, en nada desdice la formal autonomía de unas y otras, o que haya de aplicarles en cada caso el régimen impugnatorio que corresponda. Prueba de que en este caso el régimen competencial y funcional de las facultades comprobadoras e inspectoras habría de ser el propio de esa autonomía y separación procedimental previa a la vigencia de la Ley 27/1990, es no sólo el objeto de las mismas —la cifra relativa de negocio—, sino el momento decisivo de la iniciación de actuaciones en el ámbito común —1990—, y la misma circunstancia de que las actuaciones inspectoras que obran en el expediente ni siquiera mencionen la actividad seguida por la Oficina Nacional de Inspección, de la que sólo se obtiene noticia por medio de las alegaciones de la sociedad inspeccionada.

Pues bien, partiendo de tales premisas no consta mínimamente en las actuaciones que haya precedido a las Actas Inspectoras de 8 de noviembre de 1993 de que las liquidaciones traen causa, actividad alguna de órganos de la Administración tributaria foral que puede ser valorada en orden a la interrupción de la prescripción en los términos del artículo 66 de la Norma Foral, y prescripción que, a falta de toda alegación y prueba de contrario, comenzó a correr en las fechas de finalización del plazo de declaración voluntaria que la parte actora señala, en los respectivos meses de julio de 1985, 1986, 1987 y 1988.

La mención que se hace en el Acuerdo impugnado en este proceso a la diligencia inspectora de 17 de enero de 1990, no parece ser, y nada se acredita al respecto, una actividad del procedimiento inspector seguido en el ámbito de la Diputación Foral de Bizkaia, sino específico de las actuaciones de la Inspección Tributaria del Estado, tal y como indicaba la firma social reclamante en sus alegaciones económico-administrativas

—folio 20 en el expediente de la recl. 2663/94—, pero no tiene otra significación en la lógica que hemos expuesto sobre actuaciones inspectoras independientes, y, a mayor abundamiento, de tanto o mayor efecto interruptivo que esa diligencia gozarían las Actas propiamente dichas instruidas por la Oficina Nacional de Inspección en fecha de 8 de octubre de 1990 a que el Acuerdo del TEA Foral no hace siquiera mención, si es que las actuaciones de una Administración sirvieran para interrumpir la prescripción respecto de la acción determinativa de la deuda correspondiente a la otra.

Es un hecho, de otra parte, que tales actuaciones de la Administración del Estado datadas en 1990 han carecido de fuerza interruptiva de la prescripción según declaración de la organización económico-administrativa central manifestada en los Acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de octubre de 1997, 7 de noviembre de 1997, 28 de enero de 1998, que han declarado prescrito el derecho de la administración para liquidar los mismos ejercicios que en este proceso se demandan, y que se incorporan mediante copias simples a los folios 119 a 153 de estos autos, pero si se debe prescindir de esas vicisitudes afectantes a las actuaciones inspectoras estatales y juzgar unas y otras con independencia en línea coherente con lo que hemos venido señalando hasta ahora, también hay que añadir que la argumentación empleada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral no serviría para tener por interrumpida la prescripción ni aun de aceptarse la toma en cuenta de algunos de esos hitos interruptivos declarados ineficaces por el TEAC.

En efecto, el análisis de la cuestión que se realiza en el Acuerdo impugnado pone el centro de gravedad en la ausencia de caducidad del expediente derivada de una paralización producida entre 8 de noviembre de 1993 y 16 de mayo de 1994, por causa de que en el momento resolutivo último del expediente actúa un órgano de gestión y no inspector, respetándose la separación de funciones inspectoras/liquidatorias dispuesta por la Norma Foral General Tributaria, pero lo que no aborda dicho acuerdo es la consecuencia de que, en el mejor de los casos, las actuaciones inspectoras hubiesen permanecido también paralizadas previamente entre enero de 1990 y noviembre de 1993, y en tal situación sería insoslayable la pérdida de efectividad interruptiva de la prescripción en base al artículo 31.3 y 4 del RGIT y del propio Reglamento Foral de la Inspección de tributos aprobado por Decreto Foral 64/1987, de 9 de junio (sic), que contiene idénticos preceptos, aun sin acudirse para ello a la doctrina legal emanada del Tribunal Supremo respecto de las consecuencias de la paralización de las “actuaciones inspectoras” a partir del Acta, pues no en vano tal período de inactividad de más de tres años se habría incardinado en el seno de actuaciones típicamente inspectoras y características del procedimiento de tal naturaleza, al punto de que la actividad de cierre de dicho período serían las propias Actas de Disconformidad instruidas por la Inspección Foral de Tributos. Basta por ello recordar el núcleo principal de dicha doctrina, tal y como ha sido declarada entre otras muchas por las SSTs de 28 de febrero de 1996, 18 de diciembre de 1996 o varias de 28 de septiembre de 1997, para verificar que aun desde la concepción más estricta de actuaciones inspectoras («... ciertamente el Reglamento emplea el término de actuaciones inspectoras en el sentido que aquí sustenta la Administración, y que se deriva del artículo 42, es decir, mera obtención de datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión tributaria», dicen tales sentencias), quedaría siempre comprendido el período inicial de obtención de datos hasta la formalización de las Actas Inspectoras, que es donde, se insiste una vez más, la paralización muy superior a seis meses se habría producido en este caso.

La consecuencia es forzosamente la de tener por prescrita la acción administrativa respecto de los ejercicios de 1984 a 1987, por transcurso de plazo superior a los cinco

años, que establecía el artículo 64 de la Norma Foral General, con anterioridad a ser modificada en este punto por la NF 2/1999, de 12 de febrero, y que según la doctrina sentada por la reciente Sentencia del TS 3ª sec. 2ª, 25-09-2001, dictada en rec. 6789/2000, sería el plazo aplicable.

Superado de este modo el debate procesal de cuantos motivos de discrepancia suscitaba la parte accionante en torno a las liquidaciones definitivas de tales ejercicios, el siguiente paso a dar es el examen de las cuestiones en torno a la liquidación del ejercicio de 1988, que tal y como escuetamente se definen en el escrito de demanda —folio 114—, se centran exclusivamente en el problema de la actualización del Fondo de Pensiones y su retribución, en que la parte actora se remite a lo ya dicho para el ejercicio de 1987 —Folios 111 a 113—.

Se desprende de las actuaciones que en el ejercicio de 1988 la sociedad recurrente hizo aportación de 23.426.061 pesetas al denominado Fondo de Pensiones, y otras 49.713.356 pesetas como intereses reconocidos contablemente a favor del Fondo. Tales cantidades pretenden ser gastos fiscales deducibles y son rechazados por la Administración en las distintas fases de gestión y reclamación sobre la base de profusas citas que toman como núcleo esencial el de tratarse a lo sumo de un Fondo Interno cuya deducibilidad, con remoto apoyo en los artículos 13.d) de la Ley 61/1978, de 26 de diciembre y artículo 107 de su Reglamento de 1982, había quedado en todo caso descartada tras la entrada en vigor del bloque normativo encabezado por la Ley 8/1987, de 8 de junio, sobre Planes y Fondos de Pensiones, a salvo de supuestos transitorios excepcionales que no eran del caso.

Lo que en el proceso sostiene la sociedad mercantil actora es que extinguido el Fondo con efectos de 31 de diciembre de 1986, se trataba en dicho ejercicio de 1988 de meras actualizaciones imprescindibles para hacer frente a los compromisos contraídos hasta dicha fecha y de este modo sólo sería aplicable la legislación sobre Fondos de Pensiones si se tratase de compromisos sobre servicios futuros y no de pasado.

Sin embargo, tal planteamiento no podría conducir a nada distinto que a cuestionar la validez jurídico-formal de la secuencia normativa empleada por la Administración, y nunca a afianzar mínimamente el carácter deducible fiscalmente de esa actualización, que lejos de robustecerse por medio de tal argumento se torna aún más inconsistente. O lo que es lo mismo, se podrá demostrar que esa dotación de 23.426.061 pesetas que se incorpora al activo de la sociedad Argón SA con contrapartida en el pasivo de cuenta “Plan de Pensiones”, no está afectada por la regulación de la ley 8/1987, pero precisamente por ello se transforma aún más si cabe en una operación contable interna carente de toda significación provechosa, pues no se dice siquiera a cambio cuál es el régimen fiscal al que estaría hipotéticamente sometida.

Ni el artículo 13.d) de la LIS, con el artículo 107 de su reglamento aprobado por Real Decreto 2631/1982, ni la legislación específica sobre Fondos y Planes de Pensiones, han ofrecido nunca base alguna para la deducibilidad de las aportaciones, sean de la clase y finalidad que sean, a fondos o partidas contables destinadas a cubrir prestaciones complementarias para el personal laboral cuando éstas forman parte del activo social y pueden ser dispuestas por la sociedad. Y como esa situación se patentiza en el presente caso, en que incluso, una parte de la deducción se va a intentar atribuir a gastos financieros derivados de la disposición social sobre tales fondos o remanentes, el planteamiento actor lleva a un permanente callejón sin salida, en que se aspira a justificar una deducibilidad plenamente ajena a la norma fiscal por medio de simples

matizaciones nominalistas y el rebatimiento formal e inesencial de la argumentación a contrario.

Y lo anterior es enteramente aplicable a la dotación en concepto de intereses, pues si se afirma que se está retribuyendo al Fondo por el compromiso adquirido con los trabajadores de satisfacer un interés no inferior al básico de redescuento del Banco de España en caso de utilización de fondos por la sociedad, lo que la aportación en 1988 de cantidad superior a los 49 millones de pesetas en tal concepto está demostrando es que esa utilización se ha producido y que por tanto el fondo no es fiscalmente deducible —artículo 107.3 RIS—, pero asimismo, y en el mejor de los entendimientos de que los artículos 13.e) LIS y 100.2.c) RIS, declaraban partida deducible los intereses y gastos financieros soportados por utilizar capitales ajenos, tampoco cabe decir que tal provisión pueda tomarse como verdadera retribución de un capital ajeno, pues el fondo no lo era y falta el elemento imprescindible de alteridad que pueda dar algún viso de fundamento a la deducción.

En consecuencia, tales motivos impugnatorios han de decaer y ser confirmadas las actuaciones liquidatorias en lo relativo al citado ejercicio.

TERCERO.—El siguiente punto de controversia, circunscrito ya a las consecuencias de la confirmación de la cuota del ejercicio de 1988, es el de la apreciación de infracción tributaria grave, que se impone en proporción del 150 por 100, de los cuales 50 puntos corresponden al grado mínimo y 100 puntos a perjuicio económico superior al 75% de la cuota líquida, según el Acuerdo dictado a propuesta de la Oficina Técnica en fecha de 24 de mayo de 1994. No obstante, al ejecutarse el Acuerdo del TEA de Bizkaia ahora recurrido en fecha de 1 de junio de 1998, la sanción a imponer se ha adaptado a la Ley 25/1995, y en base a su artículo 87.1 se ha cuantificado en 50 puntos, con exclusión del perjuicio económico, lo que viene a coincidir igualmente con la solución alcanzada en sede Económico-Administrativa Central mediante acuerdo de 9 de abril de 1997 —folios 154 a 179 de los autos—.

En esta materia el discurso impugnatorio se centra además de en la progresiva disminución que la deuda exigida ha experimentado a lo largo de los años de litigio, en la falta de ocultación, regularidad contable y colaboración con la Administración, y en el conjunto de circunstancias excluyentes de la culpabilidad, ni a título de negligencia, al no constar mala fe ni ánimo de defraudar, lo que en el caso del Fondo de Pensiones se manifiesta en el afán de dar cumplimiento a los compromisos contraídos con el personal y en la convicción de encontrarse fuera de la normativa reguladora de los Planes de Pensiones.

Para dar cumplida respuesta a tal planteamiento hay que dar por supuesto que, en efecto, y como recapitula entre otras muchas la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 24 de enero de 1994, glosando la sentencia de 22 de septiembre de 1989, a tenor de la cual una diferencia de criterio razonable y razonada respecto de la interpretación de las normas tributarias, a menudo antiguas y frecuentemente complejas, puede ser causa de exclusión de la culpabilidad, el Alto Tribunal ha venido reconociendo la voluntariedad como elemento esencial del ilícito tributario y ha considerado que el mismo quedaba excluido cuando el comportamiento del sujeto pasivo, “venía amparado por un criterio de interpretación que aunque finalmente pudiera no prosperar, podía considerarse suficientemente fundado, lo que implica un análisis de las razones expuestas por el sujeto pasivo como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias, para descartar las que se sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles”.

No obstante, es criterio de esta Sala que no se está en el presente caso ante situación que excluya la culpabilidad, siquiera a título de falta de diligencia y sin ser precisa una afirmación de específico ánimo defraudatorio, en los términos del artículo 77.4.d) LGT.

La tesis que la parte actora sostiene sobre la deducibilidad de las, cuantitativamente muy importantes para la época, partidas relacionadas con el llamado Fondo de Pensiones, no representan una interpretación razonable de las reglas de deducción del tributo, sino simples argumentaciones formalmente críticas de aspectos parciales de la actuación administrativa al respecto, y como muestra de ello se destaca que en este proceso -como ámbito en que dicha parte podría haber desarrollado con plenitud su punto de vista en función de contar con todos los elementos previos y antecedentes precisos para trasladar una acabada convicción jurídica sobre su posición-, ha prescindido de formular toda cita legal, jurisprudencial o doctrinal administrativa que avalase su pretensión, limitándose a ofrecer excusas indirectas carentes de significación jurídico-fiscal. Nada tiene que ver así el cumplimiento de los compromisos con el personal asalariado con la facultad de deducir, y para poder hacer esto último la sociedad sujeta al tributo tendrá que estar atenta a lo que las disposiciones establecen y sus interpretes institucionales han precisado, y no suponer, indiligentemente en el mejor de los casos, que dado el compromiso de gasto éste tiene que ser forzosa y apodícticamente deducible en el IS. Y lo mismo ocurre con la aducida convicción de moverse el fondo extramuros de la Ley 8/1987, pues ya hemos visto más arriba que tal posibilidad es irrelevante a la hora de fundar el carácter deducible del gasto.

En suma, y por todo ello, procede confirmar igualmente la calificación infractora y, con ello, la liquidación girada en su conjunto para 1988.

CUARTO.—Procede en consecuencia la estimación parcial del recurso y la anulación del Acuerdo impugnado. No se aprecia motivo legal para una especial imposición de costas —artículo 139.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña María Rosa Sanmiguel Adalid en representación de “PRAXAIR ESPAÑA, S.L.”, frente a acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 9 de marzo de 1999, en reclamación nº 2659/94 y acumuladas, relativas a liquidaciones del Impuesto de Sociedades de los ejercicios de 1984, 1985, 1986, 1987 y 1988, que declaramos disconformes a derecho y anulamos por causa de prescripción, con excepción de la última, 1988, que queda confirmada en los términos que de dicho acuerdo se derivan. Sin hacer imposición de costas.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación. Transcurridos diez días desde su notificación a las partes y de conformidad al art. 104 de la Ley de la Jurisdicción, remítase testimonio en forma de la misma a la Administración demandada, en unión del expediente administrativo, a fin de que, en su caso, la lleve a puro y debido efecto, adopte las resoluciones que procedan y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, de todo lo cual deberá acusar recibo a esta Sala en el plazo de diez días.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-100

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 10 de abril de 2003

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2791/1998

Ponente: Javier Rodríguez Moral.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 42

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Principio de igualdad
- Estructura general impositiva del Estado
- Presión fiscal equivalente global
- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

En la Villa de BILBAO, a diez de abril de dos mil tres.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 2791/98 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: la Resolución de 29/4/98 del Ayuntamiento de Mungia por la que, en relación al Impuesto sobre Construcciones, Obras e Instalaciones.

Son partes en dicho recurso: como recurrente D. Abelardo, representado por la Procuradora D^a Amaya Pujana Rodríguez y dirigido por la Letrada D^a Yvonne Corcuera López.

Como demandada Ayuntamiento de Mungia, representado por el Procurador D. Germán Ors Simón y dirigido por el Letrado D. M. Oscar Goitisoló García.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Javier Rodríguez Moral, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 26 de junio de 1998 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D^a. Amaya Pujana Rodríguez actuando en nombre y representación de D. Abelardo, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 29/4/98 del

Ayuntamiento de Mungia por la que, en relación al Impuesto sobre Construcciones, Obras e Instalaciones; quedando registrado dicho recurso con el número 2791/98.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 24.111.400 Pts.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, se solicitó de esta Sala el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, en ella expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que sin entrar en el fondo del asunto, se declare inadmisibile el recurso interpuesto en todos sus pedimentos, con imposición de costas a la parte demandante.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 26/11/02 se señaló el pasado día 03/12/02 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la substanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales, excepto el plazo para dictar sentencia, dada la cantidad de asuntos que pesan sobre esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por demandante se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 29/4/98 del Ayuntamiento de Mungia por la que, en relación al Impuesto sobre Construcciones, Obras e Instalaciones exigido al Sr. Abelardo, se procedía por la Corporación a modificar el importe de la base de la liquidación provisional, incrementándola de 24.702.745 a 31.200.152 pesetas, con el resultado de practicarse una liquidación complementaria por importe de 324.870 pesetas: la resolución judicial que lo resuelve se dicta fuera del plazo legal, habida cuenta la carga de trabajo que pesa sobre el recurrente a resultas de su incorporación al Tribunal, y además, debido a la necesidad de reiterar las sesiones deliberativas, ante la oportunidad de reconsiderar la doctrina de la Sala sobre varios de los puntos litigiosos.

Expuesto de la forma más sintética posible, diremos que el 20 de diciembre de 1995, el actor obtuvo del Ayuntamiento licencia urbanística para la construcción de vivienda unifamiliar, lo que motiva que se le gire liquidación por el Impuesto mencionado sobre la base de 24.702.745 pesetas, contra la que no se interpone recurso, a diferencia de lo sucedido en relación con la segunda, girada a raíz de informe del Arquitecto municipal, previo examen de la documentación aportada.

Debe puntualizarse que el presupuesto inicial de la obra se tasó y aportó en la cifra de 19.090.220 pesetas, y que la liquidación de la ejecución por contrata ascendió en definitiva a 24.111.400 pesetas; en ambas liquidaciones, la Administración municipal añade sobre estas cifras básicas un porcentaje correspondiente al beneficio industrial y honorarios de arquitectos y aparejadores.

A partir de aquí, el actor formula diversas quejas contra la liquidación, idénticas a las tratadas por la Sala en supuestos prácticamente idénticos; de igual modo, también resultan familiares los argumentos expuestos por la Administración demandada, el primero de los cuales, alusivo a la omisión del recurso de reposición no puede ser acogido a tenor de la evolución registrada en esta materia, por cuanto, si bien es cierto que con práctica unanimidad la doctrina y la jurisprudencia se habían decantado por el carácter preceptivo del recurso de reposición en materia de aplicación y efectividad de los tributos locales, y ello en interpretación de los artículos 108 de la Ley 7/1985, de Bases del Régimen Local, y 14.4 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, bastando al efecto la cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 4 de octubre de 1995, el criterio a sustentar es el sentado por la posterior Sentencia de dicho Alto Tribunal de fecha 4 de diciembre de 1997, según el cual el recurso de reposición cuestionado ha dejado de ser obligatorio, pues resulta evidente, según tenor literal de la propia sentencia que «suprimido el artículo 52 de la Ley de la Jurisdicción por la Ley 30/1992 artículos 107 y siguientes y disposición adicional quinta de la misma y artículo 160 de la Ley General Tributaria, y no teniendo las Corporaciones Locales superior jerárquico en esta materia, sus acuerdos tributarios liquidatorios ponen fin a la vía gubernativa (artículo 109 de la Ley 30/1992) y son directamente recurribles ante esta Jurisdicción en el plazo de dos meses (artículo 58 de la Ley Jurisdiccional)».

SEGUNDO.—El segundo de los argumentos de la Administración es también de orden formal, por cuanto persigue la inadmisibilidad del recurso en aplicación de la doctrina del acto consentido. Sobre las matices que presenta el juego de esta doctrina cuando se entrelaza con la dinámica propia de los tributos donde juega como mecanismo de compensación la posibilidad de una doble liquidación, provisional y definitiva, en atención a las variaciones, al alza, o a la baja, que puede experimentar la base imponible, ya se ha pronunciado esta misma Sala y sección, en términos aclaratorios resumidos en sentencia de 20/12/01(STSJ PV, secc. 1ª, S1045/01):

En el presente recurso contencioso-administrativo se combate la Resolución del Concejal Delegado de Servicios Económicos del Ayuntamiento de Mungia de 5 de noviembre de 1998, que desestimaba recurso de reposición interpuesto contra liquidación practicada en expediente núm. 1998/259, en concepto de «reajuste y liquidación definitiva del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y de la Tasa por otorgamiento de licencia de obra», para la construcción de seis viviendas pareadas en la parcela 14-AGO, de la Urbanización Monte Berriaga, por importe de 1.205.309 pesetas.

La liquidación ahora recurrida se refiere a una anterior liquidación provisional sobre base imponible de 109.575.328 pesetas (85.975.150 ptas. de ejecución material), con cuota a ingresar de 5.478.766 pesetas, y con motivo de solicitarse licencia de primera ocupación, se toma como nueva base la de 133.681901 pesetas, de las que 104.889.683 pesetas corresponden a ejecución material de la obra, y el resto a conceptos como beneficio industrial y control de calidad, u honorarios de Arquitecto y Aparejador, importando suma adicional a ingresar ya señalada.

Se opone al recurso la Administración demandada, manifestando que se atiende la liquidación a la Ordenanza vigente en aquel momento BOB núm. 243 de 31-12-1995, cuyo artículo 8 incluía en la base del gravamen tales dichos conceptos de honorarios técnicos, y beneficio industrial, entre otros, con cita de Sentencia de esta Sala recaída en fecha de 14 de julio de 1994 (autos 664/1991). Concurrirá causa de inadmisibilidad del

artículo 82.c), en relación con el artículo 40.a) LJCA por cuanto la presente liquidación reproduce y confirma las partidas de la provisional, que devino firme por consentida.

TERCERO.—El primer punto de examen y resolución es el que afecta a la admisibilidad del recurso por tratarse de acto reproductor de otro anterior firme y consentido, y ha de ser apreciado tan sólo de forma parcial e indirecta. Lo que procederá, y así lo viene haciendo esta Sala en ocasiones similares, es examinar la liquidación en lo que toma como base la diferencia entre la cantidad que por importe del coste de ejecución material de la obra se tuvo en cuenta en la liquidación provisional, y el que finalmente se certifica, y que constituye el verdadero aumento de base imponible que se haya verificado entre ambas liquidaciones, pues de seguirse el criterio que propone la parte recurrente lo que estaría operándose es la indebida revisión de un acto de gestión liquidadora firme y consentido, y es de destacar que en relación con dichas partidas y conceptos, y la incidencia que tuvieron en dicha liquidación provisional firme, no cabe ahora ya su cuestionamiento en derecho con ocasión de una nueva liquidación complementaria o de reajuste de la base, dado que la naturaleza de toda comprobación tributaria es la de verificar el aumento o disminución de base, y su ámbito artículos 109 y 120 LGT, como dice reiterada y conocida jurisprudencia, es el del «hecho imponible y su valoración» y no la del derecho aplicable, que, por tanto, no puede alterarse si no es en base a los procedimientos que consagran los artículos 153 y 154 de la citada Ley General Tributaria y sus concordantes forales, sobre revisión de actos firmes de gestión tributaria, prevista en el marco foral vizcaíno por el artículo 149 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo (concordante con el artículo 154 LGT), con asiento en una eventual infracción manifiesta de Ley o Norma Foral por parte de la liquidación en su día girada. Pero, en cualquier caso, el presente proceso no toma como presupuesto revisor aquella primera liquidación provisional, por lo que extender a ella las pretensiones a la misma, más que incidir sobre la inadmisibilidad del acto reproductor de otros firmes y consentidos, recae sobre materia inexamable por virtud de desviación procesal, sin impedir por ello el examen y decisión sobre la nueva base imponible la Administración demandada.

CUARTO.—El primer motivo de impugnación de orden verdaderamente material pone entredicho la legalidad del tipo de gravamen del que hace empleo la Corporación demandada en la emisión de las liquidaciones; se trata, en definitiva, de un recurso indirecto frente a una disposición general(en este caso, la Ordenanza correspondiente, que aquí se limita a hacer uso de la facultad que le brinda la Norma Foral 10/89, de 30 de junio, incrementar hasta el límite superior el tipo de gravamen), interpuesto con ocasión de impugnarse una de sus concretas aplicaciones, pero con la particularidad de que también ha sido oportunamente estudiado, —y descartado—, por este Tribunal, lo que lleva a cabo, por ejemplo, la Sentencia de 20/3/96 (recurso 3024/93), en mérito a las siguientes consideraciones:

Primero.—En el presente proceso se revisa el Acuerdo adoptado por la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Muskiz en fecha de 29 julio 1993, por el que se desestimaba el recurso de reposición formulado por la firma social actora frente a liquidación girada en concepto de Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante ICIO), sobre base imponible, de 4.076.100.000 pesetas y por deuda a ingresar de 203.805.000 pesetas, como consecuencia de la construcción de una Planta de Mejora de Gasóleos en la factoría o refinería que dicha entidad explota en el indicado término municipal.

En fundamento de las pretensiones actoras de que se formulen diversas declaraciones en relación con la Ordenanza municipal y la Norma Foral que rigen el tributo, y de que se tome como base del tributo, exclusivamente la obra civil realmente ejecutada dentro del municipio aplicándose el tipo de gravamen del 2, 8 por 100, en vez del 5 por 100 sobre el que se ha exaccionado el tributo, se argumenta sobre el carácter sustitutivo que el impuesto presenta en relación con la tasa por otorgamiento de licencias, invocándose la jurisprudencia del Tribunal Supremo —así SSTs 19 abril 1980 y 10 mayo 1982—, que limitaba la base de imposición a aquella «obra civil», alegando el principio de territorialidad en cuanto al gravamen exclusivo de lo construido o instalado en el propio término municipal y no fuera de él, tal y como proclama el artículo 6, a) de la Norma Foral General Tributaria de Vizcaya, 5/1989, de 30 junio, para sostener seguidamente, y en vía de impugnación indirecta de disposiciones generales, aparte de otras infracciones generales sobre el contenido de la Ordenanza aplicada, que la Norma Foral 10/1989, de 30 junio, reguladora del ICIO en Territorio Foral de Vizcaya como la propia Ordenanza municipal, vulneran el artículo 103.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales 39/1988, de 28 diciembre, acerca del tipo de gravamen, exigido en un 5 por 100 por el Ayuntamiento demandado, y que supera el máximo exigible según la citada Ley en municipios como Madrid y Barcelona —4 por 100—.

Segundo.—Sobre los óbices procesales que se plantean poco puede añadir esta Sala a lo que viene respondiendo en asuntos precedentes entre las mismas partes -tal y como puede leerse en el Fundamento Jurídico Segundo de la misma Sentencia de 16 marzo 1994 que se incorpora por testimonio a los presentes autos-, y debe así rechazarse, tanto que la atribución o residenciamiento por la parte recurrente de infracciones del ordenamiento legal en las disposiciones reglamentarias que dan cobertura inmediata al acto de gestión tributaria, constituya algo distinto que lo que la misma parte actora pretende, cual es fundar la anulación del acto de aplicación en vicios que afectan a la disposición aplicada en el marco de la impugnación indirecta de Reglamentos ilegales que consagra, antes que toda jurisprudencia, el artículo 39.2 de la Ley Jurisdiccional, como que, en consecuencia, concorra en la demanda un supuesto de «desviación procesal» o «mutatio libellis». Y ello, por más que haya una impropia expresión textual de pretensiones referidas a dichas disposiciones generales en la parte petitoria de aquella demanda y a que, incluso, la parte demandante, interpretando con inmerecida amplitud el alcance de esa posibilidad de atacar el reglamento de modo indirecto, oriente sus alegaciones a un genérico cuestionamiento de aspectos de la Ordenanza que no inciden conocidamente sobre la liquidación girada —como ocurre con las bonificaciones tributarias—, pues a lo que conduciría en última instancia tal petición de pronunciamiento es a un parcial desenfoque de la revisión jurisdiccional, con exclusión del examen de dichas cuestiones, y nunca a la repulsión total del recurso.

De otra parte, y si debe coincidir con la representación del Ayuntamiento demandado en que no se dan en este recurso los presupuestos procesales para la impugnación directa de la Norma Foral de Juntas Generales de Bizkaia, 10/1989, de 30 junio, reguladora del tributo, la innecesariedad de «lege data» de que las Administraciones que han creado la norma reglamentaria que se ataca por vía indirecta sean llamadas al proceso, resulta con obviedad de que no son las autoras del acto que se impugna y que es el único que puede ser anulado como consecuencia del proceso —artículo 29.1, a)—, y aunque «de lege ferenda» pueda ser defendida su presencia en el proceso con carácter de necesaria coadyuvación, la inaplicación de la disposición general a que el proceso puede concluir no es, hoy por hoy, título suficiente para imponer dicha presencia, cuando la disposición va forzosamente a quedar incólume.

Tercero.—Abordando ya las cuestiones de fondo, y comenzando por la que se refiere al tipo impositivo aplicable, como también ha tenido ocasión de señalar esta misma Sala en anteriores ocasiones, el punto de vista que la parte demandante sustenta no aparece merecedor de acogimiento y prosperidad.

En efecto, el artículo 103.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, 39/1988, de 28 diciembre, después de consagrar un tipo de gravamen mínimo del 2 por 100, contiene habilitación a la autodisposición municipal para incrementarlo limitadamente en función de unos tramos de población progresivos, pero tal limitación no se encuentra en el precepto equivalente de la Norma Foral de Bizkaia 10/1989, de 30 junio, donde el incremento del tipo de gravamen hasta el límite máximo del 5 por 100 queda entregado a la mera discrecionalidad local. A partir de este punto de partida, podrá dudarse del rigor técnico que pueda presentar una norma que consagra un concreto tipo de gravamen para seguidamente dejarlo en la más absoluta disposición para los poderes normativos derivados que son sus destinatarios, pero sin embargo, ni la Norma Foral está vinculada jerárquicamente con el precepto de la Ley estatal Reguladora de Haciendas Locales, sino integrada en un «ordenamiento separado», ni es sostenible el carácter básico que la parte recurrente atribuye a la norma de rango legal del artículo 103.3, una vez que tal carácter de bases del Régimen Jurídico Financiero de la Administración Local se pregona, por declaración misma del legislador estatal en el artículo 1.2, de los preceptos de la Ley 39/1988, «salvo los que regulan el sistema tributario local», que tienen el carácter propio del ejercicio por parte del Estado de su potestad originaria de establecer tributos prevista por el artículo 133 CE, lo que tampoco desvirtúa por sí la existencia del régimen de financiación autonómica de Concierto o Convenio a que se refiere el artículo 41 del Estatuto de la Autonomía del País Vasco, con fundamento constitucional específico, ni, sobre la base de todo ello, que el artículo 44 del vigente Concierto Económico entre Estado y País Vasco, en la redacción aprobada por Ley 2/1990, de 8 junio, sirva de título para la regulación foral y el establecimiento en un Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras que presente diferencias más o menos sensibles en determinados aspectos de su configuración, siempre que se encuadre, como no se ha puesto en duda que lo haga, en la estructura general impositiva del sistema tributario total de régimen común, y que el sistema foral así concebido respete las reglas de armonización que el mismo artículo 44 detalla, sin que ni siquiera pueda verse concernido por ninguna de ellas el extremo que en estos autos se debate.

E incluso por si se pusiere (lo que no sucede en el supuesto enjuiciado) en tela de juicio el engarce de una solución de este tipo en el seno del esquema constitucional de reparto de poderes y competencias, el Tribunal, en otra sentencia, esta de fecha 25 de enero de 1996 puntualiza que por lo que se refiere a la posible infracción del artículo 14 de la Constitución, al establecer desigualdades entre los ciudadanos por razón del lugar de su residencia, debemos de decir que la existencia de especialidades en el ámbito tributario en la Comunidad Autónoma del País Vasco, en absoluto supone la existencia de estas discriminaciones, gozando el legislador foral de ciertos límites para esa autonormación, y siéndole posible dentro de los mismos el establecer esos tipos impositivos diferentes siempre que se mantenga la presión fiscal, así el Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 julio 1991 manifestaba que «el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía, aprobado con rango de Ley Orgánica, el 18 diciembre 1979, dice que “las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con

el Estado se contengan en el propio concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma”. Con base en el precepto transcrito, no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense —mejor en un mero copista, decimos nosotros— con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41.2 citado, que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de “establecerlo” y de “regularlo” lo que es distinto del mero “mantenimiento” e implica, desde luego, innovación (establecer) o modificación (regular)». Así mismo, en la de 20 abril 1988, y en relación a una cuestión parecida a la aquí debatida, señaló «no existe infracción, de los principios consagrados en los artículos 14 y 139 de la Constitución, pues el principio de igualdad no implica en todos los casos un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica, pues llevado a su última consecuencia sería incompatible con el de autonomía de la imposición de exacciones y la intensidad de las cargas tributarias, y como dice el Tribunal Constitucional, Sentencia 37/1981, de 16 noviembre, la igualdad no puede ser entendida como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento, pues en virtud de la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas nuestro ordenamiento tiene una estructura por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales».

Cuarto.—Finalmente, en cuanto a la posible exclusión del cálculo de la cuota a pagar de conceptos tales como el Beneficio industrial del contratista o los honorarios de los profesionales intervinientes en el proceso constructivo, debe reproducirse la doctrina tradicional de esta Sala, plasmada, entre otras muchas, en Sentencias de 13/7/01 y 25/11/99, cuya aplicación supone el éxito en este punto de las pretensiones de la parte actora:

este Tribunal, que ha venido sosteniendo en ya numerosas resoluciones que la interpretación del artículo 103.1 LHL se perfila, siguiendo el criterio ya empleado en la sentencia del Tribunal Supremo de 1 febrero 1994, conjugándolo con lo establecido en el artículo 104, en el sentido de que el coste real y efectivo de la construcción no está constituido, como la simple expresión gramatical pudiera hacer suponer, por todos los desembolsos efectuados por los dueños de la obra y que reconozcan aquélla como causa de su realización, sino sólo los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere paladinamente el citado artículo 104, tanto si el proyecto ha sido presentado a visado como si no lo ha sido, y ese proyecto se compone por las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra en la que no se incluyen los gastos generales contemplados en el artículo 68.a) del Reglamento General de Contratación, compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto incrementan el coste de la correspondiente obra ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocios del constructor (STS 29 de junio de 1994). Tal criterio excluyente del beneficio industrial y los gastos generales lo ha ratificado la jurisprudencia en STS de 11 de junio de 1996, y es el que viene acogiendo esta Sala en sentencias como la de 13 de diciembre de 1996 (Autos 1763-94).

Respecto de si procede o no incluir en el presupuesto de ejecución material los gastos derivados de honorarios técnicos, ha de sostenerse, tal y como dice la sentencia del

Tribunal Supremo de 1º de febrero de 1994, de la Sección Segunda, Sala Tercera, abordando incidentalmente esta cuestión, que: «(el artículo 104 LHL), cuantifica la base imponible en función del proyecto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente, y ese presupuesto no es otro que el de ejecución material del proyecto, puesto que los honorarios de arquitecto y aparejador, aunque también sean materia de control colegial, no se integran en el presupuesto de ejecución material de la obra. Y ese presupuesto de ejecución material sigue siendo la referencia para determinar la base imponible cuando aquél no haya sido presentado para su visado al correspondiente Colegio Oficial». Lo que aplicado al supuesto que se examina comporta que en el supuesto examinado el presupuesto de ejecución material que ha de integrar la base imponible debe quedar cuantificado en la suma de 39.440.879 pesetas, tal como propone la Administración recurrente. En términos parecidos se expresa la sentencia de 25/11/99:

Incurso en el debate de fondo, que no es otro que el determinar el concepto jurídico indeterminado de «coste real y efectivo de la construcción, instalación y obra», hemos de manifestar que esta Sala, siguiendo los pronunciamientos del Tribunal Supremo, ha declarado con reiteración —por todas Sentencia de 12 de junio de 1998, recaída en el recurso c-a núm. 4588/95— que el concepto jurídico indeterminado coste real y efectivo de la construcción, instalación y obra a que se refiere el artículo 3.1 de la Norma Foral Bizkaina 10/89, de 30 de junio, no incluye todos los desembolsos efectuados por el dueño de la obra y que reconozcan aquélla como causa de su realización, sino «sólo los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, pues a dicho proyecto se refiere paladinamente el citado artículo 104, tanto si el proyecto ha sido presentado a visado como si no lo ha sido, y ese proyecto se compone por las partidas que determinan el coste de ejecución material de la obra en la que no se incluyen los gastos generales contemplados en el artículo 68.a) del Reglamento General de Contratación, compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto incrementan el coste de la correspondiente obra ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocios del constructor (STS 29 de junio de 1994), ni los honorarios de Arquitecto y Aparejador integran el presupuesto de ejecución material de la obra, aunque también serán materia de control colegial».

También es criterio de la Sala que en la base imponible del ICIO debe incluirse el presupuesto de seguridad e higiene en el trabajo, pues dicho presupuesto se erige como necesario y figura también incluido en el presupuesto de ejecución material, de tal modo, que puede sin dificultad considerarse como un elemento más del coste de la obra.

Quinto.—La aplicación de los criterios anteriormente señalados al supuesto que se enjuicia, por aplicación del principio de unidad de doctrina, en aras del de seguridad jurídica, comporta necesariamente la estimación del presente recurso contencioso-administrativo y la anulación de los actos administrativos impugnados; con devolución de la cantidad indebidamente ingresada por la liquidación anulada más los intereses correspondientes; y reconocimiento del derecho de la parte actora a que por la Administración demandada se gire, en su caso, una nueva liquidación en la que se excluya, para la determinación de la base imponible del ICIO los conceptos de Beneficio Industrial, y honorarios de Arquitectos y Aparejadores, de conformidad con los criterios de cálculo expresados en el fundamento segundo de esta sentencia (diferencia coste ejecución material de la liquidación provisional/coste ejecución material liquidación definitiva), y sin imposición de costas.

Vistos los preceptos citados y demás de especial aplicación, la Sala emite el siguiente

FALLO

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Sr./Sra. Pujana Rodríguez en representación de D. Abelardo contra el acuerdo de 29/4/98 del Ayuntamiento de Mungia, debemos anular y anulamos el acto objeto de impugnación, con reconocimiento del derecho de la parte actora a que por la Administración demandada se gire, en su caso, una nueva liquidación en la que se excluya, para la determinación de la base imponible del ICIO los conceptos de beneficio industrial, y honorarios de arquitectos y aparejadores, de conformidad con los criterios de cálculo expresados en el fundamento segundo de esta sentencia (diferencia coste ejecución material de la liquidación provisional/coste ejecución material liquidación definitiva), y sin imposición de costas.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación. Transcurridos diez días desde su notificación a las partes y de conformidad con el artículo 104 de la LJCA, remítase testimonio en forma de la misma a la Administración demandada, a fin de que la lleve a puro y debido efecto, y adopte las resoluciones que procedan y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, de todo lo cual deberá acusar recibo a esta sala en el plazo de diez días.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejara certificación original en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-101

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 2003

Recurso: Contencioso-administrativo nº 747/2002

Ponente: Luis Ángel Garrido Bengoechea.

Artículos del Concierto:

- Art. 52

Voces:

- Cupo

En BILBAO, a treinta de septiembre de dos mil tres.

La Sección 2 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 747/02 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: la resolución del Director de Agricultura del Gobierno Vasco de 29 de enero de 2002 que desestima el recurso interpuesto contra denegación de solicitud de inclusión en el Plan Nacional de abandono de la Producción láctea para el año 2001.

Son partes en dicho recurso:

—Demandante: Roberto, representado por D. Pablo Bustamante Esparza y dirigido por la Letrada D^a. Susana Gómez Pérez.

—Demandada: Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco, representado y dirigido por el Letrado del Gobierno Vasco.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Luis Ángel Garrido Bengoetxea

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 21 de marzo de 2002 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. Pablo Bustamante Esparza actuando en nombre y representación de D. Roberto, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Director de Agricultura del Gobierno Vasco de 29 de enero de 2002 que desestima el recurso interpuesto contra denegación de solicitud de inclusión en el Plan Nacional de abandono de la Producción láctea para el año 2001; quedando registrado dicho recurso con el número 747/02.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por

la que estimando la demanda se deje sin efecto la Resolución administrativa de fecha 29.01.02, dictada por el Viceconsejero de Agricultura y Desarrollo Rural del Gobierno Vasco desestimatoria del Recurso de Alzada interpuesto contra la Resolución del Director de Agricultura de 17-12-01, y estime la petición realizada por la actora en la solicitud de acogida de cese definitivo e indemnizado de la producción de leche.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime íntegramente las pretensiones de los demandantes.

CUARTO.—Por auto de 27 de septiembre de 2002 se fijó como cuantía del presente recurso la de indeterminada.

QUINTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose las admitidas con el resultado que obra en autos.

SEXTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.—Por resolución de fecha 19-09-03 se señaló el pasado día 23-09-03 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Que por D. Roberto se recurre en vía contencioso administrativa la resolución del Director de Agricultura del Gobierno Vasco de 29 de enero de 2002 que desestima el recurso interpuesto contra denegación de solicitud de inclusión en el Plan Nacional de abandono de la Producción láctea para el año 2001.

La demanda se basa en alegar que su petición ha de ser acogida en base a lo dispuesto en la Orden de 8 de junio de 2001 del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Por su parte, la representación del Gobierno Vasco contesta a la demanda defendiendo la conformidad a derecho de la resolución recurrida.

SEGUNDO.—Que para resolver la cuestión litigiosa, hemos de partir de los datos que se derivan del análisis del expediente administrativo y que pueden resumirse en los siguientes:

a) Que con fecha 28 de septiembre de 2001, el actor presentó solicitud de indemnización por abandono definitivo de la producción láctea, de acuerdo con el formulario publicado en el BOE de 11 de julio de 1998.

b) Al respecto, recae informe de 15 de octubre de 2001 del Director de Agricultura del Departamento de Agricultura y Pesca del Gobierno Vasco señalando, correctamente, que la solicitud del interesado corresponde al Programa Nacional de Abandono de la Producción Láctea para 2001/2002 puesto en marcha por la Orden de 8 de junio de 2001. Indica, asimismo, el informe que el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación ha puesto de relieve que no remitirá fondos a la Comunidad Autónoma para la ejecución de dicho Programa, lo que, a juicio del informante no le parece correcto aunque se barajan argumentos sobre su posible incidencia en el cupo.

c) Que el 30 de octubre de 2001 la Asesoría Jurídica del Departamento informa desfavorablemente a la concesión de la ayuda solicitada al señalar que no existen fondos destinados a tal fin y que el Consejero de Agricultura y Pesca ha puesto en marcha un Plan propio para el mismo período y para la misma finalidad.

d) Que, con estos antecedentes, se dicta la resolución objeto de impugnación en el presente recurso.

TERCERO.—Que resulta indudable que el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación dictó la Orden de 8 de junio de 2001 que instrumenta el Programa Nacional de Abandono de la Producción Láctea para el período 2001/2002, que es de aplicación a todo el territorio nacional, incluyendo la Comunidad Autónoma Vasca, incluso cabe señalar que la propia orden señala que las Comunidades Autónomas han de remitir al Ministerio relación de ganaderos que hayan recibido indemnización en base al Programa.

La fundamentación de la Orden Ministerial se encuentra en el Real Decreto 1486/98 sobre modernización y mejora de la competitividad del sector lácteo, estableciéndose la posibilidad de instaurar mecanismos de coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas para la distribución de recursos de aquél entre éstas.

Frente a ello, la Administración demandada contesta a la demanda señalando su competencia exclusiva en materia de agricultura y ganadería lo que haría inaplicable la Orden del Estado sino que en esta Comunidad Autónoma sólo seguirían los programas autonómicos.

CUARTO.—Que la posición de la Administración demandada no resulta aceptable por las razones que a continuación se expondrán.

En primer lugar, porque no se duda de la competencia exclusiva en materia de Agricultura y Ganadería de la Comunidad Autónoma pero lo cierto es que los Programas de Abandono de la Producción Láctea se enmarcan dentro de lo establecido en el Reglamento CEE 804/68 del Consejo y en el Reglamento CEE 3950/92 del Consejo, respondiendo el Estado del cumplimiento de esta normativa que es de directa aplicación a todo el territorio nacional.

En segundo lugar, partiendo de ello, se dicta la Orden Ministerial de 8 de junio de 2001 a la que pretende acogerse el interesado, denegándose la petición, tal como hemos indicado anteriormente al referirnos a los informes obrantes en el expediente administrativo por no recibir financiación para el Programa por parte del Estado. Sin embargo, esta falta de financiación no es tal por cuanto que en las Comunidades de régimen foral, como la Vasca, rige el Concierto Económico que permite que instituciones propias (Diputaciones Forales) recauden los tributos generándose un cupo a abonar por la Comunidad Autónoma por los servicios que el Estado presta en la misma lo que, en este caso, permitiría a aquélla descontar del cupo lo abonado por el Programa de Abandono Voluntario de Producción Láctea pero no así percibir directamente los fondos pues ello generaría una doble recaudación; de los tributos, por un lado, y de las cantidades abonadas por el Estado para el programa, por otro.

En cualquier caso, la falta de entendimiento entre Administraciones en nada puede perjudicar al ciudadano que pretende acogerse a un programa subvencional vigente y aplicable en la Comunidad Autónoma Vasca.

Por ello, el presente recurso habrá de ser estimado por la Sala.

QUINTO.—Que no se aprecian motivos que justifiquen efectuar expresa imposición de las costas del presente recurso (art. 139 Ley 29/98).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

Que, estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Roberto contra la resolución del Director de Agricultura del Gobierno Vasco de 29 de enero de 2002 que desestima el recurso interpuesto contra denegación de solicitud de inclusión en el Plan Nacional de abandono de la Producción láctea para el año 2001, DEBEMOS declarar y declaramos la no conformidad a derecho de la resolución recurrida, anulándola y dejándola sin efecto así como el derecho del actor a que se estime su petición de solicitud de indemnización por abandono de producción láctea presentada el 28 de septiembre de 2001.

Todo ello sin hacer expresa imposición de las costas del presente recurso.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de diez días, contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que deberá manifestarse la intención de interponer el recurso, con sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos exigidos.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-102

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de noviembre de 2003

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1625/2000

Ponente: Juan Carlos Da Silva Ochoa.

Artículos del Concierto:

- Art. 6

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En la Villa de Bilbao, a siete de noviembre de dos mil tres.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1625/00 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 98, en el que se impugna: Acuerdo de 22-6-00 del TEAF de Guipúzcoa estimatorio parcial de las reclamaciones acumuladas 1998/365 y 1998/0395 contra liquidaciones provisionales practicadas por el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, Ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995 AMPLIACIÓN: Liquidaciones 57-824590400-0P, 57-824591900-0O, 57-824594100-0F y 57-824810300-04.

Son partes en dicho recurso: como recurrente don Benjamín, representado por el Procurador Don Alberto Arenaza Artabe y dirigido por el Letrado Don Marco A. Rodrigo Ruiz.

Como demandada Diputación Foral de Gipuzkoa, representado por la Procuradora Doña Begoña Urizar Arancibia y dirigido por el Letrado Don Ignacio Chacón.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Juan Carlos Da Silva Ochoa, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 05-09-00, tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. Alberto Arenaza Artabe actuando en nombre y representación de don Benjamín, interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra el Acuerdo de 22-6-00 del TEAF de Guipúzcoa estimatorio parcial de las reclamaciones acumuladas 1998/365 y 1998/0395 contra liquidaciones provisionales practicadas por el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995. Ampliación: Liquidaciones 57-

824590400-0P, 57-824591900-0O, 57-824594100-0F y 57-824810300-04; quedando registrado dicho recurso con el número 1625/00.

En escrito presentado se solicitó la ampliación del recurso Acuerdo de 22-6-00 del TEAF de Guipúzcoa estimatorio parcial de las reclamaciones acumuladas 1998/365 y 1998/0395 contra liquidaciones provisionales practicadas por el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995. Ampliación: Liquidaciones 57-824590400-0P, 57-824591900-0O, 57-824594100-0F y 57-824810300-04, la que se acordó por resolución de fecha 16-02-01.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 1.771.759 pesetas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimen los pedimentos de la actora.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado obrante en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 22-10-03 se señaló el pasado día 04-11-03 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Cuestión Que Se Discute

El recurrente se alza contra el acuerdo del TEAF de Gipuzkoa por el que se confirman liquidaciones provisionales practicadas por el IRPF de los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995. En esas liquidaciones se consideró no deducible el préstamo que el reclamante dijo destinado a financiar el coste de construcción de su vivienda habitual, y se excluyeron una serie de gastos relativos a la actividad profesional ejercida por el demandante.

La demanda se fundamenta en las siguientes alegaciones:

A) Nulidad de pleno derecho por omisión de fases esenciales del procedimiento de liquidación tributario (art. 62 Ley 30/92). La Administración incumplió su obligación de dar trámite de audiencia al interesado impuesta por el art. 123.3 NFGT, conforme al cual antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente al interesado para que en un plazo no superior a quince días puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes, aunque, según el párrafo segundo de este mismo precepto, se podrá prescindir de este trámite cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la liquidación otros hechos, ni otras circunstancias que las puestas de manifiesto por el interesado en cualquier declaración presentada ante la Administración tributaria. Considera el recurrente que se han tenido

en cuenta elementos y circunstancias distintas de las aducidas por él (por ejemplo al folio 297 del expediente se dice que se incluyeron en la liquidación de 1994 rendimientos no declarados).

B) Deducibilidad del préstamo concertado con la entidad Kutxa el 14 de junio de 1990 conforme al art. 78.4 de la NF 13/91, porque su destino, que era la financiación de la construcción de la vivienda habitual, estaba debidamente acreditado en el expediente administrativo. La Administración no admitió determinadas facturas por carecer éstas de ciertos datos exigidos por el RD 2402/85, de 18 de diciembre, regulador del deber de expedir y entregar facturas que incumbe a empresarios y profesionales, ya que según 79 NF 13/91, de 27 de diciembre, para la práctica de deducciones se requiere la aportación de los documentos que en cada caso las justifiquen.

Para el recurrente el art. 79 NF 13/91 no era aplicable en el año en que se produjo la inversión y se emitieron las facturas, pues entró en vigor el 1 de enero de 1992, y la normativa aplicable en el ejercicio 1990 (Ley 44/78, de 8 de septiembre) no señalaba ningún requisito específico para la justificación de la inversión en vivienda.

Además, en la medida en que se aparta de lo establecido en la normativa de territorio común, el art. 79 NF 13/91 es nulo e inaplicable, pues el art. 7 del Concierto Económico declaraba que las Diputaciones debía aplicar las normas reguladoras del IRPF en territorio común, con muy pocas excepciones, entre las que no se encuentran ni la deducción por inversión en vivienda ni la regulación de la justificación documental, pues el precepto común se limitaba a exigir justificación documental adecuada.

C) Finalmente, se impugna la falta de competencia del Servicio de Gestión para comprobar los gastos de la actividad económica, al excluir del concepto trabajos realizados por otras empresas y que tienen relación directa con el desarrollo de la actividad los relativos al material informático y la editorial Aranzadi, para lo que aquel Servicio debió examinar pormenorizadamente la documentación contable correspondiente a la actividad del sujeto pasivo. Según el art. 123.2 NFGT las actividades de comprobación abreviada que corresponden a la Gestión en ningún caso se pueden extender al examen de la documentación contable de la actividad empresarial o profesional, que está reservada a la Inspección.

A las pretensiones de la demanda se opone la Administración con los siguientes argumentos:

A) No se dictaron liquidaciones en base a datos que no hubieran sido puestos de manifiesto por el interesado.

B) No consta acreditado que las cantidades cuya desgravación se pretende fueran destinadas a inversión en vivienda.

C) La Hacienda Foral no ha comprobado la documentación contable, habiéndose limitado a comprobar si determinados gastos declarados por el sujeto son deducibles, pues en el régimen de estimación objetiva para el cálculo del rendimiento de la actividad profesional los supuestos de gastos deducibles están tasados, y entre ellos no se encuentran los declarados por el demandante. La Administración se limitó a eliminar determinados gastos deducibles sobre la base de lo dispuesto en los arts. 29 ss. del DF 21/92.

Planteada en estos términos la controversia, es conveniente examinar cada cuestión por separado.

SEGUNDO.—Defectos De Procedimiento

Examinando el contenido del folio 297 del expediente, al que alude la demanda, se observa que en la liquidación correspondiente al ejercicio 1994 se modifican los ingresos de la actividad incluyendo los rendimientos no declarados: 75.000 pesetas brutas con una retención de 11.250 pesetas, abonadas por Nuevo Estilo Iturbe, SL, CIF... En el expediente, desmadejado y carente de un índice que permita localizar en forma razonable lo que contiene, no se advierte cuál es la fuente documental que soporta esta imputación de ingreso, por lo que debe tenerse por no aportada por el contribuyente, conclusión que refuerza la propia redacción del acuerdo liquidatorio al especificar que se trata de un rendimiento no declarado. En el folio 315, respondiendo a la alegación de falta de audiencia, el Acuerdo del TEAF señala que el órgano de gestión practicó las liquidaciones provisionales controvertidas de conformidad con los datos declarados por el reclamante. Esta declaración no puede aceptarse, a la vista del expediente.

Por tanto, el demandante alegó en la vía económico administrativa su derecho a ser oído antes de practicar la liquidación en la que se incluían datos no suministrados por él, pero el TEAF desestimó con un motivo inaceptable tal alegación. De este modo le causó la indefensión que proscribe el art. 123.3 de la NFGT, por lo que la liquidación correspondiente a 1994 debe ser anulada por este hecho.

TERCERO.—Inversión En Vivienda Habitual

La Sala comparte la interpretación de la demanda en cuanto a la imposible aplicación de la norma que impone las formalidades del RD 2402/1985 a los justificantes de la inversión en vivienda. Y ello tanto porque la entrada en vigor del art. 79 NF 13/91 se produjo con posterioridad a la emisión de las facturas, como por el hecho de que impone unos requisitos que difieren de los exigidos por la normativa estatal de IRPF, sin que tal desviación cupiese en el ámbito de relaciones entre ambos sistemas tributarios conforme al art. 7 de la Ley del Concierto Económico entonces vigente.

Como hemos declarado reiteradamente (p. ej., en nuestra sentencia de 13 de julio de 2001), en materia de carga de la prueba es doctrina general que le corresponde a la Administración tributaria la prueba de los elementos del hecho imponible en lo que para ella tiene de positivo —base y valoración económica—, mientras que al sujeto pasivo le cumpliría, en general, acreditar aquellas circunstancias que aminoran o eliminan la carga tributaria, lo que no obstante siempre viene a quedar relativizado por la interpretación jurisprudencial del artículo 114 de la Ley General Tributaria, que requiere no una prueba absoluta sino la de, «los hechos normalmente constitutivos» de su derecho.—Así STS de 23 de noviembre de 1983—.

De la documentación que consta en el expediente se desprende en forma suficiente que el sujeto pasivo llevó a cabo pagos en concepto de instalación de calefacción, marmolería, carpintería, revestimientos, albañilería, electricidad, etc., por trabajos que aparecen detallados en las facturas que aporta (muchas de las cuales se refieren expresamente a su villa de Andoain), y en las que figura como obligado al pago. Como quiera que la Administración no ha sostenido más objeción para aplicar la desgravación que la falta de acreditación documental en forma, debe estimarse en este punto la demanda y anularse por este motivo las cuatro liquidaciones impugnadas.

CUARTO.—Potestades de Comprobación del Órgano de Gestión

En reiteradas resoluciones esta Sala ha tenido ocasión de interpretar la extensión de los poderes de comprobación que corresponden a los órganos de la Administración tributaria en el ejercicio de potestad liquidatoria provisional (arts. 121 y 123 LGT o 121

y ss. NFGT de Gipuzkoa). A los órganos de gestión tributaria, a quienes viene encomendada tal potestad, corresponde verificar el cumplimiento formal de las obligaciones tributarias, lo que vale tanto como decir comprobar la congruencia interna de las declaraciones presentadas, expurgando en esta fase los errores de hecho, aritméticos o numéricos. Esta encomienda del legislador se amplía con la facultad para recabar de los interesados documentación que soporte los datos consignados, con dos excepciones: no para estudiar la veracidad ni la exactitud de los mismos, ni para los casos de determinación de rendimientos correspondientes a actividades empresariales o profesionales (arts. 99 LIRPF y 99 NF 7/91, del IRPF). Es por ello que, en lo relativo a estas actividades, sin investigación en la forma legalmente prevista, es decir, mediante la apertura de la vía inspectora, no hay facultad para la modificación unilateral de los datos declarados, salvo en los casos de error enumerados anteriormente.

Ahora bien, en el caso presente el demandante pretende la deducción de ciertos gastos que el art. 30 del DF 21/92, de 25 de febrero, que aprueba el Reglamento del IRPF, no enumera entre los deducibles para las actividades cuya base imponible se determina conforme al método de estimación objetiva. Para alcanzar la conclusión que consta en las liquidaciones y que el TEAF confirma, no es menester llevar a cabo examen alguno del contenido de la contabilidad ni del soporte contable, sino mera constatación de que corresponden a conceptos que, sin especial tarea de apreciación jurídica, resultan no corresponderse con ninguna de las categorías de gastos deducibles. Como el demandante sitúa su discrepancia exclusivamente en el ámbito de las potestades de la Gestión para llevar a cabo esta tarea, no procede entrar en el fondo (esto es, en la naturaleza deducible o no y de la efectiva producción de los gastos), debiéndose desestimar este motivo impugnatorio.

QUINTO.—Costas

En aplicación de las reglas contenidas en el art. 139.1 LJCA, no procede expresa condena en costas.

Por todo lo razonado hasta ahora, y vistos los preceptos legales y reglamentarios citados y los demás de pertinente aplicación, este Tribunal Superior de Justicia dicta el siguiente

FALLO

Primero.—Estimamos en parte la demanda interpuesta por don Benjamín, contra el acuerdo de 22-6-00 del TEAF de Guipúzcoa estimatorio parcial de las reclamaciones acumuladas 1998/365 y 1998/0395 contra liquidaciones provisionales practicadas por el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995. Ampliación: LIQUIDACIONES 57-824590400-0P, 57-824591900-0O, 57-824594100-0F y 57-824810300-04, y en su virtud anulamos la liquidación de 1994 por omisión del trámite de audiencia; todas las liquidaciones impugnadas por no admitir la desgravación por inversión en vivienda habitual; y confirmamos todas las liquidaciones en cuanto a la facultad del Órgano de Gestión Tributaria para inadmitir como deducibles los gastos alegados por el recurrente.

Segundo.—Cada parte soportará sus costas.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación, transcurridos diez días desde su notificación a las partes y de conformidad al art. 104 de la Ley de la Jurisdicción, remítase testimonio en forma de la misma a la administración demandada,

en unión del expediente administrativo, a fin de que, en su caso, la lleve a puro y debido efecto, adopte las resoluciones que procedan y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, de todo lo cual deberá acusar recibo a esta sala en el plazo de diez días.

Así por esta nuestra sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TSJPV-103

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 28 de noviembre de 2003

Recurso: Contencioso-administrativo nº 327/2001

Ponente: Javier Rodríguez Moral.

Artículos del Concierto:

- Art. 3

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Inspección

En la Villa de Bilbao, a veintiocho de noviembre de dos mil tres.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 327/01 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 98, en el que se impugna: Acuerdo de 22-11-00 del T.E.A.F. de Guipúzcoa desestimatorio de las reclamaciones acumuladas 1997/1495, 1997/1496 y 1998/0781 y estimatorio parcial de la reclamación 1998/0780 Contra Liquidaciones Provisionales por el Concepto Impuesto Extra Ordinario Sobre el Patrimonio e Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

Son partes en dicho recurso: como recurrente D. Álvaro, representado por el Procurador Don Alfonso José Bartau Rojas y dirigido por Letrado.

Como demandada Diputación Foral de Gipuzkoa, representado por la Procuradora Doña Begoña Urizar Arancibia y dirigido por el Letrado Don José Luis Hernández.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Javier Rodríguez Moral, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 08-02-01 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. Alfonso José Bartau Rojas actuando en nombre y representación de DON Álvaro, interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra el Acuerdo de 22-11-00 del T.E.A.F. de Guipúzcoa desestimatorio de las reclamaciones acumuladas 1997/1495, 1997/1496 y 1998/0781 y estimatorio parcial de la reclamación 1998/0780 contra liquidaciones provisionales por el concepto Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; quedando registrado dicho recurso con el número 327/01.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 5.521.565 pesetas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimen los pedimentos de la actora.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no interesarlo las partes ni considerarlo necesario este Tribunal.

QUINTO.—Por resolución de fecha 22-07-03 se señaló el pasado día 11-07-03 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales, salvo el plazo para dictar sentencia dado el peso que soporta esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el demandante se interpone recurso Contencioso-Administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de 22 de noviembre de 2000, desestimatoria de las reclamaciones acumuladas 1997/1495, 1997/1496 y 1998/0781 y parcialmente estimatoria de la reclamación 1998/0780, promovidas contra las liquidaciones provisionales que le fueron giradas por el IRPF y el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de los ejercicios 1988 y 1989.

SEGUNDO.—Por razones lógicas, el examen de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria debe preceder al de cualesquiera otra cuestión, cuyo análisis resultaría innecesario de reconocerse los argumentos de la parte demandante.

Debe puntualizarse que el demandante entrelaza de modo confuso cuestiones en sí mismo susceptibles de tratamiento individualizado, como son la caducidad de los procedimientos y la genuina prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria (¡a la que no se asigna un plazo semestral, como en un momento dado considera el recurrente!). En cualquier caso, si deja planteado, si bien de forma imprecisa, y no exenta de contradicciones —vid folio 48—, el tema de la posible prescripción de la acción administrativa, excepción, por otro lado, entregada a la apreciación de oficio del propio Tribunal.

Como actuaciones más significativas, debemos reseñar las que siguen.

Incoados expedientes de inspección a fin de comprobar la veracidad de unos presuntos incrementos patrimoniales no justificados, el 5 de junio de 1995 se extienden sendas actas de disconformidad.

El 12 de junio se trasladan los expedientes a la oficina Gestora, el 17 de octubre de 1995 se dictan las liquidaciones y tras una serie de vicisitudes administrativas que no vienen a cuento, previa recomendación del Ararteko, el 18 de agosto de 1997, el Servicio de Gestión de Impuesto Directos declara la caducidad de los procedimientos liquidadores.

Acto seguido, el mismo Servicio, mediante Acuerdos de 18 de agosto de 1997 gira unas nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas

Para el actor, el hecho de haberse girado las nuevas liquidaciones sin solución de continuidad con las primigenias implica una violación de principios procedimentales básicos, al dictarse sin expediente ni actuación intermedia alguna, y sin retrotraer las actuaciones a su punto inicial. Aparte de que una interpretación de este tipo deja sin aclarar que actuaciones intermedias cabría esperar en el interregno que transcurre entre el acta de disconformidad y la liquidación resultante, que no sean el puro y simple dictado de éstas últimas, para la Sala, hay un enfoque de la cuestión preferente, que enlaza directamente la caducidad del procedimiento y la nulidad subsiguiente de las liquidaciones con la prescripción de la acción administrativa, que en principio, se entiende siempre sin perjuicio de la caducidad, salvo que del cómputo implícito en su declaración resulte lo contrario.

De la caducidad se deriva como consecuencia más directa y palmaria un vacío jurídico que se extiende a la totalidad del tiempo en que se prolongaron los expedientes afectados por su declaración, que de este modo se esfuman de la vida jurídica, sin que haya posibilidad de atribuirles eficacia interruptiva de la prescripción; en otras palabras, los procedimientos caducados devienen en una nada jurídica, lo que implica la necesidad de proceder a un nuevo cómputo de los plazos de prescripción que no descuenta las fechas transcurridas entre la iniciación y remate de los procedimientos caducados, que a estos efectos se reputan inexistentes.

Y en el supuesto enjuiciado, efectuados los cálculos procedentes, tenemos que valorar cuales son los efectos de la ausencia de actividad administrativa válida padecida desde el 5 de junio de 1995, hasta el 18 de agosto de 1997, en que se reanuda la realización de actuaciones válidas y eficaces a todos los efectos, lo que tiene que hacerse, como comprende la parte demandada, resolviendo anticipadamente una cuestión previa. Como ha sucedido en ocasiones en el territorio estatal, o en otros Territorios Históricos, lo decisivo estriba en determinar el alcance de las funciones inspectoras en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, de cuya extensión depende que se estime o descarte la prescripción.

De entender que gozan de este carácter no sólo las necesarias para recabar los datos y antecedentes relativos a la situación del obligado tributario, sino las liquidatorias resultantes de las actividades de comprobación, y que, por ende, el procedimiento inspector termina con la notificación de las liquidaciones derivadas de la propuesta de regularización tributaria que efectúa en un momento dado el encargado de la inspección, en este caso, la indudable paralización de las actuaciones inspectoras a partir de junio de 1995, y durante un plazo notablemente superior con al semestral al que se refiere el art. 31 del Reglamento de Inspección aprobado por Decreto Foral 34/90 arrastraría consigo a las actuaciones inspectoras que le precedieron, cuya eficacia para interrumpir el cómputo de la prescripción se habría desvanecido. Hacienda Foral arguye que en el Territorio Histórico, una solución de este tipo sólo es predicable a partir de la reforma operada por la Norma Foral 3/96, en cuya virtud, y en la de la reforma del art. 140 de la Norma Foral General Tributaria, los órganos inspectores pasaron a tener competencias para practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actividades de investigación, en lugar de limitarse a proponerlas, como sucedía hasta ese momento. Ello prueba que con la firma de las actas de disconformidad el 6 de junio de 1995, se puso fin al procedimiento inspector propiamente dicho, y que a partir de este momento, se renovó el plazo prescriptivo de la acción administrativa.

A juicio de la Sala, esta segunda interpretación es la llamada a prevalecer, en tanto expresión de la especificidad de la normativa foral sobre este punto, decantada por una solución alternativa a la plasmada en la Ley General Tributaria a raíz de la modificación operada en el art. 140 c) del texto legal por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que atribuyó a la Inspección de los Tributos la competencia para «Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan», por lo que desde el 1 de junio de 1986 (fecha en la que entró en vigor el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por real Decreto 939/1986, de 25 de abril, conforme a su disposición final), resultaba incuestionable que incumbía a la Inspección de los Tributos la práctica de liquidaciones resultantes de las actuaciones de investigación y comprobación y, por ende, una función que anteriormente era sólo gestora se convirtió también en una actuación de la Inspección de los Tributos. Así lo vino a refrendar la histórica sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996, zanjando la polémica interpretativa hasta entonces abierta. No obstante, por lo que ahora hace, la solución tiene que venir dada por el hecho diferencial normativo que a la fecha de las actuaciones representaba no sólo la Norma Foral General Tributaria (NF 1/85), sino en coordinación con la misma, el Reglamento de inspección, claramente inclinado por la solución de reputar de naturaleza eminentemente gestora las actividades de liquidación resultantes de las Actas de disconformidad origen de las actuaciones que no fueron anuladas, como da a entender el demandante, al serlo exclusivamente los actos de contenido liquidatorio.

El Reglamento resulta concluyente en este punto:

Artículo 60. Tramitación de las actas de inspección.

1. De acuerdo con lo prevenido en el apartado c) del artículo 140 de la Norma Foral General Tributaria, la inspección practicará propuesta de las liquidaciones tributarias que resulten de sus actuaciones de comprobación o investigación. Dicha propuesta constará en la correspondiente acta de inspección según lo establecido en el artículo 49.2.e) del presente Reglamento.

2. Cuando se trate de actas de conformidad se entenderá producida la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta, si, transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de ésta, no se hubiese notificado al interesado acuerdo de la Oficina Gestora del tributo, por el que se dicte acto de liquidación rectificando los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta y se inicie el expediente administrativo a que se refieren los párrafos siguientes, o bien, se deje sin eficacia el acta incoada y se ordene completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses.

Si por la Oficina Gestora del tributo se apreciare defecto en la expresión de los requisitos del artículo 49 del presente Reglamento, o en general, falta de los indispensables para alcanzar su fin, por la Jefatura del Servicio correspondiente se dispondrán las actuaciones necesarias para corregir tales defectos o bien, acordarán la anulación del acta, reponiendo, cuando proceda, las actuaciones al momento procesal en que se cometieran los defectos apuntados, o instándose, en su caso nuevamente el procedimiento inspector. El acuerdo de anulación si procede, se notificará al sujeto pasivo y del mismo se dará cuenta al Jefe del Servicio de Inspección quien lo hará llegar al actuario o actuarios que formalizaron el acta.

En el supuesto de que por la Oficina Gestora del tributo se apreciare en un acta error material o aplicación indebida de las normas vigentes, por la Jefatura del Servicio

correspondiente se dictará, previa, en su caso, puesta de manifiesto del expediente al sujeto pasivo, el acuerdo administrativo que proceda con notificación al interesado.

3. Las actas de comprobado y conforme a que se refiere el artículo 52 del presente Reglamento, adquirirán firmeza transcurrido el plazo de 30 días desde la fecha de su notificación sin que se haya acordado la iniciación del expediente a que se refiere el apartado anterior.

4. Cuando el acta sea de disconformidad, o de prueba preconstituida, la Oficina Gestora, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda, que será notificado reglamentariamente al sujeto pasivo.

No hay razones para pensar que una solución que en esta materia se aparte de la regla común suponga una quebranto para la armonización entre los diversos sistemas tributarios llamados a coexistir en el territorio nacional, puesto que el art.4 de la Ley del Concierto Económico (Ley 12/81) vigente durante la fecha de las actuaciones, estaba concebido en términos lo suficientemente amplios para permitir un espacio de juego a alternativas forales que no fuesen meramente sintácticas.

En consecuencia, a juicio de la Sala, ni resulta apreciable la prescripción de la acción administrativa, ni son nulas las liquidaciones dictadas a continuación de haberse declarado la caducidad, por razón de haberse omitido un procedimiento que, en realidad, como apuntábamos arriba, y demuestra la lectura del precepto reglamentario, no venía, ni impuesto, ni predeterminado por norma alguna

TERCERO.—En consecuencia, debe desestimarse el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto, sin necesidad de profundizar en cuestiones de fondo cuyo análisis judicial no ha sido pretendido, mediante pronunciamiento que se entiende sin que concurren motivos bastantes para la imposición de las costas, de conformidad con el art. 139. 1 LJCA.

Vistos los preceptos citados y demás de especial aplicación, la Sala emite el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador Sr. Bartau Rojas en representación de don Álvaro contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa de 22 de noviembre de 2000, desestimatorio de las reclamaciones acumuladas 1997/1495, 1997/1496 y 1998/0781 y parcialmente estimatorio de la reclamación 1998/0780, promovidas contra las liquidaciones provisionales que le fueron giradas por el IRPF y el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de los ejercicios 1988 y 1989 sin hacer imposición de costas.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación.

Ref. TSJPV-104

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de diciembre de 2003

Recurso: Contencioso-administrativo nº 2351/2000

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 2
- Art. 3
- Art. 44
- Art. 61

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Comisión Mixta del Concierto Económico
- Infracciones y sanciones tributarias
- Terminología y conceptos de la LGT
- Estructura general impositiva del Estado
- Libertad de competencia empresarial

En la Villa de BILBAO, a quince de diciembre de dos mil tres.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 2351/00 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 98, en el que se impugnan determinados preceptos de la Norma Foral 4/2000, de 29 de mayo, de Medidas Tributarias en 2000, de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Son partes en dicho recurso: como recurrente la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representado y dirigido por el ABOGADO DEL ESTADO.

Como demandada la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representado por la Procuradora Doña María Begoña Perea de la Tajada y dirigida por Letrado y JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE VIZCAYA, representada por la Procuradora Doña María Begoña Perea de la Tajada y dirigida por el Letrado Don José Luis Echeberria Monasterio.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Javier Murgoitio Estefanía, Magistrado de esta Sala

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 27-11-00 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso contencioso-administrativo contra determinados preceptos de la Norma Foral 4/2.000, de 29 de Mayo, de Medidas Tributarias en 2000, de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia; quedando registrado dicho recurso con el número 2351/00.

La cuantía del presente recurso fue fijada como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimen los pedimentos de la actora.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni considerarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—Por resolución de fecha 04-12-03 se señaló el pasado día 09-12-03 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—En el presente recurso, —impugnatorio con carácter directo de disposiciones generales—, se combaten determinados preceptos de la Norma Foral 4/2000, de 29 de Mayo, de Medidas Tributarias en 2000, de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, publicada en el B.O.B. nº 63 de 15-6-2000, a saber:

—Artículo 2.4, que da nueva redacción al artículo 41 de la Norma Foral del Impuesto de Sociedades 3/1996, de 26 de Junio. Y dentro de esta nueva redacción se cuestiona lo referente al citado artículo 41 en su apartado 3 d), en tanto que, dentro de las actividades de innovación tecnológica, la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento, de calidad se hace referencia a la serie ISO 14000, y se establece un tipo de deducción del 15 por 100, cuando es así que la Ley del Impuesto no hace referencia a dicha serie y mantiene un tipo del 10 por 100.

—Artículo 2.5, que añade una nueva letra c), al punto 1 del artículo 42 de la citada N.F. del IS, en lo que introduce una nueva inversión generadora de deducción por adquisición de vehículos nuevos comerciales o industriales de transporte por carretera que contribuyan efectivamente a reducir la contaminación atmosférica. Se cuestiona este extremo en la no supeditación de la exención a previa aprobación administrativa y en el tipo del 15 por 100, superior al del artículo 35.4 de la LIS.

—Disposición Adicional Tercera apartados 4 y 5, que modifican los artículos 82 y 88.3 de la Norma Foral General Tributaria 3/1986, de 26 de Marzo, por cuanto en materia de graduación de sanciones tributarias, el primero suprimiría el criterio de "la cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública", y en tanto alude a una reducción del 40 por 100 en el importe de la sanción en caso de conformidad del sujeto pasivo, mientras que en el artículo 82 de la Ley General Tributaria, tal reducción se

cifra en el 30 por 100. Respecto del artículo 88.3 se cuestiona por no incluir "las cantidades que se hubieran debido retener" como lo hace la Ley General Tributaria.

SEGUNDO.—Se opone motivo de inadmisibilidad por extemporaneidad en la interposición del recurso al amparo del artículo 69.e) de la Ley Jurisdiccional en relación con el artículo 46.1 de la misma, pues publicada la disposición foral en fecha de 15 de junio de 2000, el plazo de interposición vencía el 15 de septiembre de dicho año, mediando el mes de Agosto inhábil, mientras que el proceso no fue interpuesto hasta el día 27 de noviembre. Sin desconocerse que la Administración del Estado había dirigido un requerimiento a las Juntas Generales al amparo del artículo 44 LJCA, que trasladaba el computo del plazo a partir de la fecha del acuerdo de rechazo del mismo, —artículo 46.6 id—, carece de eficacia en este caso por no ser las Juntas Generales Administración Pública y no poder ser requeridas en los términos de aquel precepto, —D.A, Decimosexta de la LRJAP y PAC, según Ley 4/1999, de 13 de enero, y D.A Primera LJCA 29/1988—. Al efectuar tal requerimiento la Administración del Estado asumió el riesgo de no recurrir en plazo la Norma Foral.

Es destacable que este motivo inadmisorio tan solo lo deduce la Diputación Foral de Bizkaia y no así las propias Juntas Generales autoras de la disposición recurrida, que, pese a dejar constancia argumental de que el requerimiento de derogación resulta inaplicable al ejercicio de la potestad normativa de las JJ.GG, así como inadecuado a la naturaleza y modo de organización y funcionamiento de las mismas, no extraen de ello consecuencias de esa gravedad procesal, siendo lo cierto que llegaron a responderlo por medio de un Acuerdo de la Mesa de 18 de septiembre de aquel año. —Folios 75 y 76 de los autos—.

Tal alegación de inadmisibilidad no puede sin embargo ser acogida en base a las siguientes razones. El hecho cierto de que las Disposiciones Adicionales citadas atribuyan a las Diputaciones Forales la condición de Administraciones Públicas del artículo 1.2 LJCA, mientras que los órganos competentes de las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco quedan fuera de esa conceptualización, no supone sino que "a estos efectos", es decir, a los de determinar quiénes son las Administraciones públicas cuya general actuación sometida a Derecho Administrativo ha de ser conocida por este orden Jurisdiccional, —artículo 1.1—, tales instituciones forales representativas no lo son y su actividad solo es enjuiciable en los supuestos estrictos que se indican, según una norma interpretativa auténtica que los incluye en el ámbito del artículo 1.3.a). Lo que es mucho más dudoso es que esa adición interpretativa intente alcanzar a las previsiones del conflicto interadministrativo del artículo 44, cerrando la vía del previo requerimiento cuando de lo que se trata es precisamente de la pretensión de una Administración de que se derogue una disposición general de rango inferior a la ley procedente de uno de los órganos o instituciones incluidos en ese artículo 1.3. A esos efectos la expresión Administraciones Públicas tiene un sentido más general que no debe excluir esa posibilidad de requerimientos de derogación y búsqueda de previa composición entre los contendientes y superación de litigios, sino que debe englobar a los sujetos pasivos del proceso que designa el artículo 21.1.a), en la medida en que sean autores de la disposición impugnada.

El artículo 44 LJCA toma clara inspiración del artículo 63 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional 2/1979, de 3 de Octubre, (aunque este último se ciña a los conflictos constitucionales de competencias), y en tal medida su estructura no tiene un sentido subjetivo administrativista sino que puede afectar igualmente a Gobierno y Consejos y Órganos ejecutivos de las CC.AA. El enclave de las JJ.GG. es verdaderamente peculiar aún dentro del artículo 1.3.a) LJCA, por cuanto producen

sistemática y especialmente disposiciones de rango inferior a la ley sin ser técnicamente Administración pública ni contar con potestad legislativa, pero lo que debe prevalecer a la hora de decidir si son facultativamente requeribles en los términos del artículo 44, no es la estructura, organización y funcionamiento interno de tales instituciones, (que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha calificado dentro de su ámbito, —Así, SSTs de 7 de junio de 1993, y 19 de mayo de 1997—, de "supremo órgano de representación y participación popular, con funciones parlamentarias, de normación y de impulso y control de la Diputación Foral"), sino el carácter justiciable ante el Orden Contencioso-Administrativo de los productos normativos que le son propios, que es lo que da razón de ser a un precepto de vocación eminentemente procesal de esa índole.

TERCERO.—Examinado en consecuencia el fondo del asunto, la impugnación de todas las disposiciones más arriba indicadas reposa en alguna medida en los acuerdos de la Comisión Mixta del Cupo correspondiente al Concierto Económico entre Estado y País Vasco recogidas en Acta 1/2000, de 18 de enero, y lo primero que se va a hacer es una breve referencia a la eficacia que tales acuerdos, —documentados a los folios 77 a 110 de estos autos—, pueden desplegar en orden a la anulación de las disposiciones atacadas.

Para ello es de tener en cuenta que en los antecedentes del presente proceso se sitúa el antes aludido requerimiento dirigido en fecha de 5 de septiembre de 2000 por la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y comunitaria del Ministerio de Hacienda a la Presidencia de las Juntas Generales de Bizkaia con fundamento en el artículo 44 de la Ley Jurisdiccional, en que, además de indicar otras posibles infracciones, se ponía de manifiesto el incumplimiento de tales Acuerdos y se instaba la derogación de las normas ahora impugnadas en el proceso.

Y aunque no va a ser preciso adentrarse excesivamente en esta materia, una apreciación general sobre el alcance de los convenios interadministrativos, tal y como los configura el artículo 8 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común permite considerar que el Orden Contencioso-Administrativo es competente para cuanto se refiere a la interpretación y cumplimiento de tales instrumentos negociados, pero sin que de ello se infiera necesaria o sin cierta violencia interpretativa que el incumplimiento apreciado en una de las Administraciones signatarias se traduzca directamente en la sanción de nulidad del acto o disposición por desconformidad a derecho, tal y como en este proceso se pretende. Todo ello, sin perjuicio de la consecuencia última que del pronunciamiento jurisdiccional estimatorio de la pretensión de una condena de hacer o realizar una actividad, (por ejemplo, la derogatoria), se pudiese derivar.—Así, artículo 108 LJCA—.

Dicho lo anterior, no aprecia tampoco esta Sala que en relación con los tres aspectos normativos impugnados en esta litis se haya producido una clara y terminante vulneración de los términos de tales acuerdos, y ello por las siguientes razones: .

1º).—El Sexto de los Acuerdos recogió que hasta la entrada en vigor del próximo Concierto Económico en fecha de 1 de enero de 2002, las Diputaciones Forales se comprometían a "equiparar los incentivos fiscales de apoyo a la inversión, con independencia de su configuración, a los porcentajes establecidos en el Anexo 3 para la deducción por inversiones". Y a la vista de dicho Anexo, pocas dudas pueden haber sobre que el porcentaje de deducción máxima aludido era el 10 por 100.

No obstante, hay muy serias objeciones que hacer a que dicha limitación temporal de las facultades normativas fuese extensiva a cuantas medidas de incentivo fiscal distintas de la general deducción por inversiones en activos fijos nuevos se pudieran encuadrar

dentro del ámbito de las deducciones incentivadoras de gastos y actividades que recogen los sucesivos capítulos de la Norma Foral de Sociedades de Bizkaia y en particular el Capítulo VI, artículos 41 a 45.

Y la principal objeción es sistemática o de coherencia, pues el artículo 41 de la Norma Foral 3/1996, recoge, antes y después de su modificación por la Norma Foral ahora recurrida, una general deducción de la cuota líquida del 30 por 100, que puede llegar al 50 por 100 en determinadas condiciones, sin que tal porcentaje diese lugar a previsión derogatoria alguna en los anexos del acuerdo de la Comisión del Cupo del 2000, y sin que, de otra parte, tal posibilidad resultase siquiera concebible, pues la propia Ley común del impuesto 43/1995, según las modificaciones vigentes en el año 2000, (así a través de la ley 55/1999, de 29 de diciembre, y posteriores, queda establecido un tipo de deducción ascendente al 30 por 100, que puede llegar al 50 por 100). Es de este modo inasequible que la intención de las Administraciones concertantes fuese generalizar para el futuro inmediato el tipo del 10 por 100 a todas las deducciones cuando se pasaban ya por alto porcentajes superiores vigentes en el momento de adoptar los acuerdos, y cuando con posterioridad ambas normativas han mantenido pacíficamente supuestos de mayor deducción porcentual que no han originado conflicto ni conocido requerimiento de derogación.

Aún más, en lo relativo a innovación tecnológica, el artículo 33.2.b) de la Ley del Impuesto de Sociedades conoce, como la Norma Foral impugnada, cuatro supuestos de deducción, el primero de los cuales (proyectos encargados a universidades etc...), también merece deducción del 15 por 100, y la diferencia entre ambas normativas comparadas se limita así al supuesto 4, (ó D) sobre obtención del certificado de cumplimiento, con la variante del 10 ó el 15 por 100 en cada caso. Todo ello es revelador para el interprete de que la limitación del apartado sexto resulta plenamente ajena a tales incentivos de I+D o reducción de contaminación atmosférica, y no puede tomarse en consideración fuera del ámbito estricto para el que se estableció.

2º).—En lo que respecta a la normativa tributaria general sobre infracciones y sanciones el Acuerdo Quinto dio base a la obligación del Territorio Histórico de Bizkaia de desistir, entre otros, del recurso de casación interpuesto contra Sentencia de esta misma Sala de 31 de diciembre de 1998 en autos 2.977-96, que anulaba una determinada redacción dada al artículo 82 de la Norma Foral general Tributaria alavesa.

Ahora bien, el contenido del acuerdo en este punto se agotaba con el efectivo desistimiento respecto de tal proceso, como así aparentemente ocurrió, y no permite entender, a nuestro juicio, que la cuestión sobre el efecto prejudicial de esa sentencia firme de cara a otros posteriores procesos se identifique y confunda con el cumplimiento o incumplimiento de los acuerdos interadministrativos. Lo que habrá que hacer, en consecuencia, es determinar hasta donde llega el carácter vinculante de esa sentencia firme en orden al ejercicio de la potestad normativa que a las instituciones forales incumba, como más adelante abordaremos.

CUARTO.—Superada la parte alegatoria del recurso que se refiere a la inobservancia de los acuerdos de la Comisión Mixta del Cupo, se alegan diversas infracciones del Concierto Económico según redacción dada por Ley 38/1997, que serían comunes a los apartados 4 y 5 del artículo 2 y que se sitúan en las reglas b) y c) del artículo 4º, acerca de presión fiscal inferior a la del resto de los sujetos pasivos y efectos discriminatorios de la mayor deducción respecto de los contribuyentes sujetos a la normativa estatal.

Sin embargo, no hay que extenderse demasiado inacoger el planteamiento del recurso, que partiendo de disposiciones de los ámbitos común y foral de Bizkaia que regulan una

misma materia con una acusada similitud, se separan tan solo en aspectos puntuales y de significación cualitativa y cuantitativa menor, como son la no mención en la ley estatal de la serie ISO 14000 o la puesta en escena del tipo de deducción del 15 por 100, que no inciden sobre la estructura impositiva fundamental, no arrojan consecuencias sobre el principio de armonización fiscal, y no han sido apreciadas por la mayoritaria jurisprudencia recaída sobre la materia, que vuelve a recordar en Sentencias del Tribunal Supremo como las de 30 de octubre de 1999 y 14 de diciembre de 1999, que las facultades normativas reconocidas a las instituciones competentes de los Territorios Históricos por el artículo 2 de la Ley del Concierto, hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece la ley en sus arts. 3 y 4 a tal autonomía, (...), no puedan interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones.

QUINTO.—Respecto del artículo 7.Uno de la Norma Foral 4/2000 ahora revisada se sostiene primeramente en el proceso que suprime el criterio de graduación del perjuicio económico contenida en el artículo 82 de la Ley General tributaria, —folio 39 de los autos—, lo que, así dicho y sin otras explicaciones, resulta inexacto si se comparan ambos textos, pues tal criterio de graduación no figura en ninguna de las redacciones comparadas y a lo que termina por referirse es a una anterior redacción de dicho artículo 82. En segundo lugar se centra la impugnación en el porcentaje de reducción de la sanción en caso de conformidad, —40 por 100 en vez del 30 por 100 de la LGT—.

Ambos extremos, —además de lo ya adelantado sobre Acuerdos de la Comisión del cupo—, son enfocados desde el prisma del criterio de una anterior impugnación y Sentencia de 31 de diciembre de 1998 en autos 2.977-96, y del exceso competencial en que se incurriría a efectos del artículo 149.1.1 CE. La única diferencia apreciable entre ambos textos es el criterio de graduación g) de la Norma Foral de Bizkaia, (especial colaboración del interesado mediante aportación espontánea de datos de difícil obtención para la Administración tributaria), ausente de la regulación común. A esta circunstancia de gradación de la sanción pecuniaria se hace por la demanda una mera alusión argumental abundatoria de que se introduce una reducción por especial colaboración del interesado de hasta 20 puntos.

Sin embargo, ambos planteamientos devienen igualmente rechazables en línea con los argumentos de la oposición procesal.

Ya en su momento esta misma Sala procedió a examinar el problema de la autonomía normativa foral en materia tributaria sancionadora desde una perspectiva distinta que la correspondiente a la sentencia que invoca la Abogacía del Estado. así, dijimos en la Sentencia de 14 de enero de 2000, recaída en autos 1.103-99, que:

"Si se contemplan las fundamentaciones de la sentencia de esta Sala que se toma como referencia, se observa en ellas, al igual que en otras que siguen su modelo, —como la de misma fecha recaída en autos 2.951-96, afectante a Norma Foral equiparable del Territorio Histórico de Gipuzkoa—, que la razón decisoria del recurso se basa en dos premisas en mayor o menor medida interrelacionadas. La primera, y tendencialmente principal, es que se infringiría el principio de legalidad por oposición de los determinados preceptos forales examinados con respecto a lo que dispone el artículo 35.3 del Concierto Económico.

En su redacción originaria aprobada por Ley 12/1981, de 13 de mayo, el citado precepto establecía ciertamente que "las Instituciones de los territorios Históricos del País Vasco aplicarán la normativa sancionadora común prevista en la Ley General Tributaria a las infracciones cometidas en tributos de su competencia". Dicha regla armonizadora

especial se contenía en una disposición más amplia titulada, "Delito Fiscal, infracciones y sanciones tributarias", que ocupaba todo el artículo 35.

Al modificarse el Concierto a finales de 1990, la Exposición de Motivos de la Ley de Artículo Único, 27 de 1990, que aprobó dicha modificación, refería exclusivamente ésta a la concertación de dos tributos, —Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido—. No obstante, el texto del Acuerdo que se puso en vigor por dicha ley modificatoria, manifiesta que el convenio alcanzado en el seno de la Comisión Mixta de Cupo en fecha de 4 de octubre de 1990 abarca la nueva redacción que ha de darse, entre otros, al artículo 35, y de hecho este precepto aparece en el texto del Anejo a la ley bajo título de "Delito fiscal", y con un solo párrafo, despojado por tanto de la anterior subdivisión en tres párrafos u ordinales sucesivos. Es decir, aunque el Anejo no publica el texto íntegro del Concierto resultante, sino tan solo los apartados modificados, bien puede deducirse que no solo desaparecieron del artículo 35 las alusiones específicas al delito fiscal en el ya suprimido régimen de cifra relativa de negocios del IS, sino también, —y aunque como hemos visto, de manera un tanto subrepticia—, la norma armonizadora sobre infracciones y sanciones tributarias antes transcrita.

Esa situación de cambio normativo, fuese o no sido tomada claramente en cuenta en la sentencia de esta Sala que se toma como referencia a la hora de juzgar una disposición surgida en 1996, es de plena relevancia, pues en cualquier caso, el canon actual de validez de las disposiciones dictadas por las Instituciones Forales, —como en este caso, ya en 1999—, reposa en una posterior modificación del Concierto, —la aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto—, si se quiere de mayor alcance general en cuanto incorpora una segunda concertación limitada que se superpone a la de 1980-81; pero que en lo que aquí interesa ratifica la idea de que ni en el originario artículo 35 ni en ningún otro existe actualmente un precepto que exija la aplicación en el ámbito tributario foral de la normativa sancionadora común".

SEXTO.—Y continua diciendo la mencionada Sentencia que: "El parámetro para medir la validez en derecho de la disposición ahora combatida queda limitado a las reglas generales de armonización del artículo 4º, lo que coincide con el punto de vista suplementario que tomaba la sentencia invocada en su F.J. Tercero al imputar exceso a los preceptos de la Norma Foral General Tributaria desde la perspectiva del artículo 149.1.1. de la Constitución, en interpretación traída de varias Sentencias del Tribunal Constitucional, entre ellas la 136/1991, sobre la igualdad de régimen sancionador.

Por ello, la eventual infracción resultante residiría así más que en el apartado a) del artículo 4º del Concierto, en el apartado c), pues no afecta este aspecto, ya "de visu", a la adecuación en terminología y conceptos con la legislación tributaria general común, y ello de manera mucho más clara a partir de la nueva redacción de dicha regla a) en la versión del Concierto de 1997. De ella, y aunque esto fuese discutible con la anterior redacción, no puede extraerse hoy la consecuencia de que en el ámbito de la autonomía foral sea "directamente" aplicable la Ley General Tributaria, —en lo que aquí respecta, en materia sancionadora—, lo que cobra ya un primer fundamento en que se está ante normativa instrumental incluida en el contenido de la competencia para producir derecho sustantivo.

Las normas de Derecho tributario sancionador no pueden, no obstante, ser libre e incondicionalmente fijadas por la potestad tributaria foral, pues como con similitud de ocasión dice la STS 227/1988, de 29 de noviembre, "las Comunidades Autónomas tienen potestad sancionadora en las materias sustantivas sobre las que ostentan competencias y, en su caso, pueden regular las infracciones y sanciones ateniéndose a

los principios básicos del ordenamiento estatal, pero sin introducir divergencias irrazonables o desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio, por exigencia derivada del artículo 149.1 de la Constitución”. Y en similar sentido se pronuncian otras, como la antes mencionada STC de 20 de junio de 1991, concretando esa potestad diferencial de las CC.AA., con reconocimiento de la legítima posibilidad de que tales diferencias incidan sobre tipos y sanciones, siempre que la divergencia no alcance el nivel “cualitativo sustancial”, y quiebre la unidad del eventual sistema sancionador.

En numerosas ocasiones hemos explicado que el ámbito de autonomía atribuible a las CC.A.A. no es de superior intensidad que el que deriva de la aplicación del régimen de concierto, o convenio "ex" artículo 41 EAPV, por más que los actos normativos emanen aquí de entes e instituciones no autonómicas en sentido estricto, por lo que las anteriores conclusiones generales de la doctrina constitucional son inicialmente extrapolables a este ámbito.

De otra parte, no por el hecho de que las competencias se ordenen de modo distinto, (convencional), entre el derecho común y el foral, a como se hacen en el esquema Derecho estatal (bases)-Derecho autonómico (desarrollo), puede dejar de reconocerse la existencia de un sistema sancionador compartido que sirva de parámetro o medida de validez de lo diferencial, pues viene dado necesariamente desde la óptica constitucional por el carácter referencial que las instituciones del derecho común ocupan en cuanto a iniciativa, aplicación general fuera del territorio foral, imperativo de armonización y supletoriedad que del propio Concierto se desprenden.

Y centrándonos en lo que a este proceso incumbe la norma diferencial que se establece en el régimen sancionador de Bizkaia, reductora en un 40 por 100 de la sanción en caso de conformidad a la propuesta inspectora, frente al 30 por 100 previsto en la disposición común equivalente, no merece reproche desde dicho postulado de esencial unidad. Ello es así, en primer lugar porque toda diferencia "cualitativa" tendría que provenir al menos de una diferenciación cuantitativa de notable intensidad que no es tal cuando la incidencia sobre el monto total de la deuda tributaria por sanción se ve afectada en un 10 por 100. En segundo lugar, el conjunto de la institución jurídica permanece incólume, —en ambos casos el supuesto es idéntico y remite a la medida de política tributaria consistente en eximir de parte de la sanción pecuniaria cuando el sujeto pasivo colabora en el procedimiento de comprobación e investigación de las bases tributarias mediante un acto jurídico de allanamiento y renuncia a posteriores reacciones impugnatorias—, por lo que no se produce tampoco una desnaturalización de objeto, fines, y cometidos de la figura. En tercer lugar, no concurre una alteración de la posición jurídica fundamental de los sujetos, —relevante en términos de los artículos 31.1, 129 y 149.1.1 CE, en relación con el artículo 4.c) del Concierto—, según que estén sometidos a uno u otro régimen sancionador, pues no afecta a la primaria obligación de contribuir, sino a un relativo mayor estímulo normativo para adoptar una siempre libre y opcional conducta de colaboración con la Administración tributaria, traducida en términos de un menor gravamen por sanción y no de exención de cuotas propiamente dichas, lo que aleja notablemente tal reducción del núcleo de aquellas posiciones jurídicas básicas".

Todo lo expresado en dicha sentencia es plenamente de traer a colación en el presente caso, y asimismo extensivo al otro punto que es objeto de controversia en este nuevo proceso.

En efecto, la D.A Tercera de la Norma Foral 4/2000, da una nueva redacción al artículo 88.3 de la Norma Foral General Tributaria que contrastado al pie de la letra con el correlativo de la LGT, no menciona las "cantidades que se hubieran debido retener a cuenta" dentro de las infracciones graves que dan lugar a sanción de multa pecuniaria proporcional del 75 al 150 por 100, —folio 235, del expediente—, y se dice que la diferencia fue detectada ya en 1996 y recurrida, a lo que se opone que el motivo de la anulación de dicho precepto por Sentencia de 31 de diciembre de 1998 fue lo dispuesto por el artículo 35 en la redacción ya suprimida, y a la vez, el distinto criterio que inspiraría a las Juntas a la hora de agravar específicamente, como el precepto hace, el no ingreso de cantidad efectivamente retenida, frente al supuesto de no ingreso de cantidades que no han llegado a ser retenidas, que siendo una conducta tipificada como grave, no será objeto de esa específica agravación, sino sancionada en el modo general del artículo 87.1 (multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100).

A esta divergencia de detalle en un precepto sustancialmente coincidente le es plenamente extensiva, como decíamos, la doctrina que hemos trasladado y transcrito en extenso de anteriores sentencias, con el resultado de no poderse declarar la disconformidad a derecho de la disposición impugnada, y la consecuente desestimación del recurso interpuesto.

SÉPTIMO.—No concurre motivo especial que determine la imposición de costa a ninguna de las partes. —Artículo 139.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Abogacía del Estado en nombre de la Administración General del Estado contra determinados preceptos de la Norma Foral de Juntas Generales de Bizkaia 4/2000, de 29 de mayo, de Medidas Tributarias para el año 2000, y confirmamos dicha disposición en los extremos examinados, sin hacer especial imposición de costas.

Ref. TSJPV-105

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 23 de diciembre de 2003

Recurso: Contencioso-administrativo nº 230/2001

Ponente: Juan Carlos Da Silva Ochoa.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 3

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Estructura general impositiva del Estado
- Libertad de competencia empresarial

En la Villa de Bilbao, a veintitrés de diciembre de dos mil tres.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso registrado con el número 230/01 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 98, en el que se impugna: Decreto Foral 68/2000 de 30 de mayo de la Diputación Foral de Bizkaia publicado en el B.O.B. de 27-7-00 por el que se modifica el Decreto Foral 145/1990 de 4 de diciembre por el que se regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Son partes en dicho recurso: como recurrente la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representado y dirigido por el ABOGADO DEL ESTADO.

Como demandada la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora D^a Maria Begoña Perea de la Tajada y dirigido por el Letrado D. José Luis Echeberria Monasterio.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Juan Carlos Da Silva Ochoa, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 25 de enero de 2001 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el DF 68/2000, de la Diputación

Foral de Bizkaia, por el que se modifica el DF 145/1990; quedando registrado dicho recurso con el número 230/01.

El presente recurso, por disposición legal, se reputa de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, se solicitó de esta Sala el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el presente recurso en todos sus pedimentos.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—Por resolución de fecha 12/12/03 se señaló el pasado día 18/12/03 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—Cuestión que se discute

La Administración del Estado impugna en este procedimiento el DF 68/2000, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el DF 145/1990, y se reduce de 4 a 3 años el plazo para la prescripción para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Alega los siguientes motivos: 1) infracción del art. 24 de la Ley 1/98, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que establece el plazo de 4 años con carácter básico, ex art. 1.1 de la propia Ley y arts. 149.1 1ª, 14ª y 18ª CE; 2) infracción de los arts. 3.2º y 4.c) de la Ley del Concierto Económico vigente.

A la pretensión de declaración de nulidad se opone la Diputación concernida, alegando que las normas de la LGT que modifica la Ley 1/98 no son aplicables en Bizkaia. Y que la obligación que impone el art. 4.a de la Ley del Concierto se limita a la adecuación de la terminología y los conceptos, no al contenido de los preceptos tributarios.

SEGUNDO.—Criterio del Tribunal

La Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no ha introducido una novación del régimen de relaciones entre los ordenamientos tributarios foral y estatal, que siguen rigiéndose por el sistema de Concierto Económico.

En virtud de la autonomía fiscal que el Concierto confiere a los Territorios Históricos del País Vasco estos pueden regular su propio ordenamiento tributario, con los límites señalados en el art. 4.a de la Ley 38/97. La regulación foral del instituto de la prescripción del plazo para la devolución de ingresos indebidos (tanto del derecho a la devolución como del derecho para exigir su pago), es en todo armónica con el concepto y terminología vigentes en el resto del territorio nacional. La reducción del plazo de 4 a 3 años no desnaturaliza la figura de manera que su contenido esencial quede alterado.

La nueva regulación del plazo prescriptivo no desatiende la estructura general impositiva del Estado, pues no crea ni suprime tributo alguno, de modo que no vulnera el art. 3.2 de la Ley del Concierto. Tampoco atenta contra la libre circulación y

establecimiento de personas y bienes en todo el territorio español, pues su eficacia para alterar la localización de los sujetos productores de riqueza o de los elementos que la integran debe reputarse, por su propia naturaleza, insignificante, con lo que tampoco se aprecia infracción del art. 4.c) de la misma Ley.

TERCERO.—Costas

En aplicación de las reglas contenidas en el art. 139.1 LJCA, no procede expresa condena en costas.

En consecuencia, vistos los preceptos legales y reglamentarios citados y los demás de pertinente aplicación, este Tribunal Superior de Justicia dicta el siguiente

FALLO

1.—Desestimamos la demanda interpuesta por la Administración General del Estado contra el Decreto Foral de Bizkaia 68/2000, de 30 de mayo, que confirmamos por ser conforme a Derecho.

2.—Cada parte soportará sus costas.

Contra esta sentencia cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, el cual habrá de prepararse mediante la presentación de escrito ante este órgano jurisdiccional en el plazo de 10 días, a contar desde el siguiente a esta notificación.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Ref. TSJPV-106

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 23 de diciembre de 2003

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1118/2001

Ponente: Javier Rodríguez Moral.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Disposición Adicional Primera

Voces:

- Terminología y conceptos de la LGT
- Inspección
- Derecho supletorio

En la Villa de Bilbao, a veintitrés de diciembre de dos mil tres.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 1118/01 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 98, en el que se impugna: desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación formulada ante el TEAF de Guipúzcoa relativa a actas de disconformidad 9901887 y 9901888 correspondientes a los ejercicios 1992 y 1993 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Son partes en dicho recurso: como recurrente D. Jesús Ángel, representado por el Procurador D. Alberto Arenaza Artabe y dirigido por el Letrado D. Marco A-Rodrigo Ruiz.

Como demandada Diputación Foral de Guipúzcoa, representado por la Procurador Begoña Urizar Arancibia y dirigido por el Letrado D. José Luis Hernández.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Javier Rodríguez Moral, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 25 de mayo de 2001 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. Alberto Arenaza Artabe actuando en nombre y representación de D. Jesús Ángel, interpuso recurso Contencioso-Administrativo quedando registrado dicho recurso con el número 1118/01.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 207.184,60 euros, (34.472.617, pesetas).

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, se solicitó de esta Sala el dictado de una Sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el presente recurso en todos sus pedimentos.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 17/11/03 se señaló el pasado día 25/11/03 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales, excepto el plazo para dictar sentencia, dada la cantidad de asuntos que pesan sobre esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por el demandante se interpone recurso Contencioso-Administrativo la desestimación por silencio negativo de la reclamación económico-administrativa formulada ante el TEAF de Guipúzcoa en fecha 12 de abril de 2000 contra las liquidaciones provisionales practicadas por la Subdirección General de Inspección, y derivadas de las Actas de disconformidad que le fueron extendidas, respectivamente, en relación con los ejercicios 1992 y 1993 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; asimismo, son objeto de impugnación, las sanciones firmes propuestas por la Inspección, y derivadas de los hechos inspeccionados.

Como punto de partida, se admite el alegato de la Administración demandada, referente a la inadmisibilidad del recurso contra los actos de imposición y liquidación de las sanciones; contra las liquidaciones correspondientes a la regularización tributaria derivada de las actas el demandante interpuso reclamación económico-administrativa en tiempo y forma, no así en cuanto a la impugnación de las sanciones, frente a las cuales no ha mediado ni reposición, ni vía económico-administrativa independiente, ya que la primera indicación del actor que las alude tiene lugar el 25 de agosto de 2000, fecha en que solicitó que su impugnación de la que entonces se tiene primera noticia se acumule a la incoada para combatir las liquidaciones derivadas de la regularización tributaria; frente a esto, es claro que el art.85.de la Norma Foral General Tributaria, cuando permite reclamar contra la imposición de sanciones independiente, o acumuladamente con la reclamación contra la cuota regularizada, está presuponiendo que también la sanción ha sido expresamente objeto de recurso.

Resta por determinar: a) si ha prescrito, como aduce el actor, la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación (y para imponer sanciones); b) si los incrementos patrimoniales que la Inspección afirma haber detectado carecen realmente de justificación, y merecen, por tanto, considerarse, y tributar, como incrementos patrimoniales

SEGUNDO.—Por razones lógicas, el examen de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria —ídem, a imponer sanciones— debe preceder al de cualesquiera otra cuestión, cuyo análisis resultaría innecesario de reconocerse los argumentos de la parte demandante, que descansan en invocar la ineficacia interruptiva de las actuaciones inspectoras incoadas al objeto de verificar los ejercicios 1992 y 1993 del Impuesto sobre la Renta, producto a su vez de su prolongación por encima de los plazos legalmente prevenidos, en opinión del demandante, en la Ley 1/98, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, que resulta el texto legal aplicable en función de la fecha de las actuaciones. En el seno del procedimiento de inspección, la Ley, entre otras novedades, prescribe —art. 29— que La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones; y como plazo que la Ley entiende suficientemente razonable para dar por concluidas cualesquiera actuaciones de comprobación e investigación, y liquidación que acometa la Inspección de los Tributos, se considera el de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas, salvo ampliación cuando concurren —lo que nada ni nadie indica que haya sido éste el caso— circunstancias excepcionales, como la especial complejidad.

Según las cuentas del demandante: a) el 13 de mayo, la Subdirección General de Inspección de la Hacienda Foral le notifica, a él y a su esposa, el inicio de actuaciones de comprobación e investigación, respecto a los ejercicios 1992 y 1993 del IRPF; b) el 28 de octubre de 1999 se extienden sendas Actas suscritas en disconformidad por los interesados; c) el 28 de marzo de 1990, la mentada Subdirección practica las liquidaciones provisionales en aprobación de las citadas Actas; d) a tenor de si Disposición Final Séptima, la Ley 1/98, entró en vigor a los veinte días de su completa publicación en el Boletín Oficial del Estado, que aconteció el 28 de febrero de 1998, y por tanto, regía plenamente cuando se acordó dirigir las actuaciones inspectoras contra el Sr. Jesús Ángel, con la consecuencia de que, prolongadas durante más de diecisiete meses, carecen de idoneidad para interrumpir la prescripción de las acciones tributarias que en relación a los citados períodos impositivos asiste a la Administración, principalmente, para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación.

Administración que en justificación de la legalidad de su actuación discrepa sobre la aplicación incondicionada del artículo 29 de la Ley estatal de Derechos y Garantías del Contribuyente, en un planteamiento que en apariencia pertenece al juego de la eficacia temporal de la Normas tributarias, pero que en realidad entronca con la defensa de la sustantividad del Ordenamiento Tributario Foral, y por tanto, con su eficacia espacial.

En opinión de la Diputación demandada, lo relevante a estos efectos es tener en cuenta que: a) la Orden Foral 333/98, de 22 de abril, del Diputado Foral de Hacienda, determinó la aplicación de determinados preceptos de la Ley 1/98, en el ámbito del Territorio Histórico, no así el artículo 29, regulador de los plazos del procedimiento inspector; b) fue la Norma Foral 6/98, de 11 de noviembre, la que introduce una previsión expresa de esta índole en el seno de las actuaciones inspectoras. A raíz de su promulgación, el artículo 144 de la NFGT, incorporó a su redacción, la obligación legal de que las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por la Inspección de Tributos concluyesen, salvo excepciones legalmente tasadas, en el plazo máximo de doce meses, a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de su inicio; c) no es posible soslayar, que a tenor de sus propias Disposiciones Transitorias y Finales, la Norma

entró en vigor el 1 de enero de 1999, siempre bajo la premisa de no afectar a los procedimientos tributarios ya iniciados con anterioridad a su entrada en vigor, llamados a regirse por la normativa inmediatamente anterior hasta su conclusión.

TERCERO.—Revisadas y leídas las actuaciones, la Sala entiende de mejor fundamento la exposición ofrecida por la Diputación demandada, y por tanto, de mayor solidez la tesis que convierte en preferente la aplicación de la Norma Foral 6/98, sobre la Ley estatal de Derechos y Garantías, lo que supone que las actuaciones inspectoras en curso se beneficiaron del aplazamiento que en materia de plazos supuso esperar a la entrada en vigor de la disposición del Territorio Histórico, y que por lo tanto, han sido eficaces al interrumpir la prescripción de la acción tendente a la determinación de la deuda tributaria.

Cierto es que el problema de la coordinación entre ambos Ordenamientos Tributarios, el estatal y el foral, no ha sido definitivamente esclarecido y presenta zonas de penumbra, pero no obstante podemos convenir: a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, de conformidad con lo establecido en el Estatuto de Autonomía del País Vasco, y en las sucesivas Leyes paccionadas del Concierto Económico, pueden mantener establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario; b) que pese a ello, en lo atinente a la elaboración de la normativa fiscal, deben adecuarse a la Ley General Tributaria —y no hay inconveniente en extender la referencia del artículo cuarto de la Ley del Concierto Económico (Ley 12/2002, y Ley 12/81, vigente al tiempo de las actuaciones tributarias) a las Leyes que participan de la función marco de la LGT, y pretenden sentar los principios básicos de la actividad de los órganos con competencia tributaria— en lo tocante a terminología y conceptos; c) si consideramos que el señalamiento de plazo a las actuaciones inspectoras cae dentro del espacio natural de la cláusula de armonización lo que no deja de sembrar ciertas dudas conceptuales, y baste recordar que esta misma Sala viene reconociendo la autonomía de los Territorios Históricos para afrontar el problema de la extensión (hasta donde llegan) y frontera entre funciones inspectoras y liquidadoras, es evidente que las Instituciones del Territorio Histórico, han satisfecho el mandato armonizador, puesto que de inmediato, una vez tomada nota de la novedad estatal, promovieron el procedimiento legalmente previsto para la promulgación de una Norma Foral, que reprodujo miméticamente las previsiones estatales; d) que en el interregno hasta la promulgación de la Norma Foral 6/1998, resulta harto difícil predicar una supuesta supletoriedad directa y sin intermedios del Derecho estatal encarnado en la Ley 1/98, al faltar el presupuesto de la supletoriedad, que consiste siempre en una laguna jurídica, que aquí, sencillamente, no operaba, puesto que el Territorio Histórico contaba con una regulación suficientemente amplia de los aspectos procedimentales de las actuaciones de la Inspección de Tributos; e) que la Ley 1/98, no parece dictada al amparo del título competencial sobre bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, que es por antonomasia, el título que permite al legislador estatal imponer un marco de actuación común a todas las Administraciones que en el Estado son.

En consecuencia, debe entenderse que las actuaciones inspectoras dirigidas contra el demandante, pese a prolongarse durante diecisiete meses, conservan su aptitud para interrumpir la prescripción de las acciones para liquidar la deuda correspondiente a los ejercicios 1992 y 1993 del IRPF, y que por tanto, las liquidaciones derivadas de las Actas de disconformidad retienen su validez.

CUARTO.—Lo que el actor denomina deficiencias en el procedimiento sancionador encubre en realidad un alegato sobre la falta de consistencia y sustento probatorio, que a su juicio, rodea la afirmación sobre la obtención de incrementos patrimoniales no

justificados en que en definitiva se cifra la imputación contenida en las actas de disconformidad, y que fundamentan las liquidaciones impugnadas, y que, sin embargo, no traspasa las fronteras de lo retórico. A esta conclusión se llega si se contraponen los argumentos del escrito de demanda, que prescinden de cualquier tipo de explicación contable de los ingresos del actor y de su esposa, con el ponderado y minucioso análisis de las rentas obtenidas por los dos sujetos pasivos que ofrece el informe ampliatorio emitido por la Inspección de Tributos, el cual, no se detiene en un simple registro de ingresos, sino que efectúa una crítica razonada y razonable de los presuntos títulos justificativos en que se amparan los inspeccionados para concluir en su falsedad.

Por esta razón, descartando dicho motivo de impugnación, procede desestimar el recurso planteado, mediante pronunciamiento que se entiende sin que concurren motivos bastantes para la imposición de las costas, de conformidad con el art. 139. 1 LJCA.

Vistos los preceptos citados y demás de especial aplicación, la Sala emite el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por el Procurador Sr. Arenaza Artabe en representación de D. Jesús Ángel frente a la desestimación por silencio negativo de la reclamación económico-administrativa formulada ante el TEAF de Guipúzcoa en fecha 12 de abril de 2000 contra las liquidaciones provisionales practicadas por la Subdirección General de Inspección, y derivadas de las actas de disconformidad extendidas, respectivamente, en relación con los ejercicios 1992 y 1993 del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas sin hacer imposición de costas.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación.

Ref. TSJPV-107

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 26 de diciembre de 2003

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1380/2001

Ponente: Javier Rodríguez Moral.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 3

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Libertad de competencia empresarial
- Presión fiscal efectiva global

En la Villa de Bilbao, a veintiséis de diciembre de dos mil tres.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1380/01 y seguido por el procedimiento ORDINARIO LEY 98, en el que se impugna: Norma Foral 2/2001 de 12 de febrero de la Diputación Foral de Guipúzcoa publicado en el BOG de 16-2-01 por la que se aprueban determinadas medidas tributarias para el Territorio Histórico de Guipúzcoa.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

Como demandadas Diputación Foral de Gipuzkoa, representada por la Procuradora D^a Begoña Urizar Arancibia y dirigida por el Letrado D. Ignacio Chacón.

Juntas Generales de Guipúzcoa, representada por la Procuradora D^a Begoña Urizar Arancibia y dirigida por el Letrado D. Ignacio Chacón.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Javier Rodríguez Moral, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 29 de junio de 2001 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación que legalmente ostenta, interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra el apartado octavo del artículo 4 de la Norma Foral 2/2001, de las Juntas Generales de Guipúzcoa; quedando registrado dicho recurso con el número 1380/01.

El presente recurso, por disposición legal, se reputa de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, se solicitó de esta Sala el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En los escritos de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el presente recurso en todos sus pedimentos.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—Por resolución de fecha 03/11/03 se señaló el pasado día 11/11/03 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales, excepto el plazo para dictar sentencia, dada la cantidad de asuntos que pesan sobre esta Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La presente impugnación está dirigida contra el apartado octavo del artículo 4 de la Norma Foral 2/2001, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, que introduce determinadas medidas tributarias en el Territorio Histórico; concretamente, lo que la Abogacía del Estado cuestiona son las innovaciones introducidas en otra Norma Foral, la 7/1996, de 4 de julio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en singular su artículo 46, que queda redactado en los siguiente términos: «Artículo 46. Normas comunes a las deducciones previstas en los Capítulos IV, V y VI del presente título.

1. Las deducciones previstas en los capítulos IV, V y VI del presente título, excepto las contempladas en los artículos 40, 44 y 45 anteriores, no podrán exceder conjuntamente del 45 por 100 de la cuota líquida.

No obstante, la deducción por inversiones prevista en el número 2º del apartado 2 del artículo 45 se tendrá en cuenta a efectos del límite señalado en este apartado.

2. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en los Capítulos IV, V y VI del presente título podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, para el cómputo del diferimiento en el caso de la deducción por actividades de exportación, se estará a lo dispuesto en el tercer párrafo del apartado 4 del artículo 43 de esta Norma Foral.

3. Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad.

4. Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los Capítulos IV, V y VI de este título deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del sujeto pasivo durante cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si

fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

5. La aplicación de las deducciones de la cuota líquida deberá seguir el siguiente orden:

En primer lugar, se aplicarán las deducciones generadas en ejercicios anteriores respetando el límite preestablecido en sus respectivas normativas.

A continuación, se aplicarán las deducciones del ejercicio a las que sea de aplicación el límite establecido en el apartado 1 anterior, siempre que no se rebase el límite conjunto del 45 por 100 de la cuota líquida.

Seguidamente, se practicarán las deducciones que se apliquen sin límite sobre la cuota líquida derivadas de ejercicios anteriores.

Finalmente, se practicarán las deducciones que se aplican sin límite sobre la cuota líquida correspondientes al ejercicio.

En ningún caso la suma de las deducciones con límite de cuota líquida podrá exceder del importe resultante de aplicar a dicha cuota líquida el porcentaje a que se refiere el apartado 1 de este artículo, con independencia del ejercicio en que las mismas se hubiesen generado.

6. Las deducciones reguladas en los Capítulos IV, V y VI del presente título serán aplicables exclusivamente a las cuotas espontáneamente declaradas por el sujeto pasivo».

De esta redacción, son dos las novedades que preocupan a la Abogacía del Estado: a) el incremento del límite de la cuota de aplicación de las deducciones, que pasa del 40% al 45% en la normativa estatal (Ley 47/1995) el límite, general es del 35%, aun después de la reforma que supusieron tanto el RD 3/2000, como la Ley 24/2001; b) la ampliación del plazo para aplicar las deducciones por insuficiencia de cuota, que pasan en la normativa foral de cinco a quince años. Hasta la Ley citada en último lugar, en el Impuesto estatal dicho plazo era de cinco; después de ella, se amplió a diez, y en su caso, quince años, de tratarse de determinadas inversiones tecnológicas.

SEGUNDO.—La Administración del Estado considera que las medidas descritas vulneran el Concierto Económico que regula las relaciones entre el Estado y la Comunidad Vasca, en la medida en que vulnera las obligaciones que le impone la Ley que lo aprueba en el momento de interponerse el recurso enjuiciado, la Ley 12/1981, de 13 de mayo; ulteriormente, la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por más señas, las que impone a los Territorios Históricos la carga de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, y la de respetar y garantizar la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

La Sala que ahora resuelve, cuando ha tenido que enfrentarse a cuestiones de análogo calado a la que ahora enjuicia, lo ha hecho en el entendimiento de que las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el art. 2 de la Ley del Concierto —mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario—, hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece la Ley en sus arts. 3 y 4 a tal autonomía —respecto a la solidaridad, atención a la estructura general impositiva del Estado, coordinación, armonización fiscal y colaboración entre las Instituciones de los Territorios Históricos, sometimiento a

Tratados Internacionales, interpretación con criterios de la Ley General Tributaria, armonización fiscal entre las Haciendas Forales y la Estatal, adecuación en terminología y conceptos a la referida Ley General, mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado, respeto a la libre vinculación de personas, bienes y capitales, etc.— no puedan interpretarse, según esta Sala tiene declarado en Sentencias de 19 de julio de 1991 y recuerda la precitada de 30 de octubre de 1999, y el Tribunal Constitucional ha asimismo reconocido, entre otras, en sus Sentencias 37/1987, de 20 de marzo y 150/1990, de 4 de octubre, como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común.

El concepto de presión fiscal ha sido objeto de especial atención, y así, en sentencia 491/2002, de 21 de junio (rec. 2398/2000), la Sala, por lo demás, haciendo suyo el criterio del Tribunal Supremo, ha venido a especificar que el hecho de que en unos Impuestos determinados la Norma Foral conceda bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión fiscal global sea inferior a la existente en territorio Común. La norma contenida en el Concierto ha tenido la previsión de ser redactada en tales términos que pueda ser interpretada de varias formas, ya que puede serlo y así lo entiende esta Sala en el sentido de que la presión fiscal a considerar sea la que afecta a todo un ejercicio y al conjunto de tributos o puede ser también interpretada en relación con cada Impuesto determinado o incluso con relación a un solo sujeto pasivo. A estas dos interpretaciones últimas se oponen dos argumentos: el primero que el artículo 41-2 del Estatuto de Autonomía, aprobado con rango de Ley Orgánica, el 18 de diciembre de 1979, dice que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. (...) El segundo argumento es que la norma del Concierto se refiere a presión global efectiva y global, lo que está indicando que la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, no por uno solo o por varios tributos y en el presente caso solamente se examinan los beneficios de cinco de ellos, por lo que aunque se dieran datos numerarios y no se dan solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global. Descartada, pues, esta interpretación limitada de la norma 12 del Concierto, la única interpretación posible es comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entiende debe darse a la Norma del Concierto, con arreglo a la cual haya que juzgar la Norma Foral ahora impugnada.

La Abogacía del Estado no ha acreditado, ni siquiera en grado de tentativa, mediante la aportación de un mínimo acervo estadístico, o de un estudio analítico cuáles pueden ser, de producirse, las consecuencias en la recaudación, no ya la obtenida por la cesta de tributos que regula y administra el Territorio Histórico, sino por el Impuesto de Sociedades, o que la misma vaya a disminuir drásticamente, variando la ratio carga fiscal/contribuyente, en comparación con la soportada por el resto de contribuyentes del Estado (máxime cuando ni se siquiera se ha efectuado el mínimo esfuerzo probatorio que habría supuesto cuantificar una y otra, siendo como son magnitudes asequibles desde un punto de vista estadístico) puesto que no hay porque descartar que la tarea de

estímulo de las medidas descritas redundan en realidad en una mayor actividad económica, y a la larga, en el incremento, o como mínimo, el mantenimiento de lo recaudado gracias al citado Impuesto, y por consiguiente, en una presión fiscal equivalente a la existente con inmediata anterioridad a la adopción de la medida

Es cierto, y hondamente significativo, que los términos comparativos entre la presión fiscal del Estado y la del Territorio Histórico se ajustan a la descripción que de los mismos trae a colación el Letrado de la Diputación, puesto que, una vez aprobada la Ley 38/97, de 4 de agosto, modificadora del Concierto Económico, de la exigencia de una presión efectiva y global que no podía ser inferior en el Territorio Foral a la del Derecho Común, el legislador pasó a contentarse con que fuesen equivalentes, inequivalencia que tampoco ha sido objeto de prueba, y no puede serlo de presunción.

La Sala tampoco comparte que el efecto de tales medidas, calculado en abstracto, redunde negativamente en la circulación de servicios o capitales, puesto que es obvio que el objetivo de las deducciones en la cuota no sólo no persigue, sino que carece de idoneidad para imponer trabas fiscales en contemplación del origen de los capitales o de los servicios (objetivo que, de pretenderse, encontraría mejor arma en algún tipo impositivo indirecto); antes al contrario, de producirse algún efecto, no tendría que ver con hipotéticas restricciones encubiertas al comercio, sino con un concepto que puede independizarse conceptualmente, y en cierto modo antagónico, puesto que no estudia las dificultades al establecimiento de empresas, sino los límites de las acciones públicas que lo fomentan: la discriminación art. 3 c) LCE por vía de la deslocalización inducida de actividades, problema que es el que parece preocupar al Abogado del Estado, y del que este Tribunal se ha ocupado en otra ocasión.

Nos referimos a la sentencia de 28/6/02 (sentencia 500/2000, rec. 2684/1993), dictada a propósito de las llamadas vacaciones fiscales, las medidas fiscales de impulso de la Actividad Económica consistentes en la exención del Impuesto sobre Sociedades durante un período de diez ejercicios impositivos computados desde el de su constitución, que la Sala anuló precisamente en salvaguarda del expresado principio: puesto que la medida fiscal concreta supresora temporal de la carga impositiva que la nueva normativa foral enjuiciada establece en su artículo 14, consiste en una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir del artículo 31.1 CE en conexión con el de capacidad económica, y puede predicarse de ella el carácter de medida desproporcionada e inidónea para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja competitiva inasumibles. Así ocurre como decimos, dentro de lo que residualmente se examina, con la exención total para Empresas de nueva creación, del artículo 14 por la sola circunstancia del inicio de la actividad empresarial en los diez ejercicios fiscales consecutivos a partir del primero, dentro de cuatro, en que obtengan bases imponibles positivas, cuando se cumplan los requisitos inversores, de creación de empleo y de garantía de novedad que se detallan. No es que la medida en toda su proyección posible, ni que todas las hipotéticas formulaciones de una medida incentivadora semejante en la finalidad y presupuestos resulte forzosamente deprimente de aquel postulado de la «posición jurídica fundamental» ante el sistema tributario que hemos extraído de la doctrina del Tribunal Constitucional, sino que para la sola y legítima invitación a que se creen nuevas empresas en los territorios forales, se instrumentan mecanismos tan intensamente desgravadores de su renta imponible, que la desproporción y desajuste no deriva tanto del lugar concreto en que la inversión vaya a producirse, como ya hemos tenido ocasión de analizar, sino del empleo de un instrumento fiscal, la excepción o la

quiebra del principio de generalidad, que no puede ser aplicado a fines no especialmente cualificados constitucionalmente por razones de justicia redistributiva o similares, y que propicia, si no un efecto deslocalizador o de desplazamiento de establecimientos, que por definición queda impedido por los requisitos que impone el artículo 14.2, especialmente en sus apartados c), d) y e), sí consecuencias notorias en la posición competencial y, en el sistema de asignación de recursos.

La sentencia citada reviste indudable valor, entre otros motivos, porque proporciona un referente mínimamente sólido para enjuiciar las medidas cuestionadas en este recurso. Efectuada la oportuna comparación entre lo que fueron las denominadas vacaciones fiscales, y el régimen de deducciones en la cuota centro de atención, la Sala no encuentra razones para extender a este supuesto la solución anulatoria que culminó el primero.

En efecto, aun aceptando que toda medida fiscal que se adopte con el único fin y objetivo de procurar la deslocalización de empresas incide de forma ilegítima en el libre juego de la competencia empresarial al actuar por la vía de la reducción indirecta de costes, o consagra un trato desigual entre empresas por razón del territorio en que operan, lo cierto es que, en el supuesto enjuiciado, nada demuestra que el sistema de deducciones en la cuota del IS diseñado por el normador foral conduzca fatalmente a tales consecuencias.

El Tribunal Constitucional, en sentencias como la tantas veces 64/1990, de 5 de abril, sostiene que, «el hecho de que una Comunidad Autónoma subvencione los gastos en bienes de equipo que el traslado implique podrá favorecer —ése parece, al menos, su propósito—, que esa Comunidad sea preferida a las que no conceden ayuda alguna como lugar de nueva implantación —aunque no necesariamente, si la subvención no compensa, a criterio de la empresa, las diferencias que “in peius” separen, en su caso, a la comunidad subvencionante de otras que, sin embargo, no sufraguen gastos de traslado—, pero en modo alguno podrá decirse que sea ello la causa del desplazamiento mismo y del desmantelamiento de instalaciones industriales en otras Comunidades» de modo que la legitimidad de la medida deriva de que, sin ser susceptible de motivar por sí sola el traslado empresarial, el reintegro de los gastos.

A diferencia de lo que sucede cuando se incentiva directamente el establecimiento empresarial mediante la exención a contribuir al Impuesto de Sociedades temporalmente, que evidentemente, sí incide en la decisión de instalarse en la Comunidad de referencia, en detrimento de otra, en virtud de establecerse un nexo automático y directo entre la disminución comparativa de la carga fiscal y la decisión de quedar sometidos fiscalmente al Territorio de que se trate, y que permite a la empresa que la toma un cálculo a priori del ahorro fiscal que se procura, en cuya contemplación calcula los costes de su decisión, cuando lo establecido es una modulación en el régimen de deducciones, por muy generoso que quede dibujado, la perspectiva de la decisión a adoptar no resulta la misma, puesto que el ahorro fiscal que en definitiva pudiera obtenerse se diluye dentro de la propia dinámica del juego global del Impuesto, y su importe definitivo se hace depender de la aplicación del tributo (en este caso concertado) en su totalidad, de suerte que no puede saberse a priori si, efectivamente, la empresa va a salir definitivamente beneficiada. Un régimen de deducciones de la modalidad enjuiciada no puede determinar la implantación de una empresa, puesto que el ahorro fiscal en que se cifra el estímulo para el desplazamiento no depende de su aplicación, sino de otras variables legales que le son simultáneas en su aplicación.

Si a ello añadimos que la evolución legislativa registrada en el panorama del Impuesto estatal (aprobado por Ley 27/1995) no difiere en el resultado que arroja del modelo propuesto en la Norma Foral impugnada, y que el sistema estatal y el del Territorio Histórico se desenvuelven dentro de similares parámetros, este motivo de impugnación debe descartarse.

TERCERO.—Lo expuesto conduce a la desestimación del recurso, mediante pronunciamiento que se entiende sin que concurran motivos bastantes para la imposición de las costas, de conformidad con el art. 139.1 LJCA.

Vistos los preceptos citados y demás de especial aplicación, la Sala emite el siguiente

FALLO

Que desestimamos el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la abogacía del estado en representación de la Administración del Estado contra el apartado octavo del artículo 4 de la norma foral 2/2001, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, que introduce determinadas medidas tributarias en el territorio histórico.

Sin hacer imposición de costas.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación.

Ref. TSJPV-108

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 16 de febrero de 2004

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1604/2001

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Disposición Transitoria Segunda

Voces:

- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Régimen transitorio

En la Villa de Bilbao, a dieciséis de febrero de dos mil cuatro.

La Sección PRIMERA de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1604/01 y seguido por el procedimiento ORDINARIO LEY 98, en el que se impugna: Acuerdo de 26-4-01 del T.E.A.F. de Bizkaia desestimatorio de la reclamación 3353/98 contra liquidación por Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1997.

Son partes en dicho recurso: como recurrente D. Ángel Daniel, representado por la Procuradora D^a Matilde Viejo Casans y dirigido por el Letrado D. Gonzalo Apoita Gordo.

Como demandada Diputación Foral de Bizkaia, representado por la Procuradora D^a María Begoña Perea de la Tajada y dirigido por el Letrado D. Adolfo Gironi Iturraspe.

Siendo Ponente el Iltmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 26 de julio de 2001 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D^a. Matilde Viejo Casans actuando en nombre y representación de D. Ángel Daniel, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia en fecha de 26 de Abril de 2001; quedando registrado dicho recurso con el número 1604/01.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 6.181,99 euros, (1.208.597 pesetas).

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, se solicitó de esta Sala el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el presente recurso en todos sus pedimentos.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no solicitarlo las partes ni estimarlo necesario esta Sala.

QUINTO.—Por resolución de fecha 09/02/04 se señaló el pasado día 12/02/04 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.—En el presente recurso contencioso administrativo se formulan pretensiones en razón del Acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia en fecha de 26 de Abril de 2001, desestimatorio de reclamación de la misma clase nº 3.353-98, seguida frente a liquidación en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido fechada el 23 de Julio de 1998, y que resultaba a devolver 816.967 pesetas de la Administración de Tributos Indirectos.

Se argumenta por la parte demandante en fundamento de la pretensión que presentó las declaraciones del primero y segundo trimestre de dicho año ante la Delegación de Vizcaya de la Agencia estatal de Administración Tributaria ante la que estaba obligada antes de la reforma del Concierto Económico por Ley 38/1997, de 4 de Agosto, y a partir de esta ley, las del tercer y cuarto trimestre ante la Hacienda Foral. Sosteniendo el sujeto pasivo, a requerimiento de la AEAT, que era competente la Hacienda Foral, no obstante presentó ante aquella el resumen anual con resultado a devolver por 2.025.564 pesetas, que le fue denegado, conformándose con ello el recurrente ante la creencia de que la devolución total le sería realizada por la Diputación Foral. No fue así, sino que se le devolvió tan solo parcialmente respecto de las cuotas soportadas en aquellos tercer y cuarto trimestre de 1997, y entonces intentó ante la AEAT la devolución de las restantes sumas, lo que le fue rechazado, habiendo obtenido firmeza tal resolución de 9 de Julio de 2001.—Folios 54 y 55 de estos autos—.

En base a ese sustrato de hechos, y argumentando en derecho que la Disposición Transitoria Undécima y la Disposición Final Décima de la citada Ley 38/1997, indican la subrogación en los derechos y obligaciones de la Hacienda Pública estatal en torno a la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, que se entienden como tales desde el 1 de enero de 1997, concluye que la tributación de los no residentes en IVA o Renta conlleva dicha concertación, en contra de lo que el TEA argumenta, lo que atribuye competencia gestora a la Diputación Foral, que ya la ejercía respecto de facturas y libros registro de los primeros trimestres, y sirve esa interpretación para simplificar los problemas y evitar perjuicios a los contribuyentes. En todo caso, rechazada la devolución por ambas Administraciones, acude al órgano jurisdiccional a que dirima a quien corresponde la devolución, no pudiendo alegar la Agencia Estatal la conformidad dada por el sujeto pasivo.

SEGUNDO.—Dos problemas procesales de distinto alcance presenta el presente recurso.

El primero es que actúa en nombre propio en el mismo una persona física, —folios 1 y 30—, quien en la vía económico-administrativa era mero representante de la firma alemana no residente NISSEI ASB GMBH. Tan inexplicado proceder procedimental, sugiere bien la falta de legitimación “ad processum” o de “ius postulationis”, en la medida en que la ausencia del requisito determinaría la promoción del proceso por un órgano o representante de la persona jurídica recurrente en quien no reside tal potestad, o bien por Procurador no debidamente apoderado (piénsese que el poder lo otorga verdaderamente dicha sociedad y no el representante de la misma).

Sin embargo, faltando todo planteamiento de motivo de inadmisibilidad, no cabe llevar las exigencias más allá de lo que el propio artículo 45.2. LJCA permite, al estar presente la doctrina limitativa de la apreciación de la inadmisibilidad en tal supuesto, y que enseñan sentencias del Tribunal Supremo como la de 11 de Noviembre de 1.998, donde se argumenta sobre la doctrina mayoritaria de dicha Sala Tercera, con arreglo a la cual el principio de tutela judicial efectiva, que abarca el derecho de acceso al proceso por parte de las personas jurídicas cuando la ley les reconoce legitimación, exige, en una interpretación favorable al principio «pro actione», que, cuando se advierta en la comparencia un defecto de capacidad procesal que pueda ser subsanado, se conceda al ente interesado la facultad de hacerlo, de tal suerte que la falta de otorgamiento de manera expresa de esta oportunidad de subsanación, exigible de acuerdo con la efectividad de aquel derecho fundamental y específicamente prevista para el trámite que estamos considerando por el artículo 57.3 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, hace insuficiente la genérica posibilidad de subsanar los defectos denunciados por la contraparte que concede el artículo 129 de la Ley de la Jurisdicción, y determina la imposibilidad de acordar, fundándose en la falta cuya subsanación debió ser ofrecida y no se ofreció, la inadmisibilidad del recurso, (Sentencia de 12 noviembre 1998, que, a su vez, cita las de 3 de febrero 1988, 5 de junio 1993, 26 de marzo 1994, 2 de julio 1994, y 26 octubre 1996.

El segundo problema es, en cambio, insalvable, pues la pretensión del recurso no se corresponde con las facultades revisoras que asisten a este Orden Jurisdiccional, cuando lo que se le solicita es que, “ordene la devolución por la Administración competente de las cuotas del IVA soportadas en el primer y segundo trimestre del ejercicio 1997”. —Folio 39—.

Ese pedimento pudiera corresponderse con el cauce idóneo para resolver el conflicto de competencia entre ambas Administraciones financieras de un mismo ámbito, que sería el del sometimiento a la Junta Arbitral prevista por el artículo 39 del Concierto Económico, a la que con coherencia jurídico-institucional le correspondería indudablemente evitar con sus pronunciamientos, —a emitir en general sobre aplicación del Concierto a relaciones tributarias individuales—, que se originasen situaciones de doble gravamen de un mismo hecho imponible. Pero en ausencia del empleo de ese cauce de decisión de las controversias interadministrativas, que de suyo habrían de determinar un régimen jurídico específico de impugnación de los actos que emanasen, —artículo 39.Cinco del Conc. Econ.—, el presupuesto de revisión del proceso deja de ser tal conflicto y los actos dirimentes en que se plasmase, para situarse en el terreno de la revisión unilateral de los actos de gestión producidos en el ámbito de competencia de esta Sala, sin operatividad directa alguna sobre las actuaciones llevadas a efecto por la otra Administración implicada, ni sobre la adecuación a derecho de las mismas en

función de factores afectantes a los actos de los interesados o de la propia Administración actuante.

La consecuencia es, —para dar alguna eficacia a lo que el recurso pide—, que ha de tenerse por implícita y exclusiva pretensión del proceso aquella sobre la que se argumenta en el mismo, que es la de postular ante la Diputación Foral de Bizkaia la devolución de cuotas por la totalidad del ejercicio de 1997, y que es la cuestión de que trae causa el proceso por vía de residenciamiento en él de la revisión de un Acuerdo del TEA Foral que únicamente pudo pronunciarse, y se pronunció, sobre la validez de actuaciones de dicha Diputación Foral. El reverso de esa solución es que, sea cual sea el resultado de ese examen, en ningún caso la sentencia invalidará, confirmará, ni afectará, al menos directamente, a las resoluciones, de suyo firmes, dictadas por la Hacienda Pública estatal en este caso, que quedan fuera de toda revisión en esta litis.

TERCERO.—En la Exposición de Motivos de la Ley de artículo único 38/1997, de 4 de Agosto, por la que se prueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se dice que:

«El Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, prevé en el apartado dos de su disposición adicional segunda que en el caso de que se produzca una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, que afecte a todos o algunos de los tributos concertados, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del referido Concierto a las modificaciones que se hubieren producido. (...)

A su vez, el apartado uno de la antes citada disposición adicional segunda del Concierto Económico contiene el marco dentro del cual ambas Administraciones, de común acuerdo, pueden llevar a cabo cuantas modificaciones del referido Concierto tengan por conveniente. En su virtud, se acuerda introducir modificaciones en el régimen de los principios de armonización fiscal y de colaboración; en el régimen de la exacción de los tributos que gravan los rendimientos obtenidos por no residentes; en el régimen de la normativa aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en el régimen de la tributación de los grupos de sociedades.

En otro orden de ideas, resulta que el contenido del Concierto Económico aprobado en 1981 hubo de respetar y acomodarse a los principios y bases especificados en el apartado 2 del art. 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

Tal adecuación del Concierto Económico a dichas prescripciones estatutarias impidió que aquél pudiera desarrollar plenamente el primero de los referidos principios y bases, esto es, la potestad de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, y ello por cuanto que en aquel momento los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y sobre el Tabaco se recaudaban mediante Monopolios Fiscales, circunstancia ésta que, conforme al principio recogido en la letra b) del antes citado art. 41.2 del Estatuto de Autonomía, imposibilitaba la concertación de los mencionados tributos.

En la actualidad, una vez desaparecidos los Monopolios Fiscales mediante los que se recaudaban los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y sobre el Tabaco resulta necesario proceder a la plena integración de la potestad foral, a cuyo fin se acuerda adicionar al Concierto Económico la concertación de los referidos tributos.

Se está, pues, ante una segunda concertación circunscrita al ámbito específico de los Impuestos Especiales y articulada en el ámbito más amplio del Concierto Económico

aprobado por Ley 12/1981. En este contexto de segunda concertación limitada y de plena integración de la potestad foral, resulta posible y necesario llevar a cabo, además, la concertación de la imposición especial sobre alcoholes».

Queda claro, por tanto, que la Disposición Transitoria Undécima que se introduce por dicha ley, cuando se refiere al régimen transitorio de los nuevos tributos concertados, o la Disposición Final Cuarta, cuando alude también a los tributos concertados por virtud de la modificación del Concierto Económico, están hablando, nada más, de esas figuras impositivas que hemos subrayado —imposición especial sobre hidrocarburos, tabaco, y alcoholes—, pues la nota que caracteriza a la idea de concertación de un tributo no es, como la misma Exposición de Motivos esclarece, la cesión de facultades gestoras o, en general, del régimen de exacción de los mismos, como ocurrió entonces con la tributación de No Residentes, sino, tomando sus propias palabras, que se de, “potestad de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario”, lo que evidentemente no ocurre con el IVA, y así lo ha examinado, por ejemplo, la STS de 12 de Septiembre de 1996.

Fuera de ese ámbito de la nueva concertación, la novedad introducida por el acuerdo de 1997 que la Ley 38/1997 sanciona en torno a la exacción del impuesto de los No Residentes, quedaría sometida a las reglas transitorias generales, y así la D.T. Primera, 4, estableció que, “estará obligada, cuando proceda, a devolver, la Administración que hubiera percibido la deuda tributaria objeto de devolución”, y en coherencia con ello, en supuestos de doble Administración competente, el artículo 29 vino a establecer que:

“Seis. Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en cada período de liquidación con arreglo a lo establecido en el número anterior por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor.

Corresponderá a cada una de las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, realizar las devoluciones procedentes, en la parte proporcional respectiva”.

CUARTO.—En consecuencia, no encontramos en la tesis de la parte actora fundamento anulatorio frente a las actuaciones de la Hacienda Foral impugnadas en este recurso, que debe por tanto decaer, sin que haya motivo bastante para una especial imposición de costas. —Artículo 139.1 LJCA—.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña Matilde Viejo Casans en nombre de Don Ángel Daniel frente al Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 26 de abril de 2001 en reclamación nº 3.353/98, y confirmamos dicho acto, sin hacer imposición de costas.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación.

Ref. TSJPV-109

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 25 de febrero de 2004

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1532/2000

Ponente: José Antonio González Saiz.

Artículos del Concierto:

- Art. 36

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Tasa sobre el Juego

En la Villa de Bilbao, a veinticinco de febrero de dos mil cuatro.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1532/00 y seguido por el procedimiento, en el que se impugna: Acuerdo de 23-5-00 del T.E.A.F. de Bizkaia desestimatorio de la reclamación 2195/99 contra acuerdos desestimatorios en resolución de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones en concepto de recargo de la Tasa Fiscal sobre el Juego, ejercicios 1995 y 1996.

Son partes en dicho recurso: como recurrente COMERCIAL DE DESARROLLOS ELECTRONICOS S.A., representado por el Procurador D. Germán Apalategui Carasa y dirigido por Letrado.

Como demandada Diputación Foral de Bizkaia, representado por la Procuradora Dª María Begoña Perea de la Tajada y dirigido por el Letrado D. Joaquín Gastón Fernández de Arcaya.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. José Antonio González Saiz, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 26 de julio de 2000, tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. Germán Apalategui Carasa actuando en nombre y representación de COMERCIAL DE DESARROLLOS ELECTRONICOS, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya el 23 de mayo de 2000; quedando registrado dicho recurso con el número 1532/00.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 17.630.- Pesetas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda, se solicitó de esta Sala el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el presente recurso en todos sus pedimentos.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

QUINTO.—En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.—Por resolución de fecha 16/02/04 se señaló el pasado día 19/02/04 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna por la recurrente Comercial de Desarrollos Electrónicos S.A., la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya el 23 de mayo de 2000 mediante la que es desestimada la reclamación administrativa formulada contra el recargo autonómico que en los ejercicios 1995 y 1996 se impuso sobre la Tasa Fiscal sobre el Juego.

En primer lugar, debe resultar orillado del debate el argumento que la actora plasmó en la demanda bajo el número 6 (folio nº 42) y relativo a la supuesta conculcación del art. 33 de la 6ª Directiva del Consejo de la Unión Europea de 17 de mayo de 1997, y ello por la renuncia, válida ex art. 20 de la LEC, que efectúa en conclusiones en virtud al contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2000 —recurso de casación en interés de Ley nº 817/00—, Sentencia de esta misma Sala del TSJ del País Vasco de 10 de octubre de 1997 —recurso nº 1248/1995— en la que se recoge lo decidido en cuestión prejudicial por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 26 de junio de 1997, y de la Audiencia Nacional de 14 de enero de 2000 —recurso nº 680/1997—, en las que se viene a exponer que no se vulnera aquel precepto por cuanto que el impuesto sobre el valor añadido, al que se refiere, y el aquí debatido no presentan características similares.

Antes de analizar los diferentes argumentos de fondo utilizados por la recurrente, y dando respuesta a la pretensión de planteamiento de cuestión de constitucionalidad, debemos recordar, la propia parte es concedora de este criterio interpretativo y de hecho lo recoge en su escrito de conclusiones, en palabras que el Tribunal Supremo utiliza en la Sentencia de 23 de diciembre de 2002 —recurso nº 7651/1997—, que, como la doctrina del propio Tribunal Constitucional constata —v.gr. STS 159/1997, de 2 de octubre— “suscitar la cuestión de inconstitucionalidad es una prerrogativa exclusiva e irrevisable del órgano judicial (SSTC 148/1986 y 23/1988), el cual, por el mero hecho de no plantearla y de aplicar la ley que, en contra de la opinión del justiciable, no estima inconstitucional, no lesiona, en principio, derecho fundamental alguno de este (Autos del TC 10/1983 y 301/1985)” de tal suerte que “no resulta posible

plantear a este Tribunal, mediante la alegación del art. 24 CE, el control sobre la decisión que los Jueces adopten al respecto, o el no uso por estos de la facultad que les atribuye el art. 163 CE (STC 67/1988)”, pues “el órgano judicial —se añade en la misma STC 67/1988—, sometido a la Ley y a la Constitución, en el momento de la aplicación de una norma cuya constitucionalidad se cuestiona, puede y debe realizar un examen previo de constitucionalidad que, sin embargo, no tiene por qué ser explícito. Solo en caso de que un examen le lleve a un resultado negativo, y para poder dejar de aplicar el precepto legal al caso controvertido, ha de suscitar la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad (STC 23/1988). Si aplica la norma respetando su sujeción a la Ley (art. 117.1 CE), ello quiere decir que no la ha estimado inconstitucional (en sentido similar, SSTC 206/1990, F.J. 2º, y 119/1991, F.J. 2º, entre otras)”. En el caso planteado, como se explicará, las normas aplicables permiten una interpretación ajustada a la Constitución y por ello no estimamos pertinente plantear la cuestión de constitucionalidad.

SEGUNDO.—Conviene, antes de entrar en el examen de los elementos principales del pleito, recordar, a pesar de tratarse de cuestión no discutida, que la jurisprudencia es unánime en conceptuar la denominada tasa sobre el Juego en la categoría tributaria de los Impuestos; a modo de resumen, se viene manteniendo que el tributo sobre el juego creado por el Real Decreto-Ley 16/1977 es una figura fiscal distinta a la tasa, ya que con ella no se pretende la contraprestación proporcional —más o menos aproximada— del coste de un servicio o la realización de actividades en régimen de Derecho Público en los términos previstos en el art. 26 de la L.G.T. y demás legislación aplicable, sino que constituye un auténtico impuesto que como hemos visto, grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades demostrativas de su capacidad económica (entre otras muchas, en este sentido se expresan las siguientes Sentencias: Tribunal Constitucional, Sala Pleno, Sentencia de 10 de noviembre de 1994; Tribunal Constitucional, Sala Pleno, Sentencia de 10 de noviembre de 1994; Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia de 18 de octubre de 2002 —Nº de recurso: 1912/1998—; y de 16 de febrero de 2001 —Nº de recurso: 358/1997—).

Por lo tanto, el recargo objeto de debate es aplicado sobre un impuesto.

Bien, dicho esto, en primer lugar, y como argumento principal, en resumen, plantea la actora que el Estatuto de Autonomía del País Vasco no recoge entre los instrumentos financieros el establecimiento de recargos como el aplicado y por ello la norma que lo impone vulnera el principio de jerarquía normativa previsto por el art. 9.3 de la CE.

La demandada se remite al contenido de la exposición de motivos de la ley Autonómica 6/1992 y este es, completado, el siguiente:

La Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía del País Vasco, así como la Ley 27/1983, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos [1. La Hacienda General del País Vasco, para el adecuado ejercicio y financiación de todas las competencias que correspondan a las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma, dispondrá de las siguientes fuentes de recursos, que se clasifican, a los efectos de la presente Ley, en: A) Ingresos Ordinarios. a) Las aportaciones que efectúen las Diputaciones Forales conforme a lo dispuesto en esta Ley. B) Los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma, que establezca el Parlamento Vasco, así como los recargos que éste pudiera implantar sobre los tributos concertados], y el

Decreto Legislativo 1/1988, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes sobre Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco [Artículo 32.—Ingresos de Derecho Público. De acuerdo con el criterio señalado en el epígrafe 2 del artículo anterior, son ingresos de derecho público de la Hacienda General del País Vasco los siguientes: Los recargos que pueda establecer sobre impuestos la Comunidad Autónoma de Euskadi; Artículo 35.—Recargos sobre impuestos: 1. La Comunidad Autónoma de Euskadi podrá establecer, en su caso, recargos sobre los siguientes impuestos: g) Las tasas y demás exacciones sobre el juego (...) 3. La creación y supresión de estos recargos requerirá de Ley], conceden a la Hacienda General de la Comunidad Autónoma del País Vasco el poder de establecer sus propios impuestos siempre que no recaigan sobre hechos imposables gravados por el Estado, así como el de establecer recargos sobre la mayor parte de los tributos concertados, entre los que se encuentran las tasas sobre el juego. Tanto para la creación de tributos como para el establecimiento de recargos se requiere la aprobación de una ley.

Por lo tanto, en principio, aparece clara la habilitación legal para establecer por la Comunidad Autónoma recargos sobre la denominada Tasa Fiscal sobre el Juego, y esta, como veremos, es suficiente; bien, en primer lugar, el art. 147 de la CE erige a los Estatutos de Autonomía como norma institucional básica e indica una serie de materias que deben integrar su contenido ahora bien, no toda la actividad que una Comunidad Autónoma puede ejercer debe tener su respaldo expreso en el Estatuto, este comprende una serie de materias pero puede haber otras que no por encontrarse en aquel producen su vulneración, producen la conculcación de la jerarquía normativa que se denuncia, esto, únicamente se podrá dar en el supuesto de que el propio Estatuto contemple que determinada materia está excluida de su contenido; el criterio expuesto es claro cuando a la luz del propio art. 157 de la CE, norma especial y relativa a la materia en estudio, observamos que en su apartado nº 1 se contempla como uno de los recursos de las Comunidades Autónomas los recargos que puedan fijar aquellas sobre los impuestos estatales y que el apartado nº 3 se remite no al Estatuto sino a una Ley Orgánica que puede por lo tanto ser o no este. La propia Constitución, pues, permite que las Comunidades establezcan recargos sobre impuestos estatales y se remite a la regulación concreta que establezca una Ley Orgánica. Esta norma es la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, cuyos arts. 4, 10, 11, 12, Disposición Adicional Primera y Disposición Final, permiten estimar que, los recursos de las Comunidades Autónomas, entre otros, se integran por los recargos en los impuestos estatales, encontrándose entre estos, y con la susceptibilidad de ser cedido a las Comunidades Autónomas, la Tasa sobre el Juego; se fija también que en la Comunidad Autónoma del País Vasco se aplicará el sistema de Concierto de acuerdo con lo que recoja el Estatuto de Autonomía, por lo tanto, y tal y como resulta de los arts. 40 y siguientes de la LO 3/1979 por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía, la Comunidad cuenta con su Hacienda General que, lógicamente, debe desarrollarse mediante Ley Autonómica puesto que el Estatuto únicamente recoge los elementos básicos, los principios que han de respetarse en la regulación específica que se dicte; así mismo es el sistema de Convenio o Conciertos el que se aplica en las relaciones tributarias entre el Estado y la Comunidad, tal y como resulta del Estatuto. El art. 42 del Estatuto, y esto es muy importante, se remite a la Ley para regular la Hacienda General y en su apartado f) deja abierta otra vía para que mediante la Ley se impongan recargos como el debatido.

En este contexto, la Ley 12/1981, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su redacción original anterior a la reforma introducida por la Ley 38/1997, establece en su art. 33 en concordancia con el texto anterior, que las Tasas Fiscales, entre las que dado el texto de su apartado nº 2 se encuentra la del juego, están sometidas a la normativa común, por lo tanto, tal y como antes se vio, se trata de impuesto estatal, sometido al concierto y en el que este no muda la naturaleza del tributo sino únicamente afecta a la gestión, inspección y recaudación. Después de la mencionada reforma el texto del precepto pasa a ser el siguiente:

“La tasa fiscal sobre el juego es un tributo concertado de normativa autónoma. Se aplicará la normativa de régimen común en lo que se refiere a hecho imponible y sujeto pasivo. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando su autorización, celebración, u organización se realice en el País Vasco”.

El impuesto, en su esencia, continúa gozando de naturaleza estatal ya que es la norma de este la que determina el hecho imponible.

En cualquier caso, se trataría de un tributo no propio de la Comunidad, únicos excluidos expresamente por las normas analizadas, y por ende susceptible de ser objeto de recargo. El recargo, únicamente tiene sentido cuando se trata de tributos ajenos a quien cuenta con legitimidad para establecerlo ya que en otro caso sería a través de los correspondientes porcentajes sobre la base liquidable que se fijara la cuota.

La conclusión es pues que sí se cuenta con habilitación normativa suficiente para establecer el recargo, que la norma que lo impone, la Ley del Parlamento Vasco 6/1992, del Impuesto sobre el Juego del Bingo y Recargo de la Tasa sobre el Juego a través de Máquinas o Aparatos Automáticos, se enmarca perfectamente dentro de las previsiones Constitucionales y Estatutarias.

TERCERO.—El resto de razonamientos no son de tanto calado, como la propia actora reconoce a la vista del contenido de los sucesivos escritos alegatorios; es en el expuesto donde se detiene con profusión y respecto del que se reclamaba el planteamiento de cuestión de constitucionalidad que, como se ha visto, no estimamos pertinente plantear. Analizaremos en este apartado todos ello, y así, comenzado por la argumentación relativa a la nulidad del recargo por minorar las recaudaciones correspondientes a los Impuestos de Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas; los argumentos de la actora son desestimados y ello, en primer lugar, porque la Ley del Concierto Económico, en la redacción original del art. 33, aplicable al momento de aplicarse el recargo, remite, como antes se dijo, a la norma estatal, esto es, en cuanto a este argumento atañe, al art. 22 de la LOFCA, más es así que el recargo, como tal, no supone minoración de lo que el Estado recaudaba y el hecho de que, como la actora expone, sea deducible en otros tributos, no afecta a este pleito, será la normativa propia de ellos la que deba, en su caso, revisarse más no la que establece el propio recargo; dicho de otro modo, será la norma reguladora de los Impuestos de la Renta y Sociedades la que debería revisarse más no las que se han aplicado en el supuesto que se nos presenta.

En relación al argumento número 3 de los que integran la demanda, basta con remitirnos al contenido del fundamento de derecho segundo de esta Sentencia toda vez que del mismo resulta que es la propia normativa autonómica que la actora dice conculcada por la Ley 6/1992 la que, junto con la estatal, contempla la facultad de imponer recargos como el examinado, por lo tanto, la armonía entre las normas es en nuestro criterio patente.

El resto de argumentos, esto es, los plasmados en los apartados nº 4 y 5 (conculcación de los principios de justificación económica del impuesto, capacidad económica, progresividad y no confiscación), son objeto de respuesta conjunta, y respuesta que acoge los mostrados por la demandada, veamos; a modo de resumen, de las Sentencias citadas por la Administración, reflejo de la doctrina jurisprudencial mayoritaria (TSJ de Galicia de 10 de junio de 1994, TSJ de Madrid de 21 de septiembre de 1995, TSJ de Castilla la Mancha de 19 de octubre de 1995, TSJ de Granada de 6 de junio de 1996, entre otras), se colige que el alcance confiscatorio es un límite a la progresividad que hace que esta de lugar a una situación calificable como notoriamente injusta, que pueda estimarse como la privación del propio objeto generador de la renta para hacer frente al pago de la contribución impositiva; que en supuestos como el planteado, máquinas recreativas, la propia actividad en si, su repercusión social, en concreto las consecuencias, las repercusiones personales, familiares y el coste social que el juego puede originar en las personas, puede dar lugar a políticas tributarias que impongan gravámenes considerables sobre los resultados de la actividad sin por ello entrar en los límites de la confiscación o exceder de los límites de la progresividad; en tercer lugar, no se trata de impuestos arbitrarios ni ajenos a conocimientos reales, aún aproximados, estadísticos, de la capacidad de obtención de renta de las máquinas, de hecho, desde el año 89 se debe instalar un contador; finalmente, respecto del volumen de ingresos, de renta, en relación la confiscatoriedad, no se presenta por la actora datos objetivos que evidencien su tesis como por ejemplo, utilizando argumentos de las citadas Sentencias y otros añadidos por nuestra parte, cierres de empresas por el coste impositivo, expedientes de regulación de empleo, despidos objetivos, falta de rentabilidad de la empresa, etc; tampoco el principio de igualdad se ve afectado ya que de todas las normas citadas, en especial las aplicables en el resto de España (v.gr. la citada LOFCA y la Ley 30/1983 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas), el sistema de recargo es de general implantación.

CUARTO.—La demanda resulta pues desestimada, con imposición de las costas procesales a la parte actora en virtud al principio de temeridad establecido en el art. 139 de la LJ puesto que la demanda, dado que la exégesis de las normas no presentaba mayor complejidad a la luz de todo lo expuesto, debe calificarse como temeraria; y todo ello sin que pude recurrirse esta Sentencia en Casación en virtud al art. 86 de la LJ en su texto del año 1998.

Ante cuanto se ha expuesto

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos la demanda formulada por el Procurador D. Germán Apalategui Carasa en nombre y representación de COMERCIAL DE DESARROLLOS ELECTRONICOS, S.A. frente al Acuerdo de 22-5-00 del T.E.A.F de Bizkaia y, en consecuencia, absolvemos a ésta de las pretensiones deducidas en su contra manteniendo la validez del acto administrativo impugnado con imposición de costas a la parte actora.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación.

Ref. TSJPV-110

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 27 de febrero de 2004

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1361/2000

Ponente: José Antonio González Saiz.

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 29

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Impuesto sobre el Valor Añadido

En la Villa de BILBAO, a veintisiete de febrero de dos mil cuatro.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1361/00 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 98, en el que se impugna: Acuerdo de 4-5-00 del T.E.A.F. de Guipúzcoa desestimatorio de la reclamación 1997/0336 contra actos de repercusión tributaria por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 1991 y 1992.

Son partes en dicho recurso: como recurrente AZMA S.L., representado por el Procurador Don Luis Pablo López-Abadía y dirigido por el Letrado Don Francisco Azpiri Albistegui.

Como demandada Diputación Foral de Gipuzkoa, representado por la Procuradora Doña Begoña Urizar Arancibia y dirigido por el Letrado Don Ignacio Chacón.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. José Antonio González Saiz, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 11-07-00 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. Luis Pablo López-Abadía Rodrigo actuando en nombre y representación de AZMA, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo de 4-5-00 del T.E.A.F. de Guipúzcoa desestimatorio de la reclamación 1997/0336 contra actos de repercusión tributaria por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 1991 y 1992; quedando registrado dicho recurso con el número 1361/00.

La cuantía del presente recurso quedó fijada en 188.498.047 pesetas.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimen los pedimentos de la actora.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no interesarlo las partes ni considerarlo necesario este Tribunal.

QUINTO.—Por resolución de fecha 16-02-04 se señaló el pasado día 19-02-04 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se recurre en el pleito que ahora resolvemos la resolución que el 4 de mayo de 2000 dicta el Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa, resolución esta en la que se expresa con toda claridad que en términos similares se resolvió ya en la misma sede por la otra de las empresas implicadas, que los hechos son los mismos y que también lo es el contenido de la resolución.

Así lo anterior, y no constando nada nuevo en autos, ha de aplicarse la misma solución judicial que en su día se dio respecto a las resoluciones mencionadas por el Tribunal Económico Administrativo, criterio este que dimana del respeto al precedente de la propia Sala cuando la situación a enjuiciar es fáctica y jurídicamente la misma derivado a su vez de los principios de Justicia y Seguridad Jurídica que recoge nuestra Constitución.

Recordando los pasajes de aquella Sentencia dictada el 18 de octubre de 2002 en autos nº 1360/200:

PRIMERO.—Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la Resolución dictada con fecha 4 de mayo de 2000 por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa mediante la que se desestiman las reclamaciones acumuladas números 1997/0298 y 1997/0299 formuladas contra los Acuerdos de la Subdirección General de Inspección de fecha 27 de enero de 1997 desestimatorios de los recursos de reposición interpuestos contra los actos de liquidación derivados de las actas de disconformidad números 7967 y 7968, dictadas por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios 1991 y 1992.

Para la adecuada resolución del presente recurso se hace necesario expresar los antecedentes fácticos del mismo, y que pueden ser sintetizados de la siguiente manera:

1) Con fecha 30 de diciembre de 1990, la Sociedad Marcial Ucín S.A. (posteriormente extinguida, como consecuencia de su escisión total, siendo una de las Sociedades beneficiarias de la citada escisión la entidad Borobil Aceros S.L., igualmente extinguida como consecuencia de su absorción por fusión por la entidad hoy recurrente, Persebrás S.L.) firmó con su filial, Azma S.L. un convenio de distribución de los mercados interior y exterior.

2) En la estipulación Primera del citado Convenio se recoge el acuerdo consistente en que “Los pedidos y ventas susceptibles de ser realizados en el mercado por cualquiera de las sociedades Marcial Ucín S.A. y Azma S.L. serán suministrados por aquélla que, en función de la cercanía territorial y de los medios de transporte, tenga un menor coste de traslado al lugar de entrega de las mercancías” (en definitiva, el Convenio viene a distribuir el mercado interior y de exportación entre las dos sociedades en función de los costes de transporte, de manera que los clientes de ambas sociedades serán abastecidos por aquélla que, en cada supuesto, los tenga menores). Por otra parte, y como existe una diferencia de precios de venta en el mercado interior y el exterior, las dos mercantiles acuerdan en la estipulación Segunda del Convenio un mecanismo por el cuál la empresa que realiza más exportaciones —como resultado de aplicar el criterio de suministro en función del menor coste— recibe de la otra la diferencia entre el precio interior y el de exportación.

3) En aplicación de lo estipulado en el Convenio citado, la Sociedad Marcial Ucín S.A. emitió a Azma S.L. una factura en el ejercicio 1991 y cuatro facturas en el ejercicio 1992, repercutiendo un IVA por importe, respectivamente, de 102.746.588 pesetas y 85.751.459 pesetas.

4) Habida cuenta que Marcial Ucín S.A. tributaba en el Territorio Histórico de Gipuzkoa por el 100% de sus operaciones, ingresó los importes repercutidos por IVA, citados en el punto anterior, en la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

5) Siendo que Azma S.L. tributaba en el Territorio Común por el 100% de sus operaciones, dedujo, en concepto de IVA soportado, los citados importes de IVA en sus declaraciones presentadas en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

6) Con fecha 25 de enero de 1996, la Oficina Nacional de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria incoó el Acta nº 1590353 2, firmada en conformidad (en cuanto a cuota e intereses de demora) por Azma S.L., en relación con el IVA correspondiente al periodo transcurrido entre mayo de 1990 y 1993. En la regularización contenida en la misma, y entre otros extremos, se procede a la rectificación de las cuotas del IVA deducidas a que se refiere el punto anterior, y ello por entenderse por la Inspección de tributos de la Administración Estatal que las operaciones de que se trata (facturas en concepto de compensación de las diferencias de precios en las ventas del mercado interior y extranjero) no constituyen un hecho imponible sujeto al IVA. Como consecuencia de ello, Azma se vio obligada a ingresar en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el IVA soportado e inicialmente deducido derivado de las facturas emitidas por Marcial Ucín S.A. en aplicación del tan citado Convenio entre ambas sociedades.

7) Ante la situación producida, con fecha 31 de enero de 1996, Azma S.L. remitió carta a Marcial Ucín S.A. en la que se le comunicaba la regularización realizada por la Oficina Nacional de Inspección, solicitando el reembolso del IVA en su día repercutido, tras la oportuna rectificación de las facturas afectadas.

8) Como consecuencia de lo anterior, Marcial Ucín solicitó la devolución, en concepto de ingresos indebidos, de las cuotas en su día repercutidas e ingresadas en la Hacienda Foral de Gipuzkoa, siendo que el Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de dicha Hacienda dio traslado del escrito de solicitud de ingresos indebidos a la Subdirección de Inspección de la misma Hacienda Foral, lo que originó la iniciación de actuaciones de comprobación parcial por el IVA, limitándose el alcance de las mismas, exclusivamente, a los hechos imposables devengados por la aplicación entre Marcial Ucín S.A. y Azma S.L. del Convenio de referencia.

9) Verificadas las citadas actuaciones, con fecha 27 de mayo de 1996, se extendieron por el Inspector de Finanzas actuante las Actas números 7967 y 7968, en las que la Inspección de la Hacienda Foral otorgaba conformidad al IVA repercutido en las facturas expedidas por aplicación del reiterado Convenio, declarando improcedente la devolución del mismo, actas que fueron firmadas en disconformidad por Marcial Ucín S.A., dándose lugar a continuación a una serie encadenada de reclamaciones económico-administrativas que culminan en el presente recurso contencioso-administrativo, conforme a lo indicado en el primer párrafo de este fundamento jurídico.

En el escrito de demandada, y no obstante el extenso desarrollo del mismo, la entidad recurrente, sin cuestionar ni otorgar la razón a ninguna de las dos diferentes interpretaciones (la de la Hacienda Estatal y la de la Foral), lo que, en esencia, viene a expresar como fundamento de su recurso es que nos encontramos, en el presente caso, ante un supuesto de duplicidad de pagos por un mismo hecho imponible, lo que debe dar lugar a la correspondiente devolución, invocando al efecto principios tales como los de armonización y coordinación entre ambas Haciendas, igualdad, capacidad económica y equitativa distribución de la carga tributaria.

Por su parte, la Administración demandada, a través de la dirección técnica actuante en este proceso, se ha limitado a defender la tesis de las Resoluciones impugnadas con el sólo argumento relativo a justificar que los pagos efectuados entre las dos sociedades constituyen una prestación de servicios sujeta al IVA, por lo que la repercusión de cuotas por dicho Impuesto es ajustada a derecho, no habiéndose producido, en consecuencia, ingreso indebido alguno.

SEGUNDO.—La anterior relación de datos de hecho conduce al resultado práctico -y en esto se conviene con la recurrente- de que una misma operación (pagos o compensaciones abonados por Marcial Ucín S.A. a Azma S.L. en cumplimiento del Convenio suscrito entre las mismas) da lugar a un doble pago a la Administración Tributaria, en cuanto que Marcial Ucín S.A. repercute e ingresa unas cantidades, en concepto de IVA, en la Hacienda Foral, cuya devolución le es negada por ésta (por considerar que la operación está sujeta al IVA), y Azma S.L. no puede deducirse aquellas cantidades repercutidas por Marcial Ucín (por considerar la Hacienda Estatal que la operación no se encuentra sujeta al IVA) y tiene que proceder a ingresar las mismas cantidades que le fueron repercutidas por Marcial Ucín S.A.

Ciertamente no nos encontramos ante ningún conflicto de tipo normativo entre ambas Haciendas (la Estatal y la Foral), sino ante una divergencia interpretativa entre las mismas respecto de un mismo precepto o, si se quiere, respecto dos preceptos que tienen idéntico contenido (art. 7 de la Ley 30/1985 del IVA y art. 7 de la Norma Foral del IVA, que eran los vigentes en las fechas que ahora nos ocupan), divergencia que se traduce en la práctica en un evidente perjuicio económico para el contribuyente (muy cercano a los 200 millones de pesetas). Dicho perjuicio económico, por la forma de producirse, y como es fácilmente comprensible, contraría la racionalidad humana común y, también, la lógica jurídica; no resultando admisible, en forma alguna, que el contribuyente “pague el pato” resultante de la falta de coordinación entre Administraciones a estos efectos, por la ausencia de mecanismos de resolución de este tipo de cuestiones o por la falta de funcionalidad de los mismos.

La solución, desde parámetros jurídicos (que son los que a este Tribunal competen), a tal problema obligan a introducirse en los principios que inspiran —y que, además, tienen un reflejo positivo o normativo— la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País

Vasco (que es la que, por las fechas de que se trata, ahora interesa), así como a rastrear las diversas disposiciones reguladoras contenidas en su texto, a fin de localizar en las mismas algún criterio que sea extrapolable al supuesto de autos, dada la inexistencia de un precepto expreso que afronte directamente el problema suscitado en nuestro caso.

En este sentido cobran especial relieve los principios de coordinación y colaboración entre las diversas Administraciones Públicas que, evidentemente, no son únicamente aplicables a la actividad legislativa y capacidad normativa de las mismas. Tales principios tienen, de forma general, un respaldo no sólo legal (arts. 3 y 4 de la Ley 30/92, y, en particular, además de otro tipo de disposiciones relacionadas, la contenida en el último párrafo del art. 4), sino también una evidente cobertura constitucional (art. 103.1 CE). Incluso, el propio Tribunal Constitucional (véase, por todas, la sentencia de fecha 24.10.85) recuerda que el respeto al principio de coordinación es una consecuencia de la unidad trascendental de los intereses públicos dentro de un mismo Estado, como técnica que asegura la complementariedad de actuaciones políticas y administrativas de las distintas Administraciones Públicas. Y ya, en materia específicamente tributaria, tenemos la antecitada Ley de Concierto Económico, donde se hace expresa referencia al principio de coordinación entre Administraciones Públicas (art. 3) y al de colaboración (art. 5, donde encontramos disposiciones como las atinentes a que “El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les compete en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción”, o que “... se establecerá la intercomunicación técnica necesaria”, etc.).

Pues bien, y como parece palmario, tales principios vienen a invalidar, entre otras, situaciones como la presente, en la que, precisamente por el desconocimiento o vulneración de dichos principios, se ocasiona un quebranto económico al contribuyente que repele el fundamento y sistema de la institución tributaria de que se trata.

Todo lo anterior, ya de por sí sólo, habría de determinar la estimación del presente recurso contencioso-administrativo.

TERCERO.—Por otra parte, y a los efectos enunciados en el último inciso del párrafo tercero del precedente fundamento jurídico, tenemos el art. 29.Siete de la Ley de Concierto Económico, entre cuyas determinaciones se encuentran las siguientes:

“La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las Inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.
- b) La inspección de los sujetos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: La comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones”.

“3ª Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener

efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes”.

Pues bien, aún cuando una interpretación estricta de nuestro supuesto, en el que están inmersas dos sociedades, conduciría a entender que a cada una de ellas le resultaría de aplicación lo prevenido en la letra a) del art. 29.Siete, no parece descabellado considerar trasladable al caso de autos el criterio contenido en la regla 1ª de la letra b) del mencionado precepto legal si se tiene en cuenta, de un lado, que aquí no se trata de dos sociedades independientes, sino filiales, lo que viene a representar un único conglomerado, grupo o conjunto económico (aunque ello pueda suponer una cierta ficción), y, de otro, que partimos de una situación consolidada (así se afirma en la demanda y no se ha negado por la Administración demandada), consistente en que la Administración del Estado ha procedido a regularizar la situación tributaria derivada de los pagos efectuados por Marcial Ucín S.A. a Azma S.L., regularización que, conforme a la regla últimamente citada, lo sería “frente a todas las Administraciones competentes”, en este caso frente a la Hacienda Foral.

Aún más, pese a que se trate de dos sociedades mercantiles formalmente independientes, la vinculación de la Administración Foral llamada a devolver como consecuencia de la actuación inspectora de la otra Administración tributaria concertada que deriva de las previsiones del artículo 29 del Concierto Económico, se constata asimismo por otro camino. Y es que con arreglo al artículo 9º del reglamento de devolución de ingresos indebidos, —D.F 73/1.991, de 15 de Octubre—, el destinatario de la devolución en el IVA es el repercutido cuando éste no haya llegado a deducir o a obtener la devolución, como es el caso, con lo cual es fácil concluir que si las actuaciones de una Administración hubiesen vinculado a la otra en caso de que el solicitante hubiese sido la firma social AZMA, S.L., mal puede concluirse que la solución sea distinta si quien pide la devolución, aún estando sometido a la Hacienda Foral por razón del lugar de las operaciones, es el sujeto pasivo que ha repercutido y que se ha visto obligado luego a restituir el importe de la repercusión, pues independientemente de las reglas procedimentales a seguir en cada caso, el sustrato material de la situación es idéntico, y a ello ha de responder la interpretación jurisdiccional con solución armónica.

CUARTO.—Finalmente, sólo se añadirá que la Sala no va a entrar en el examen de si el supuesto material de que se trata debe ser interpretado como sujeto o no al IVA (extremo sobre el que discrepan o disienten la Hacienda Estatal y la Foral), y ello habida cuenta de que la esfera de decisión de este Tribunal no es global sino parcial, es decir, su decisión no puede vincular a la Hacienda Estatal sino, exclusivamente, a la Foral, de manera que, caso de dar la razón a esta última, se produciría el supuesto de duplicidad de pago por una única operación (que es, como ya se ha razonado, jurídicamente inadmisibile), teniendo en cuenta que, al parecer, la regularización por la Hacienda Estatal ha quedado firme.

SEGUNDO.—En el supuesto que ahora resolvemos, en el que, como se ha indicado, es la mercantil Azma SL quien reclama para que se anulen los actos de repercusión tributaria mencionados en el apartado anterior, los mismos cuyo ingreso en la Hacienda Foral efectuó Marcial Ucín SA, y por todo lo expuesto, la demanda es igualmente estimada, sin que proceda imponer condena en costas.

Ante cuanto se ha expuesto

FALLO

Que debemos estimar y estimamos la demanda formulada por AZMA, S.L., contra la Resolución dictada el 4 de mayo de 2000 por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa en la reclamación nº 1997/0336 y, en consecuencia, anulando esta Resolución, declaramos improcedentes los actos de repercusión tributaria efectuados sobre la actora.

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario de casación.

Ref. TSJPV-111

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 27 de febrero de 2004

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1005/2001

Ponente: Juan Carlos Da Silva Ochoa.

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- Art. 3
- Art. 14
- Art. 24
- Art. 61

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Presión fiscal efectiva global
- Libertad de competencia empresarial
- Incentivos fiscales
- No residentes
- Impuesto sobre el Patrimonio
- Impuesto sobre Sociedades
- Comisión Mixta del Concierto Económico

En la Villa de Bilbao, a veintisiete de febrero de dos mil cuatro.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 1005/01 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 98, en el que se impugna: Norma Foral 11/2000 de 29 de diciembre de la Juntas Generales de Bizkaia publicada en el BOB 251 de 30-12-00 sobre medidas fiscales de fomento del ahorro y la inversión y otras medidas tributarias.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representado y dirigido por el Abogado del Estado.

Como demandada Diputación Foral de Bizkaia, representada por la Procuradora Doña Begoña Perea de la Tajada y dirigida por el Letrado Don José Luis Echeberria Monasterio y Juntas Generales de Bizkaia, representadas por la Procuradora Doña Begoña Perea de la Tajada y dirigida por Letrado.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Juan Carlos Da Silva Ochoa, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 14-05-01 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra; quedando registrado dicho recurso con el número 1005/01.

La cuantía del presente recurso fue fijada como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimen los pedimentos de la actora.

CUARTO.—El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado obrante en autos.

QUINTO.—Por resolución de fecha 09-02-04 se señaló el pasado día 12-02-04 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Cuestión que se debate

En el presente procedimiento la Administración del Estado impugna la legalidad de dos preceptos de la NF de Bizkaia núm. 11/2000, de 29 de septiembre, sobre medidas fiscales de fomento del ahorro y la inversión y otras medidas tributarias.

El primero es el art. 2.2, conforme al cual:

Se modifica la letra a) del apartado 1 del artículo 5 de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, que quedará redactada como sigue:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia, exigiéndose el Impuesto por la totalidad de su patrimonio neto, con independencia del lugar donde se encuentran situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en Bizkaia pase a tener su residencia en otro país podrá optar por seguir tributando por obligación personal en Bizkaia, de conformidad con el párrafo anterior. La opción deberá ejercitarse mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en Bizkaia.

A criterio del recurrente, el último párrafo contraviene lo establecido en el Concierto Económico. Y ello porque la normativa a aplicar al no residente no sería la estatal, ni se ingresaría en la Hacienda estatal la deuda, aún en el caso de que no radiquen en el País Vasco la totalidad de los bienes y derechos gravados. El precepto impugnado, al recaer sobre una materia en la que la Diputación Foral carece de competencia normativa,

incide en vicio de nulidad «ex» art. 62.2 de la Ley 30/92, por vulneración de la Ley del Concierto Económico.

La segunda objeción se articula contra el art. 3.5, que da nueva redacción al artículo 46 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. La Administración del Estado aprecia vulneración del orden jurídico en dos cuestiones:

a) El incremento del límite de la cuota para practicar deducciones en 5 puntos porcentuales, pasando del 40% al 45%, con lo que la diferencia frente al Estado se eleva en 10 puntos porcentuales (el límite general es del 35%, salvo en supuestos de inversiones en I+D y tecnologías que superen el 10% de la cuota, en que se eleva al 45%). Tal diferencia vulnera el art. 4.b) (mantenimiento de una presión fiscal equivalente a la existente en el resto del Estado) y 4.c) (libertad de circulación y establecimiento de personas y libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin discriminación), ambos del art. 4 de la Ley del Concierto.

b) La ampliación del plazo para aplicar las deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota de los cinco años que recogía la normativa en vigor y que sigue teniendo el Estado como plazo general a quince asimismo vulnera los apartados b) y c) del art. 4 de la Ley del Concierto.

Por todo ello, también el art. 3.5 NF 11/2000 sería nulo, por aplicación del art. 62.2 Ley 30/92.

A estas pretensiones se oponen las Juntas Generales de Bizkaia y la Diputación Foral.

Las primeras alegan, con carácter previo, que no contestaron al requerimiento efectuado por la ahora demandante en sentido negativo, como ésta afirma, sino que remitieron la cuestión a la Comisión de Evaluación Normativa del Concierto, entendiendo que no pueden ser destinatarias del requerimiento previsto en el art. 44 LRJ-PAC porque no son una Administración Pública. En cuanto al fondo, argumentan que el art. 2.2 NF 11/2000 es reproducción literal de la normativa estatal contenida en el art. 21 del RD Ley 3/2000, 23 de junio, conforme a lo acordado al efecto en la Comisión Mixta del Cupo 1/2000, de 18 de enero, respecto de la normativa de no residentes, que autoriza a los Territorios Históricos a regular de manera idéntica al Estado aquellas materias que afecten a la tributación de no residentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente. No se puede interpretar que el RD Ley equipare territorio de régimen tributario común con territorio español, y tampoco puede ser esa la identidad normativa exigida por el Acuerdo de la Comisión Mixta del Cupo. Las reglas estatal y autonómica (sic) pertenecen al género de las normas de conflicto, que determinan el ordenamiento en que debe hallarse la respuesta al fondo de la cuestión. En el caso de la norma estatal, permite la aplicación de la legislación española; y en el caso de la vizcaína, resuelve en qué casos se aplica, dentro de España, el ordenamiento común y en cuáles el foral. Esta solución al conflicto intraordenamental es perfectamente coherente con la Ley del Concierto, que en sus arts. 6.2, 7 y 36 presuponen que el punto de conexión es la residencia del sujeto pasivo. Por lo que respecta al art. 3.5 NF 11/2000, constituye éste una manifestación de la competencia para regular el régimen tributario de los Territorios Históricos. La presión fiscal a la que esa regla armonizadora del Concierto hace referencia debe ser la efectiva y global, conforme interpretan la STS de 19 de julio de 1991 y la STSJPV de 30 de diciembre de 1997, no siendo estimable una denuncia en términos tan genéricos como carentes de fundamentación jurídica (STS de 3 de mayo de 2001). Además, no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional es necesariamente contraria al art. 139.2 de la Constitución, sino que lo será cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre

circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida (STS de 12 de septiembre de 1996, siguiendo una amplia jurisprudencia del TC SS. 37/81, 87/85, 88/86 y 64/90).

Por su parte, la Diputación Foral alega, en primer lugar, la extemporaneidad del recurso, al haberse interpuesto superado el plazo de dos meses previsto en el art. 46.1 LJCA. El requerimiento practicado a las Juntas Generales es intrascendente, pues el requerimiento del art. 44 LJCA no es aplicable a las Juntas Generales de Bizkaia, puesto que cuando actúan en materia tributaria no son Administración Pública, según se deduce de la DA 16ª de la Ley 30/92 en la redacción que le da la Ley 4/99, de 13 de enero y de la DA 1ª LJCA y del art.1 LJCA, que establecen una equivalencia entre Juntas Generales y los órganos legislativos que se citan, de modo que las Juntas Generales no son Administración Pública como no lo es el Parlamento Vasco o el Congreso de los Diputados. En cuanto al fondo, se remite a los argumentos expuestos por las Juntas Generales.

SEGUNDO.—Admisibilidad del recurso.

Se opone motivo de inadmisibilidad por extemporaneidad en la interposición del recurso al amparo del artículo 69.e) de la Ley Jurisdiccional en relación con el artículo 46.1 de la misma, pues publicada la disposición foral en fecha de 15 de junio de 2000, el plazo de interposición vencía el 15 de septiembre de dicho año, mediando el mes de agosto inhábil, mientras que el proceso no fue interpuesto hasta el día 27 de noviembre. Sin desconocerse que la Administración del Estado había dirigido un requerimiento a las Juntas Generales al amparo del artículo 44 LJCA, que trasladaba el cómputo del plazo a partir de la fecha del acuerdo de rechazo del mismo —artículo 46.6 id—, carece de eficacia en este caso por no ser las Juntas Generales Administración Pública y no poder ser requeridas en los términos de aquel precepto —DA 16ª de la LRJ-PAC, según Ley 4/1999, de 13 de enero, y DA Primera LJCA 29/1988—. Al efectuar tal requerimiento la Administración del Estado asumió el riesgo de no recurrir en plazo la Norma Foral.

Es destacable que este motivo inadmisorio tan sólo lo deduce la Diputación Foral de Bizkaia y no así las propias Juntas Generales autoras de la disposición recurrida, que, pese a dejar constancia argumental de que el requerimiento de derogación resulta inaplicable al ejercicio de la potestad normativa de las JJ GG, así como inadecuado a la naturaleza y modo de organización y funcionamiento de las mismas, no extraen de ello consecuencias de esa gravedad procesal, siendo lo cierto que llegaron a responderlo por medio de un Acuerdo de la Mesa de 18 de Septiembre de aquel año.

Tal alegación de inadmisibilidad no puede sin embargo ser acogida en base a las siguientes razones. El hecho cierto de que las Disposiciones Adicionales citadas atribuyan a las Diputaciones Forales la condición de Administraciones Públicas del artículo 1.2 LJCA, mientras que los órganos competentes de las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco quedan fuera de esa conceptualización, no supone sino que «a estos efectos», es decir, a los de determinar quienes son las Administraciones Públicas cuya general actuación sometida a Derecho Administrativo ha de ser conocida por este orden Jurisdiccional —artículo 1.1—, tales instituciones forales representativas no lo son y su actividad sólo es enjuiciable en los supuestos estrictos que se indican, según una norma interpretativa auténtica que los incluye en el ámbito del artículo 1.3.a). Lo que es mucho más dudoso es que esa adición interpretativa intente alcanzar a las previsiones del conflicto interadministrativo del

artículo 44, cerrando la vía del previo requerimiento cuando de lo que se trata es precisamente de la pretensión de una Administración de que se derogue una disposición general de rango inferior a la Ley procedente de uno de los órganos o instituciones incluidos en ese artículo 1.3.A esos efectos la expresión Administraciones Públicas tiene un sentido más general que no debe excluir esa posibilidad de requerimientos de derogación y búsqueda de previa composición entre los contendientes y superación de litigios, sino que debe englobar a los sujetos pasivos del proceso que designa el artículo 21.1.a), en la medida en que sean autores de la disposición impugnada.

El artículo 44 LJCA toma clara inspiración del artículo 63 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional 2/1979, de 3 de octubre (aunque este último se ciña a los conflictos constitucionales de competencias), y en tal medida su estructura no tiene un sentido subjetivo administrativista sino que puede afectar igualmente a Gobierno y Consejos y Órganos ejecutivos de las CC AA. El enclave de las JJ GG es verdaderamente peculiar aún dentro del artículo 1.3.a) LJCA, por cuanto producen sistemática y especializadamente disposiciones de rango inferior a la Ley sin ser técnicamente Administración pública ni contar con potestad legislativa, pero lo que debe prevalecer a la hora de decidir si son facultativamente requeribles en los términos del artículo 44, no es la estructura, organización y funcionamiento interno de tales instituciones, (que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha calificado dentro de su ámbito —Así, SSTs de 7 de junio de 1993, y 19 de mayo de 1997—, de «supremo órgano de representación y participación popular, con funciones parlamentarias, de normación y de impulso y control de la Diputación Foral»), sino el carácter justiciable ante el Orden Contencioso-Administrativo de los productos normativos que le son propios, que es lo que da razón de ser a un precepto de vocación eminentemente procesal de esa índole.

Este es el criterio que frente a semejante alegación de extemporaneidad adoptamos al examinar la demanda interpuesta contra los determinados preceptos de la Norma Foral de Juntas Generales de Bizkaia 4/2000, de 29 de mayo, de medidas tributarias para el año 2000, expuesto en nuestra sentencia núm. 729/03, de 15 de diciembre, criterio que ahora expresamente ratificamos.

TERCERO.—Régimen tributario de no residentes.

Alega con acierto la representación de las Juntas Generales que la norma impugnada es una norma de conflicto intraordinamental que resuelve la atribución de competencia a favor de la Hacienda Foral de Bizkaia, para el supuesto en el que el no residente decida tributar en España. Precisamente esa naturaleza excluye la competencia foral para dictar la norma.

Y ello porque si dentro del sistema tributario español coexisten diversos subsistemas tributarios, resulta evidente que la competencia para resolver los conflictos de normas entre ellos no puede quedar deferida a cada uno de los subsistemas, sino que debe ser tarea de los mecanismos comunes a todos ellos.

No puede admitirse que el acuerdo adoptado en la Comisión Mixta del Cupo 1/2000, según el cual el Estado y los Territorios Históricos convienen en que estos últimos regulen de manera idéntica a como lo haga aquél las materias que afecten a la tributación de no residentes, sirva de cobertura al precepto foral. Sustituir la palabra España por la palabra Bizkaia, y conservar el mismo texto del art. 21 del RD Ley 3/2000, de 23 de junio, no es regular en forma idéntica a la estatal; el resultado a que lleva la aplicación de una y otra norma es diferente, y no puede admitirse que sea regulación idéntica (que es lo que se pactó en la Comisión 1/2000) la que produce una

consecuencia distinta (como la que resulta del precepto impugnado). Precisamente porque no es lo mismo el territorio de régimen común que el territorio español, tendrán que ser los mecanismos ordinarios de relación entre las haciendas los que resuelvan el desarrollo de la norma que les atribuye potestad para recaudar tributos de sujetos pasivos no residentes, determinando en concreto la hacienda competente, pero no el ejercicio unilateral de la potestad normativa vizcaína.

CUARTO.—Régimen de deducciones.

La presunta infracción de los apartados b y c del art. 4 de la Ley del Concierto se ha constituido en argumento recurrente de cuantas impugnaciones ha venido realizando la Administración del Estado en relación con la modificación de normas tributarias por los Territorios Históricos. Por eso, sobre esta cuestión existe una consolidada doctrina jurisprudencial.

Conviene empezar por recordar que la sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de julio de 1991, dijo al respecto que: «El ahora apelante ya afirmaba que esos límites habían sido traspasados por la Norma Foral impugnada, conclusión que extraía del hecho de comparar los beneficios tributarios que la Norma concedía, y que eran mayores que los que la legislación del Estado concede para los mismos Impuestos y para las mismas situaciones. Pero el hecho de que en unos Impuestos determinados la Norma Foral conceda bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en territorio Común. La norma contenida en el Concierto ha tenido la previsión de ser redactada en tales términos que pueda ser interpretada de varias maneras, ya que puede serlo —y así lo entiende esta Sala— en el sentido de que la presión fiscal a considerar sea la que afecta a todo un ejercicio y al conjunto de tributos o puede ser también interpretada en relación con cada Impuesto determinado o incluso con relación a un solo sujeto pasivo. A estas dos últimas interpretaciones se oponen dos argumentos: el primero que el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía, aprobado con rango de Ley Orgánica el 18 de diciembre de 1979, dice que “las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma” (...). El segundo argumento es que la norma del Concierto se refiere a “presión fiscal efectiva” y “global”, lo que está indicando que la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, no por uno solo o por varios tributos y en el presente caso solamente se examinan los beneficios de cinco de ellos, por lo que aunque se dieran datos numerarios —y no se dan— solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global. Descartada, pues, esta interpretación limitada de la norma 12 del Concierto, la única interpretación posible es comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entiende debe darse a la Norma del Concierto, con arreglo a la cual haya que juzgar la Norma Foral ahora impugnada».

Por no citar sino una de las más recientes, en nuestra sentencia de 21 de junio de 2002 referida a innovaciones en materia sancionadora decíamos, en referencia a la expuesta opinión del TS, que (t)al criterio resulta de plena aplicación al supuesto que se enjuicia y con más intensidad si cabe desde la consideración de que dentro de un sistema tributario la materia sancionadora constituye, desde el punto de vista cuantitativo de su aportación económica, elemento menor y, aún, privado del carácter recaudatorio propio

de la exacción tributaria, por integrarse en el ámbito punitivo y los fines propios de éste, la disuasión del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Y continuábamos recordando que (e)n relación con esta cuestión también ha tenido ocasión de manifestar este Tribunal, en la sentencia recaída en los autos 907/98, que el «criterio armonizador del artículo 4 b)» —artículo 4.12, Ley 12/1981, de 13 de mayo—, se relaciona ciertamente con la igualdad básica de todos ante el sistema tributario y ante el deber de contribuir, y tiende a prevenir que el régimen de Concierto Económico (como el de Convenio, en su caso), se transforme en «privilegio territorial» prohibido por el artículo 138.2 en relación con el artículo 149.1.1 CE. En tal sentido, el Tribunal Constitucional, con motivo de examinar cuestiones relativas al régimen de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 28/1990, de 28 de diciembre —STC 116/1994, de 18 de abril, que cita la 19/1987—, ha advertido que «el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles, y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las CC AA y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas». La conclusión, presente ya en otras resoluciones anteriores como la STC 8/1986, de 21 de enero, o la STC 150/1990, de 4 de octubre, es clara; unidad «básica» dentro de la diversidad en la ordenación de los tributos, como exigencia de igualdad.

Precisamente por ello, el parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas que establece el principio de «presión fiscal global equivalente» no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos pasivos aislados en relación con un solo tributo de los que integran el sistema, que es precisamente el ámbito en el que la heterogeneidad y diversidad de regulaciones puede desenvolver su eficacia.

Si lo anteriormente expuesto integra una argumentación suficiente para rechazar el motivo impugnatorio analizado, la inexistencia de prueba o aportación de elementos de juicio por parte demandante, que permitan valorar su alegación, llevan a la conclusión de que no es posible sostener que el sistema tributario establecido en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco de cobijo a una presión fiscal global inferior a la del territorio común en los términos que se proponen.

Y, recordando una decisión anterior, continuábamos: En sentencia, recaída en los autos 3753/96, de fecha 30 de septiembre de 1999, también ha expresado esta Sala que: «La perspectiva de que el tratamiento discriminatorio deviene no tanto de diferencias nacidas de la territorialidad del tributo, sino de su aplicación segmentada según criterios predominantes de la residencia de los sujetos pasivos, lleva a afirmar que todo “punto de conexión” que no sea el de localización de la actividad provoca “discriminaciones”, entendidas estas no desde el prisma del principio genérico de igualdad —que ya hemos visto que no opera entre personas sometidas a distintos ordenamientos—, sino en un sentido más lato, economicista, y material, derivado de los postulados de orden económico justo y de la prohibición de privilegios económicos derivados de los Estatutos de Autonomía —artículos 1.1 y 138.2 CE—. Ahora bien, si en el marco comunitario europeo, el contenido del artículo 52 TCE —hoy 43—, ha podido determinar que las entidades no residentes vean vulnerado su derecho de establecimiento luego a la postre salvaguardado mediante compensaciones presupuestarias o la reforma aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto, puede hacerse la afirmación de que en la legislación interna no toda diferencia de tratamiento tributario

de establecimientos situados en el mismo territorio y motivado por la diferente residencia de su titular pone en cuestión el ejercicio de las competencias establecidas por el Concierto Económico, si no es a riesgo de desdecir la interpretación hecha por la jurisprudencia constitucional antes desarrollada —vinculante para este orden Jurisdiccional por virtud del artículo 5.1 de la LOPJ—, y la propia legitimidad de tal instrumento».

Y, más adelante, que: «Partiendo de la premisa de esa unidad económica y territorial esencial del Estado como espacio único sin fronteras interiores, no determinará consecuencia relevante alguna que los establecimientos económicos que reciben un trato diferenciado desde la norma fiscal se sitúen físicamente en el mismo ámbito autonómico o en localizaciones diferentes, y del propio modo, tampoco es decisivo que el rendimiento sujeto a gravamen que es objeto de tratamiento favorable provenga de operaciones realizadas en uno u otro marco territorial unitario, siempre que, como hemos razonado más arriba con la doctrina constitucional producida hasta la fecha, el principio del domicilio o de la residencia sea, como lo es, legitimador de la instauración del tratamiento diferente de las personas jurídicas a efectos tributarios. Se trata de un factor, eso sí, que puede magnificar o enfatizar las diferencias de trato y ponerlas en mayor dificultad de justificación desde el punto de vista intuitivo o de su mayor grafismo argumental. Pero, insistimos, en nada trastoca el fundamento de esa diversidad legítima de competencias autonómicas y de ejercicio de las mismas el hecho de que la actividad sujeta al IS común se desarrolle en Álava o en la Comunidad de La Rioja, o a la inversa, pues tanto en un caso como en otro la regulación que la hace posible puede resultar constitucional y legalmente legítima o no serlo».

En el supuesto presente debe reiterarse la expuesta doctrina, al no encontrar motivo en la demanda para suponer que las modificaciones normativas referidas anteriormente en la regulación del Impuesto de Sociedades alcancen el resultado proscrito por los apartados a y b del art. 4 de la Ley del Concierto.

QUINTO.—Costas y recursos.

No se está en el caso de hacer un especial pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en la instancia, de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

Habida cuenta de que el objeto de este pleito es la adecuación a Derecho de una disposición de carácter general, contra esta sentencia cabe recurso de casación ordinario, conforme a lo dispuesto en el art. 86.3 LJCA.

En consideración a los anteriormente razonado, y vistas las normas citadas y las demás de general y pertinente aplicación, este Tribunal Superior de Justicia dicta el siguiente

FALLO

PRIMERO.—Estimamos en parte el recurso interpuesto por la Administración del Estado contra la Norma Foral 11/2000, del TH de Bizkaia, y declaramos que: el art. 2.2, que modifica la letra a) del apartado 1 del artículo 5 de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, es contrario a Derecho, por lo que lo anulamos; el art. 3.5, que da nueva redacción al artículo 46 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, es conforme a Derecho, por lo que lo confirmamos.

SEGUNDO.—Cada parte soportará sus costas.

Contra esta sentencia cabe recurso de casación ante la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, el cual habrá de prepararse mediante la presentación de escrito ante este Órgano Jurisdiccional en el plazo de 10 días, a contar desde el siguiente a esta notificación.

Ref. TSJPV-112

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 27 de febrero de 2004

Recurso: Contencioso-administrativo nº 1881/2001

Ponente: Luis Javier Murgoitio Estefanía.

Artículos del Concierto:

- Art. 3
- Art. 14

Voces:

- Presión fiscal efectiva global
- Libertad de competencia empresarial
- Incentivos fiscales
- Impuesto sobre Sociedades

En la Villa de Bilbao, a veintisiete de febrero de dos mil cuatro.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso registrado con el número 1881/01 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 98, en el que se impugna la legalidad de un precepto de la NF de Álava núm. 3/2001, de 26 de febrero.

Son partes en dicho recurso: como recurrente Administración del Estado, representado Procurador y dirigido por el Abogado del Estado.

Como demandada Juntas Generales de Álava, representada por el Procurador Don Alfonso José Bartau Rojas y dirigido por el Letrado Don Enrique Chavarri Martínez y Diputación Foral de Alaba, representado por la Procuradora Doña Maria Asunción Lacha Otañes y dirigida por el Letrado Don Jesús M^a Ciganda Iriarte.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía, Magistrado de esta Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El día 14-09-01 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el Abogado del Estado actuando en nombre y representación de la Administración del Estado, interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra la legalidad de un precepto de la NF de Álava núm. 3/2001, de 26 de febrero; quedando registrado dicho recurso con el número 1881/01.

La cuantía del presente recurso fue fijada como indeterminada.

SEGUNDO.—En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por representados.

TERCERO.—En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimen los pedimentos de la actora.

CUARTO.—El procedimiento no se recibió a prueba por no interesarlo las partes ni considerarlo necesario este Tribunal.

QUINTO.—Por resolución de fecha 24-02-04 se señaló el pasado día 26-02-04 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.—En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente proceso la Administración del Estado impugna la legalidad de un precepto de la NF de Álava núm. 3/2001, de 26 de febrero, sobre modificación de determinadas disposiciones tributarias», publicada en el BOTHA núm. 32, de 16 de marzo de 2001.

El recurso se articula contra el artículo 5. Uno, apartado Sexto, que da nueva redacción al artículo 46 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2001. La Administración del Estado aprecia vulneración del orden jurídico en dos cuestiones:

a) El incremento del límite de la cuota para practicar deducciones en 5 puntos porcentuales, pasando del 40% al 45%, con lo que la diferencia frente al Estado se eleva en 10 puntos porcentuales (el límite general es del 35%, salvo en supuestos de inversiones en I+D y tecnologías que superen el 10% de la cuota, en que se eleva al 45%). Tal diferencia vulnera el art. 4.b) (mantenimiento de una presión fiscal equivalente a la existente en el resto del Estado) y 4.c) (libertad de circulación y establecimiento de personas y libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin discriminación), ambos del art. 4 de la Ley del Concierto.

b) La ampliación del plazo para aplicar las deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota de los cinco años que recogía la normativa en vigor, y que sigue teniendo el Estado como plazo general, a quince asimismo vulnera los apartados b) y c) del artículo 4 de la Ley del Concierto.

A estas pretensiones se oponen las Juntas Generales de Álava y la Diputación Foral.

Las primeras alegan que contestaron al requerimiento efectuado por la ahora demandante remitiendo el mismo a la Diputación y los Grupos Junteros. En cuanto al fondo, argumentan que el artículo 5.Uno NF 3/2001, constituye una manifestación de la competencia para regular el régimen tributario de los Territorios Históricos, que en el caso del IS es un tributo concertado de normativa autónoma, con cita de la STS de 12 de Septiembre de 1996, sin que la sola diferencia con la normativa común sea suficiente para considerar exceso competencial. Una sola diferencia normativa no origina efecto distorsionador en la asignación de recursos, y la presión fiscal a la que esa regla armonizadora del Concierto hace referencia debe ser una equivalente.

Por su parte, la Diputación Foral, se remite primero a los argumentos expuestos por las Juntas Generales. El recurso se basa en la falta de identidad de la regulación impugnada con la Ley 43/1995, por mera falta de mimetismo. Se invocan sentencias al respecto, como la STS de 19 de julio de 1991, y varias del STSJPV, como la de 30 de diciembre de 1997 en Rec. 2343/95.

SEGUNDO.—La presunta infracción de los apartados b) y c) del art. 4 de la Ley del Concierto se ha constituido en argumento recurrente de cuantas impugnaciones ha venido realizando la Administración del Estado en relación con la modificación de normas tributarias por los Territorios Históricos. Por eso, sobre esta cuestión existe una consolidada doctrina jurisprudencial.

Conviene empezar por recordar que la sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de julio de 1991, dijo al respecto que: «El ahora apelante ya afirmaba que esos límites habían sido traspasados por la Norma Foral impugnada, conclusión que extraía del hecho de comparar los beneficios tributarios que la Norma concedía, y que eran mayores que los que la legislación del Estado concede para los mismos Impuestos y para las mismas situaciones. Pero el hecho de que en unos Impuestos determinados la Norma Foral conceda bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en territorio Común. La norma contenida en el Concierto ha tenido la previsión de ser redactada en tales términos que pueda ser interpretada de varias maneras, ya que puede serlo —y así lo entiende esta Sala— en el sentido de que la presión fiscal a considerar sea la que afecta a todo un ejercicio y al conjunto de tributos o puede ser también interpretada en relación con cada Impuesto determinado o incluso con relación a un solo sujeto pasivo. A estas dos últimas interpretaciones se oponen dos argumentos: el primero que el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía, aprobado con rango de Ley Orgánica el 18 de diciembre de 1979, dice que “las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma” (...). El segundo argumento es que la norma del Concierto se refiere a “presión fiscal efectiva” y “global”, lo que está indicando que la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, no por uno solo o por varios tributos y en el presente caso solamente se examinan los beneficios de cinco de ellos, por lo que aunque se dieran datos numerarios -y no se dan- solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global. Descartada, pues, esta interpretación limitada de la norma 12 del Concierto, la única interpretación posible es comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entiende debe darse a la Norma del Concierto, con arreglo a la cual haya que juzgar la Norma Foral ahora impugnada.

Por no citar sino una de las más recientes, en nuestra sentencia de 21 de junio de 2002 referida a innovaciones en materia sancionadora, decíamos, en referencia a la expuesta opinión del TS, que (t)al criterio resulta de plena aplicación al supuesto que se enjuicia y con más intensidad si cabe desde la consideración de que dentro de un sistema tributario la materia sancionadora constituye, desde el punto de vista cuantitativo de su aportación económica, elemento menor y, aún, privado del carácter recaudatorio propio de la exacción tributaria, por integrarse en el ámbito punitivo y los fines propios de éste, la disuasión del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Y continuábamos recordando que (e)n relación con esta cuestión también ha tenido ocasión de manifestar este Tribunal, en la sentencia recaída en los autos 907/98, que el «criterio armonizador del artículo 4 b)» —artículo 4.12, Ley 12/1981, de 13 de mayo—, se relaciona ciertamente con la igualdad básica de todos ante el sistema tributario y ante el deber de contribuir, y tiende a prevenir que el régimen de Concierto Económico, (como el de Convenio, en su caso), se transforme en «privilegio territorial» prohibido por el artículo 138.2 en relación con el artículo 149.1.1 CE. En tal sentido, el Tribunal Constitucional, con motivo de examinar cuestiones relativas al régimen de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 28/1990, de 28 de diciembre —STC 116/1994, de 18 de abril, que cita la 19/1987—, ha advertido que «el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles, y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las CCAA y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas». La conclusión, presente ya en otras resoluciones anteriores como la STC 8/1986, de 21 de enero, o la STC 150/1990, de 4 de octubre, es clara; unidad «básica» dentro de la diversidad en la ordenación de los tributos, como exigencia de igualdad.

Precisamente por ello, el parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas que establece el principio de «presión fiscal global equivalente» no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos pasivos aislados en relación con un solo tributo de los que integran el sistema, que es precisamente el ámbito en el que la heterogeneidad y diversidad de regulaciones puede desenvolver su eficacia.

Si lo anteriormente expuesto integra una argumentación suficiente para rechazar el motivo impugnatorio analizado, la inexistencia de prueba o aportación de elementos de juicio por parte demandante, que permitan valorar su alegación, llevan a la conclusión de que no es posible sostener que el sistema tributario establecido en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco de cobijo a una presión fiscal global inferior a la del territorio común en los términos que se proponen.

Y, recordando una decisión anterior, continuábamos: En sentencia, recaída en los autos 3753/96, de fecha 30 de septiembre de 1999, también ha expresado esta Sala que: «La perspectiva de que el tratamiento discriminatorio deviene no tanto de diferencias nacidas de la territorialidad del tributo, sino de su aplicación segmentada según criterios predominantes de la residencia de los sujetos pasivos, lleva a afirmar que todo “punto de conexión” que no sea el de localización de la actividad provoca “discriminaciones”, entendidas estas no desde el prisma del principio genérico de igualdad —que ya hemos visto que no opera entre personas sometidas a distintos ordenamientos—, sino en un sentido más lato, economicista, y material, derivado de los postulados de orden económico justo y de la prohibición de privilegios económicos derivados de los Estatutos de Autonomía —artículos 1.1 y 138.2 CE—. Ahora bien, si en el marco comunitario europeo, el contenido del artículo 52 TCE —hoy 43—, ha podido determinar que las entidades no residentes vean vulnerado su derecho de establecimiento luego a la postre salvaguardado mediante compensaciones presupuestarias o la reforma aprobada por Ley 38/1997, de 4 de agosto, puede hacerse la afirmación de que en la legislación interna no toda diferencia de tratamiento tributario de establecimientos situados en el mismo territorio y motivado por la diferente residencia de su titular pone en cuestión el ejercicio de las competencias establecidas

por el Concierto Económico, si no es a riesgo de desdeñar la interpretación hecha por la jurisprudencia constitucional antes desarrollada —vinculante para este orden Jurisdiccional por virtud del artículo 5.1 de la LOPJ—, y la propia legitimidad de tal instrumento».

Y, más adelante, que: «Partiendo de la premisa de esa unidad económica y territorial esencial del Estado como espacio único sin fronteras interiores, no determinará consecuencia relevante alguna que los establecimientos económicos que reciben un trato diferenciado desde la norma fiscal se sitúen físicamente en el mismo ámbito autonómico o en localizaciones diferentes, y del propio modo, tampoco es decisivo que el rendimiento sujeto a gravamen que es objeto de tratamiento favorable provenga de operaciones realizadas en uno u otro marco territorial unitario, siempre que, como hemos razonado más arriba con la doctrina constitucional producida hasta la fecha, el principio del domicilio o de la residencia sea, como lo es, legitimador de la instauración del tratamiento diferente de las personas jurídicas a efectos tributarios. Se trata de un factor, eso sí, que puede magnificar o enfatizar las diferencias de trato y ponerlas en mayor dificultad de justificación desde el punto de vista intuitivo o de su mayor grafismo argumental. Pero, insistimos, en nada trastoca el fundamento de esa diversidad legítima de competencias autonómicas y de ejercicio de las mismas el hecho de que la actividad sujeta al IS común se desarrolle en Álava o en la Comunidad de La Rioja, o a la inversa, pues tanto en un caso como en otro la regulación que la hace posible puede resultar constitucional y legalmente legítima o no serlo».

En el supuesto presente debe reiterarse la expuesta doctrina, al no encontrar motivo en la demanda para suponer que las modificaciones normativas referidas anteriormente en la regulación del Impuesto de Sociedades alcancen el resultado proscrito por los apartados a y b del art. 4 de la Ley del Concierto.

TERCERO.—No se está en el caso de hacer un especial pronunciamiento sobre las costas procesales devengadas en la instancia, de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

Habida cuenta de que el objeto de este pleito es la adecuación a Derecho de una disposición de carácter general, contra esta sentencia cabe recurso de casación ordinario, conforme a lo dispuesto en el art. 86.3 LJCA.

En consideración a los anteriormente razonado, y vistas las normas citadas y las demás de general y pertinente aplicación, este Tribunal Superior de Justicia dicta el siguiente.

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la abogacía del estado contra el artículo 5.uno, apartado sexto de la Norma Foral 3/2001, de 26 de febrero, de las juntas generales de Álava, confirmando dicho precepto, sin hacer imposición de Costas.

Contra esta sentencia cabe recurso de casación ante la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, el cual habrá de prepararse mediante la presentación de escrito ante este Órgano Jurisdiccional en el plazo de 10 días, a contar desde el siguiente a esta notificación.

Ref. TSJR-1

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 27 de diciembre de 2000

Recurso: Contencioso-administrativo nº 488/1999

Ponente: José Luis Díaz Roldán.

Artículos del Concierto:

- Art. 43

Voces:

- Residencia habitual
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En Logroño, a veintisiete de diciembre de dos mil.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, compuesta por los Magistrados Ilmos. Sres. D. Valentín de la Iglesia Duarte, Presidente, D. Jesús Miguel Escanilla Pallás y D. José Luis Díaz Roldán, pronuncia, en nombre del Rey y bajo ponencia del Magistrado Ilmo. Sr. D. José Luis Díaz Roldán, la siguiente sentencia núm. 697.

Vistos los autos correspondientes al recurso contencioso-administrativo sustanciado en esta Sala bajo el número 488/1999 y tramitado con arreglo a las normas del procedimiento ordinario, a instancia de doña Mercedes R. O., representada por la Procuradora doña María Teresa Z. C. y defendida por el Letrado don Alberto U. V., siendo demandado el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Rioja, representado y defendido, a su vez, por el señor Abogado del Estado; recurso cuya cuantía es Indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Mediante escrito presentado el 29 de octubre de 1999 se interpuso ante esta Sala y a nombre de doña Mercedes R. O. recurso contencioso-administrativo contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de fecha 13 de septiembre de 1999, estimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 738/1998 y su acumulada 891/1998, interpuesta contra acuerdo del Delegado Especial de la Agencia Tributaria en La Rioja, de 9 de octubre de 1998, y por el Concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ejercicio 1993, Expediente de fraude de Ley y liquidación.

SEGUNDO.—Inicialmente admitido a trámite dicho recurso, se recabó el correspondiente expediente administrativo, recibido el cual, se confirió traslado a la parte recurrente para que formulara su demanda, como así lo hizo mediante escrito presentado el 7 de junio de 2000, exponiendo en él los hechos propios del caso y articulando los fundamentos jurídicos que reputaba aplicables al mismo, para terminar con unos pedimentos del tenor literal siguiente: «Suplico: dicte sentencia por la que:

a) Declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Económico de La Rioja de 13 de septiembre de 1999, por resultar la incompetencia territorial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de La Rioja para el expediente de inspección tributaria del que la resolución impugnada trae causa, y resultar competente la Administración Foral de Navarra.

b) Subsidiariamente, se declare la incongruencia de la resolución recurrida y, en consecuencia, la nulidad de la citada resolución en cuanto al inciso del Fallo de la misma que dice literalmente "Sin perjuicio de que la Administración pueda regularizar la situación tributaria de la reclamante siguiendo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 1999, antes citada", declarando no ser ajustado a Derecho que se proceda a ninguna nueva regularización, salvo que medie la previa declaración de lesividad y el subsiguiente recurso contencioso-administrativo».

TERCERO.—Trasladada la demanda al representante procesal de la Administración demandada, evacuó el trámite de contestación, oponiéndose a ella en los términos de hecho y de derecho que entendió oportunos, y solicitando finalmente la desestimación de la misma.

CUARTO.—No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, ni la celebración de vista o conclusiones, se señaló, para votación y fallo del asunto, el día 2 de noviembre de 2000, en que se reunió, al efecto, la Sala.

QUINTO.—En la tramitación del proceso se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por la actora se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja, de fecha 13 de septiembre de 1999, que resolvía la reclamación número 738/1998 formulada contra el acuerdo del Delegado Especial de la Agencia Tributaria en La Rioja, de fecha 9 de octubre de 1998, que examinado el expediente de Fraude de Ley incoado a la reclamante en el ámbito de las actuaciones inspectoras seguidas para la comprobación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ejercicio 1993, se elevaba la propuesta de resolución formulada a resolución definitiva declarando la existencia de Fraude de Ley a los efectos de gestión y liquidación procedentes.

Y la reclamación acumulada 891/1998 formulada contra la Liquidación dictada por la Inspectora-Jefe confirmatoria de la propuesta de Liquidación contenida en el Acta A02-70079415. La parte dispositiva de la resolución recurrida acordaba «Estimar la presente declaración, anulando los actos impugnados (acuerdo declarativo de la existencia de Fraude de Ley y Liquidación de él derivada), sin perjuicio de que la Administración pueda regularizar la situación tributaria de la reclamante siguiendo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 1999».

SEGUNDO.—El primero de los motivos opuestos por la demandante para combatir la resolución impugnada consiste en la incompetencia territorial de la Administración Estatal para las actuaciones inspectoras de las que el recurso jurisdiccional trae causa, correspondiendo la competencia a la Comunidad Foral de Navarra, toda vez que se encuentra casada con don Antonio M. B., y aunque hasta el año 1995 tenían su residencia habitual en Logroño, a partir de agosto del expresado año decidieron trasladar su domicilio en la vivienda sita en la localidad de Mendavia (Navarra), calle Vista Bella núm...

En un examen del expediente administrativo y de los documentos aportados con el escrito de demanda se aprecia que, si bien la actora no comunicó a la Administración Tributaria de La Rioja el cambio de residencia a Navarra, tal como exige el artículo 38 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que aprueba el Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra con el Estado, lo cierto es que presentó ante la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los Ejercicios 1995 y 1996, efectuada de forma conjunta con su esposo —tal y como se acredita con el documento número 6 de los acompañados al escrito de demanda—, hecho que la resolución del TEAR impugnada no daba por probado.

Resulta indudable que el cumplimiento de sus obligaciones fiscales ante la Administración Tributaria de la Hacienda Foral de Navarra equivale a la preceptiva obligación de comunicación de cambio de residencia o domicilio fiscal impuesta tanto por el precepto del convenio Económico anteriormente indicado, como por el artículo 45 de la Ley General Tributaria. Partiendo de que el domicilio fiscal de la recurrente era Mendavia (Navarra), y este domicilio determinaba la competencia del órgano actuante de la Inspección de los Tributos respecto de hechos imposables o períodos anteriores relacionados con un domicilio tributario distinto —artículo 8 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos—.

En consecuencia, radicando el domicilio de la actora dentro de la Comunidad Foral de Navarra a la fecha del inicio de las actuaciones inspectoras —septiembre de 1998— y afectando ésta a los efectos que aquí nos interesan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme a lo dispuesto en los artículos 3, 4 y 8.1 y 38.1 del Convenio, ya expresado, la competencia por razón del territorio para la inspección del referido Impuesto está atribuida a la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra.

TERCERO.—Por las razones que anteceden, procede estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

Conforme a lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa no se hace expresa imposición de costas al no apreciarse temeridad o mala fe en las partes litigantes.

Vistos los preceptos legales citados y demás generales de pertinente aplicación

FALLAMOS

Que, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora doña María Teresa Z. C., en nombre y representación de doña Mercedes R. O., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja, de fecha 13

de septiembre de 1999, debemos declarar la expresada Resolución disconforme a Derecho, anulándola y declarando la incompetencia territorial de la Administración Tributaria Estatal para la práctica de la actuación Inspectora de la que trae causa este recurso jurisdiccional.

No se hace imposición de costas.

Así, por esta nuestra sentencia —de la que se llevará literal testimonio a los autos— y definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Ref. TJCE-1

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de noviembre de 2004

Asunto: C-186/02 P y C-188/02 P

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

En los asuntos acumulados C-186/02 P y C-188/02 P,

que tienen por objeto sendos recursos de casación interpuestos, con arreglo al artículo 49 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia, los días 15 y 16 de mayo de 2002, respectivamente,

Ramondín, S.A., con domicilio social en Logroño, y **Ramondín Cápsulas, S.A.**, con domicilio social en Laguardia (Álava), representadas por el Sr. J. Lazcano-Iturburu Ayestaran, abogado, partes recurrentes en el asunto C-186/02 P,

Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava, representado por el Sr. A. Creus Carreras, la Sra. B. Uriarte Valiente y el Sr. M. Bravo-Ferrer Delgado, abogados, parte recurrente en el asunto C-188/02 P,

y en el que las otras partes en el procedimiento son:

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. F. Santaolalla Gadea y J.L. Buendía Sierra, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo, parte demandada en primera instancia,

apoyada por **Comunidad Autónoma de La Rioja**, representada por el Sr. J.M. Criado Gámez, abogado, parte coadyuvante en casación,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda), integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y el Sr. C. Gulmann (Ponente) y la Sra. N. Colneric, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. M. Múgica Arzamendi, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y, en el asunto C-188/02 P, celebrada la vista el 11 de marzo de 2004;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de mayo de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

1

Mediante sus recursos de casación, Ramondín, S.A., y Ramondín Cápsulas, S.A., así como el Territorio Histórico de Álava–Diputación Foral de Álava (en lo sucesivo, «Territorio Histórico de Álava») solicitan la anulación de la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros /Comisión (asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, Rec. p. II-1385; en lo sucesivo, «sentencia recurrida»), por la que dicho Tribunal desestimó sus recursos de anulación contra la Decisión 2000/795/CE de la Comisión, de 22 de diciembre de 1999, relativa a la ayuda estatal ejecutada por España en favor de Ramondín, S.A. y Ramondín Cápsulas, S.A. (DO L 318, p. 36; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»).

Marco jurídico

2

Según el mapa español de ayudas regionales, propuesto por la Comisión (DO 1996, C 25, p. 3), el límite máximo aplicable a éstas en el País Vasco español (en lo sucesivo, «País Vasco») es del 25 % en equivalente neto de subvención (en lo sucesivo, «ENS»).

3

El marco tributario vigente en el País Vasco se regula por el Concierto Económico, establecido por la Ley española 12/1981, de 13 de mayo, cuya última modificación la constituye la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

4

En virtud de dicha legislación, la Diputación Foral de Álava puede, bajo determinadas condiciones, regular el régimen fiscal aplicable dentro de su territorio.

5

En virtud de las facultades que le confería la referida legislación, la Diputación Foral de Álava estableció diversas ayudas fiscales, que adoptaron la forma, en particular, de un crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión (en lo sucesivo, «crédito fiscal del 45 %») y de una reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades.

El crédito fiscal del 45 %

6

La disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre, de ejecución del presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el año 1995 (*Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava* nº 5, de 13 de enero de 1995) está redactada en los siguientes términos:

«Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral de Álava, gozarán de crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava, aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse dentro de los 9 años siguientes a aquel en que se haya dictado el Acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

Este Acuerdo de la Diputación Foral de Álava fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo de la presente disposición serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones.

Igualmente la Diputación Foral de Álava determinará la duración del proceso de inversión que podrá acoger a inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones.»

7

En virtud de diversas normas forales posteriores, la validez de dicha disposición se prorrogó para los años 1996 y 1997, y el crédito fiscal del 45 % se mantuvo, con modificaciones, para los años 1998 y 1999.

La reducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades

8

El artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio (*Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava* nº 90, de 9 de agosto de 1996), dispone lo siguiente:

«1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial gozarán de una reducción de un 99 %, 75 %, 50 % y 25 %, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, obtengan bases imponibles positivas.

[...]

2. Para el disfrute de la presente reducción, los sujetos pasivos deberán cumplir los siguientes requisitos:

a)

Que inicien su actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas.

[...]

d)

Que la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente, de manera directa o indirecta, bajo otra titularidad.

e)

Que la nueva actividad empresarial se ejerza en local o establecimiento donde no se realice ninguna otra actividad por cualquier persona física o jurídica.

f)

Que realicen inversiones en activos fijos materiales en los dos primeros años de actividad por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. A estos efectos también se entenderán como inversiones en activos fijos materiales los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se comprometan a ejercitar la opción de compra.

g)

Que se generen un mínimo de 10 puestos de trabajo en los seis meses siguientes al inicio de su actividad empresarial y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla desde dicho momento y hasta el ejercicio en que venza el derecho a aplicarse la reducción en la base imponible.

[...]

i)

Que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un período mínimo de cinco años.

[...]

4. El importe mínimo de las inversiones a que se refiere la letra f) y la creación mínima de empleo a que se refiere la letra g), ambas del punto 2 anterior, serán incompatibles con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas inversiones o creación de empleo.

5. La reducción establecida en el presente artículo será solicitada a la Administración tributaria, la cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional que deberá ser adoptada por acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

[...]»

Hechos que originaron el litigio

9

Ramondín, S.A., es una sociedad constituida con arreglo al Derecho español que está especializada en la fabricación de cápsulas para precintar botellas de vino, champaña y otras bebidas de calidad. Desde 1971, está establecida en Logroño (Comunidad Autónoma de La Rioja).

10

En 1997, Ramondín, S.A., decidió trasladar sus instalaciones industriales de Logroño a Laguardia, situada en el Territorio Histórico de Álava, en el País Vasco. A tal efecto, el 15 de diciembre de 1997, Ramondín, S.A., constituyó la nueva sociedad Ramondín Cápsulas, S.A., cuyo capital es propiedad de Ramondín, S.A., en un 99,8 %. Estaba previsto que Ramondín Cápsulas, S.A., se hiciera cargo de todas las actividades de Ramondín, S.A.

11

Con arreglo al Acuerdo nº 738/1997 de la Diputación Foral de Álava, de 21 de octubre, Ramondín, S.A., obtuvo el crédito fiscal del 45 % previsto en la disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994. Ramondín Cápsulas, S.A., obtuvo también, como empresa de nueva creación, la reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades prevista en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996.

12

Mediante escrito de 2 de octubre de 1997, el Presidente de la Comunidad Autónoma de La Rioja presentó una denuncia ante la Comisión de las Comunidades Europeas referida a las presuntas ayudas de Estado concedidas a Ramondín, S.A., con motivo del traslado de sus actividades al País Vasco.

13

Mediante escrito de 30 de abril de 1999 (DO C 194, p. 18), la Comisión notificó a las autoridades españolas su decisión de incoar el procedimiento previsto en el artículo 93, apartado 2, del Tratado CE (actualmente artículo 88 CE, apartado 2), respecto a las ayudas fiscales concedidas a Ramondín, S.A., y a Ramondín Cápsulas, S.A., por las autoridades vascas.

14

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

15

En el artículo 2, letra a), de esta Decisión, la reducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades concedida a Ramondín Cápsulas, S.A., es calificada de ayuda de Estado incompatible con el mercado común. En el artículo 2, letra b), de la misma Decisión, el crédito fiscal del 45 % concedido a Ramondín, S.A., también es calificado de ayuda de Estado incompatible con el mercado común respecto de la parte de la ayuda que, en aplicación de las normas sobre acumulación de ayudas, exceda el límite máximo del 25 % ENS para las ayudas de finalidad regional en el País Vasco.

16

En el artículo 3 de la Decisión impugnada, la Comisión ordena al Reino de España que adopte todas las medidas necesarias para retirar los beneficios derivados de las ayudas controvertidas y, en su caso, que las recupere de los beneficiarios.

Recursos interpuestos ante el Tribunal de Primera Instancia y sentencia recurrida

17

Mediante escritos presentados en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia los días 19 y 26 de abril de 2000, respectivamente, el Territorio Histórico de Álava (asunto T-92/00) así como Ramondín, S.A., y Ramondín Cápsulas, S.A. (en lo sucesivo, conjuntamente, «Ramondín») (asunto T-103/00), interpusieron recurso de anulación contra la Comisión.

18

Las partes demandantes solicitaban la anulación de la Decisión impugnada, en la medida en que declara incompatibles con el mercado común las medidas fiscales controvertidas previstas en las Normas Forales de Álava 22/1994 y 24/1996 y requiere

al Estado español a que se recupere el importe de las ayudas correspondientes a dichas medidas.

19

Mediante auto de 5 de junio de 2001, se acumularon ambos asuntos a efectos de la fase oral y de la sentencia.

20

Mediante la sentencia recurrida, el Tribunal de Primera Instancia:

- desestimó los recursos;
- condenó en costas a las partes recurrentes.

Los recursos de casación

21

Mediante autos dictados el 6 de marzo de 2003 en cada uno de los asuntos C-186/02 P y C-188/02 P, el Presidente del Tribunal de Justicia:

- admitió la intervención de la Comunidad Autónoma de La Rioja en apoyo de las pretensiones de la Comisión;
- desestimó las demandas de intervención del Gobierno Foral de Navarra en apoyo de las pretensiones de las partes recurrentes.

22

Ramondín solicita al Tribunal de Justicia que:

- Anule la sentencia recurrida.
- Anule la Decisión impugnada en la medida en que declara incompatibles con el mercado común las ayudas fiscales previstas en las Normas Forales 22/1994 y 24/1996 y requiere al Estado español a recuperarlas.
- Condene en costas a la Comisión.

23

El Territorio Histórico de Álava solicita al Tribunal de Justicia que:

- Anule la sentencia impugnada.
- Pronunciándose él mismo sobre el litigio, anule la Decisión impugnada en la medida en que se refiere al crédito fiscal del 45 % y a la reducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades.
- Con carácter subsidiario, devuelva el asunto al Tribunal de Primera Instancia.
- Condene a la Comisión al pago de las costas del procedimiento de primera instancia y del procedimiento de casación.

24

Tras desistir, en la fase oral del procedimiento, de una excepción de inadmisibilidad propuesta contra el recurso de casación del Territorio Histórico de Álava, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia en ambos asuntos, C-186/02 P y C-188/02 P, que:

- Desestime los recursos de casación.

— Condene en costas a las partes recurrentes.

25

Tanto en el asunto C-186/02 P como en el asunto C-188/02 P, la Comunidad Autónoma de La Rioja solicita al Tribunal de Justicia, en apoyo de la Comisión, que:

— Desestime los recursos de casación.

— Condene en costas a las partes recurrentes.

Motivos de anulación de la sentencia recurrida

26

En su escrito de interposición de recurso, Ramondín formula cuatro motivos de anulación de la sentencia recurrida:

— falta de legitimación de la Comunidad Autónoma de La Rioja para presentar una denuncia ante la Comisión;

— calificación errónea de las medidas fiscales controvertidas como ayudas de Estado incompatibles con el mercado común;

— error de Derecho del Tribunal de Primera Instancia, al no haber reconocido la existencia de la desviación de poder de la Comisión, y

— error de Derecho del Tribunal de Primera Instancia, al no haber reconocido la existencia de la violación del principio de igualdad de trato.

27

Mediante escrito presentado el 18 de febrero de 2004, Ramondín comunicó al Tribunal de Justicia que mantenía el motivo basado en la existencia de desviación de poder y el basado en la falta de motivación de la sentencia recurrida sobre este punto y que desistía de los demás motivos.

28

En su escrito de interposición de recurso, el Territorio Histórico de Álava formula seis motivos de anulación de la sentencia recurrida:

— calificación errónea de las medidas fiscales controvertidas como ayudas de Estado incompatibles con el mercado común;

— falta de motivación de la sentencia recurrida sobre este punto;

— error de Derecho del Tribunal de Primera Instancia, al considerar que las medidas controvertidas no eran ayudas existentes;

— falta de motivación de la sentencia recurrida sobre este punto;

— error de Derecho del Tribunal de Primera Instancia, al no haber reconocido la existencia de la desviación de poder de la Comisión, y

— falta de motivación de la sentencia recurrida sobre este punto.

29

Mediante escrito presentado el 20 de febrero de 2004, comunicó al Tribunal de Justicia que:

— mantenía parcialmente los motivos primero y segundo, basados, respectivamente, en la calificación errónea de las medidas fiscales controvertidas como ayudas de Estado incompatibles con el mercado común y en la falta de motivación de la sentencia recurrida sobre este punto;

— mantenía sus motivos quinto y sexto, basados, respectivamente, en la existencia de desviación de poder y en la falta de motivación de la sentencia recurrida sobre este punto, y

— desistía de los demás motivos.

Sobre los recursos de casación

30

Habiendo oído a las partes y a la Abogado General a este respecto, procede acumular, por razón de conexidad, los presentes asuntos a efectos de la sentencia, con arreglo al artículo 43 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

Sobre los motivos basados en el error de Derecho cometido por el Tribunal de Primera Instancia al no haber reconocido la existencia de desviación de poder, por una parte, y en la falta de motivación de la sentencia impugnada sobre este punto, por otra

Alegaciones de las partes

31

Ramondín reprocha al Tribunal de Primera Instancia haber desestimado en los apartados 82 a 88 de la sentencia recurrida su motivo basado en que la Comisión había incurrido en desviación de poder. A su juicio, ésta utilizó sus facultades en el marco de los procedimientos en materia de ayudas de Estado, ámbito en el que dispone de competencia exclusiva y amplias facultades, para efectuar una armonización fiscal. Ahora bien, según Ramondín, tal armonización está sujeta, en realidad, al procedimiento previsto en los artículos 101 del Tratado CE (actualmente artículo 96 CE, tras su modificación) y 102 del Tratado CE (actualmente artículo 97 CE), para el que es competente el Consejo de la Unión Europea.

32

Ramondín añade que la Comisión empezó por pequeñas comunidades o países pequeños con poca capacidad de decisión y actuación ante las dificultades que encontraba en materia de armonización fiscal por la oposición de los Estados poderosos a perder competencias.

33

Según Ramondín, dado que el único elemento objetivo evaluable en el presente caso es que no existe denuncia de ningún competidor, se ha de suponer que los fines perseguidos son distintos de los alegados. Ramondín llega pues a la conclusión de que el procedimiento está viciado desde su origen.

34

El Territorio Histórico de Álava considera que el Tribunal de Primera Instancia debió constatar la existencia de desviación de poder. Se pregunta cuáles fueron las razones que llevaron a la Comisión a incoar tantos procedimientos contra las Normas Forales del País Vasco y por qué motivo se eliminaron una serie de medidas fiscales de la lista

elaborada por el grupo «Primarolo», formado en el seno del Consejo para detectar posibles medidas fiscales cuya eliminación era necesaria en aras de la armonización fiscal, para perseguirlas posteriormente por la vía del procedimiento en materia de ayudas de Estado.

35

A su juicio, la reticencia de varios Estados miembros hace que no sea posible lograr el necesario acuerdo en el seno del Consejo por lo que respecta a una armonización fiscal. Por ello, prosigue, la Comisión ha elegido la vía más rápida y sencilla del procedimiento de ayudas de Estado.

36

El Territorio Histórico de Álava reprocha asimismo al Tribunal de Primera Instancia una falta de motivación por lo que respecta al motivo basado en la desviación de poder. En su opinión, el Tribunal de Primera Instancia dio una respuesta bastante superficial, al no haber entrado a debatir las razones que llevaron a la Comisión a incoar tantos procedimientos contra las Normas Forales del País Vasco, ni el motivo por el que eliminó una serie de medidas fiscales de la lista elaborada por el grupo Primarolo, para perseguirlas por la vía del procedimiento en materia de ayudas de Estado.

37

La Comisión, en respuesta a las alegaciones de Ramondín, considera que el Tribunal de Primera Instancia puso de relieve acertadamente, en los apartados 82 a 87 de la sentencia recurrida, que no se daban los requisitos que la jurisprudencia comunitaria exige para apreciar la existencia de desviación de poder. En el presente caso, añade, la imputación de desviación de poder se basa en una apreciación subjetiva, por parte de Ramondín, de la conducta de la Comisión que no tiene ningún elemento objetivo que la sustente. Se basa, por lo tanto, no en indicios pertinentes, como requiere la jurisprudencia, sino en afirmaciones puramente subjetivas sobre las supuestas intenciones de la Comisión.

38

La Comisión afirma que, en su motivo, Ramondín se limita, en realidad, a reiterar su interpretación enormemente restrictiva del concepto de ayuda y del elemento de la selectividad. La supuesta desviación de poder consiste únicamente en una interpretación del concepto de ayuda distinta de la preconizada por Ramondín.

39

En respuesta a las alegaciones del Territorio Histórico de Álava, la Comisión sostiene que el motivo basado en la existencia de desviación de poder no fue formulado ante el Tribunal de Primera Instancia por esta parte recurrente. Por consiguiente, este motivo es, en su opinión, manifiestamente inadmisibile. En cualquier caso, considera que es infundado por las mismas razones con las que se opone a las alegaciones de Ramondín. Por último, la Comisión sostiene que la motivación del Tribunal de Primera Instancia en la sentencia recurrida era suficiente para desestimar el motivo invocado.

40

La Comunidad Autónoma de La Rioja afirma que el Territorio Histórico de Álava carece de legitimación para formular el motivo basado en la existencia de desviación de poder, ya que no lo había invocado ante el Tribunal de Primera Instancia.

41

Considera que, en cualquier caso, Ramondín no aporta ningún indicio objetivo, pertinente y concordante del que quepa inferir que el objetivo perseguido por la Comisión con la adopción de la Decisión controvertida fuera obtener la armonización fiscal.

Apreciación del Tribunal de Justicia

42

En contra de lo afirmado por la Comisión y la Comunidad Autónoma de La Rioja, el Territorio Histórico de Álava ya formuló en su demanda ante el Tribunal de Primera Instancia, en los apartados 71 y siguientes, un motivo basado en que la Comisión había incurrido en desviación de poder.

43

Este motivo fue examinado, en relación con Ramondín y con el Territorio Histórico de Álava, en los apartados 82 a 88 de la sentencia recurrida.

44

El Tribunal de Primera Instancia recordó certeramente que un acto sólo adolece de desviación de poder cuando existen indicios objetivos, pertinentes y concordantes de que dicho acto ha sido adoptado con el fin exclusivo o, al menos, determinante de alcanzar fines distintos de los alegados (véase, en particular, la sentencia de 22 de noviembre de 2001, Países Bajos/Consejo, C-110/97, Rec. p. I-8763, apartado 137 y la jurisprudencia allí citada).

45

En los apartados 85 a 87, el Tribunal de Primera Instancia analizó y evaluó las alegaciones y argumentos de las partes recurrentes. Estimó que no aportaban ningún indicio objetivo que permitiera concluir que el verdadero objetivo perseguido por la Comisión con la adopción de la Decisión impugnada era obtener la armonización fiscal.

46

A tal efecto, el Tribunal de Primera Instancia efectuó una apreciación de los hechos, lo que, salvo en caso de desnaturalización de los elementos de prueba aportados ante él, no constituye una cuestión de Derecho sujeta, como tal, al control del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 21 de junio de 2001, Moccia Irme y otros/Comisión, asuntos acumulados C-280/99 P a C-282/99 P, Rec. p. I-4717, apartado 78, y de 15 de octubre de 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij y otros/Comisión, asuntos acumulados C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P a C-252/99 P y C-254/99 P, Rec. p. I-8375, apartado 285).

47

Las partes recurrentes se limitan a cuestionar esta apreciación de los hechos por medio de aseveraciones. No presentan ningún indicio de que el Tribunal de Primera Instancia desnaturalizase las pruebas aportadas ante él. En cualquier caso, no cabe alegar que de la inexistencia de denuncias de empresas competidoras el Tribunal de Primera Instancia debió deducir que los fines perseguidos por la Comisión eran distintos de los alegados. La mera inexistencia de denuncias de esta índole no permite inferir tal suposición.

48

De lo anterior resulta que procede desestimar el motivo basado en la existencia de desviación de poder.

49

Por lo que se refiere al motivo basado en la falta de motivación de la sentencia recurrida sobre este punto, debe señalarse que Ramondín no lo ha invocado en su recurso de casación.

50

Al indicar en su escrito presentado el 18 de febrero de 2004 que mantenía su motivo basado en la falta de motivación de la sentencia recurrida sobre el motivo basado en la existencia de desviación de poder, Ramondín invoca, en realidad, un motivo nuevo. Este motivo es inadmisibile con arreglo a los artículos 42, apartado 2, y 118 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

51

En lo que atañe al Territorio Histórico de Álava, que sí ha formulado un motivo basado en la falta de motivación de la sentencia recurrida y lo ha mantenido en su escrito presentado el 20 de febrero de 2004, debe señalarse que en esta sentencia se afirma lo siguiente:

— en el apartado 85, que toda la argumentación de las partes recurrentes se basaba en especulaciones en torno a posibles motivos subyacentes en la Decisión impugnada y que dichas partes ni siquiera demostraban la existencia de ningún tipo de armonización de hecho que hubiera sido realizada a nivel comunitario por la Decisión impugnada;

— en el apartado 86, que el Territorio Histórico de Álava se remitía a los asuntos en los que recayó el auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 16 de febrero de 2000, Juntas Generales de Guipúzcoa y otros (asuntos acumulados C-400/97 a C-402/97, Rec. p. I-1073), y en los que, según dicha parte demandante, la Comisión puso en tela de juicio la capacidad normativa de las autoridades vascas en materia fiscal, por considerar que las Normas Forales constituyen ayudas de Estado al aplicarse con carácter exclusivo en una determinada zona de un Estado miembro;

— en el apartado 87, que debía desestimarse esta alegación, ya que la Comisión no se basó, en la Decisión impugnada, en el criterio de la selectividad regional para demostrar que los beneficios fiscales concedidos a Ramondín son ayudas de Estado comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 92 del Tratado CE (actualmente 87 CE, tras su modificación).

52

Esta motivación resulta suficiente habida cuenta de la argumentación presentada ante el Tribunal de Primera Instancia en la demanda y en la réplica, argumentación que no contenía referencia alguna a la supresión de una serie de medidas fiscales de una lista elaborada por un grupo creado en el seno del Consejo.

53

De lo anterior se desprende que procede desestimar el motivo que el Territorio Histórico de Álava basa en la falta de motivación de la sentencia recurrida

Sobre los motivos del Territorio Histórico de Álava basados, por una parte, en la calificación errónea de las medidas fiscales controvertidas como ayudas de Estado incompatibles con el mercado común y, por otra, en la falta de motivación de la sentencia recurrida sobre este punto

Alegaciones de las partes

54

El Territorio Histórico de Álava sostuvo ante el Tribunal de Primera Instancia que la Comisión había infringido el artículo 92 del Tratado al considerar como ayudas de Estado incompatibles con el mercado común el crédito fiscal del 45 % y la reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades debido a que las Normas Forales 22/1994 y 24/1996 constituían medidas específicas que favorecían a «determinadas empresas». Alegó que, en cualquier caso, el carácter selectivo de estas medidas estaba justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal.

55

El Territorio Histórico de Álava imputa al Tribunal de Primera Instancia haber desestimado esta argumentación en los apartados 23 a 65 de la sentencia recurrida, cometiendo de este modo un error de Derecho en la aplicación del artículo 92 del Tratado.

56

En su escrito presentado el 20 de febrero de 2004, el Territorio Histórico de Álava comunica que mantiene su motivo de anulación, pero en un estadio previo al de la calificación de las medidas fiscales controvertidas como ayudas de Estado. Según afirma, en el procedimiento de primera instancia sostuvo que dichas medidas estaban excluidas del ámbito de aplicación del artículo 92 del Tratado, ya que estaban justificadas por tratarse de medidas fiscales para cumplir un objetivo de política económica. Afirma que el Tribunal de Primera Instancia consideró que ello no las privaba de su calificación como ayudas incompatibles con el Tratado. En opinión del Territorio Histórico de Álava, esta conclusión no es correcta, porque no se sitúa en el lugar adecuado del proceso interpretativo. En realidad, continúa, antes de examinar su calificación de ayudas de Estado, se debió considerar que las medidas fiscales adoptadas antes de las conclusiones del Consejo Ecofin de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal (DO 1998, C 2, p. 1) y de la Comunicación de 10 de diciembre de 1998 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384, p. 3) estaban excluidas del control de las ayudas de Estado. Así, dado que dichas medidas se encuadraban en la política industrial aplicada por el Estado miembro de que se trata, estaban excluidas *ab initio* del ámbito de aplicación del artículo 92 del Tratado.

57

En el mismo escrito, el Territorio Histórico de Álava añade que mantiene asimismo su motivo basado en la falta de motivación de la sentencia recurrida en relación con la cuestión jurídica suscitada.

58

La Comisión considera que el motivo basado en la calificación errónea de las medidas fiscales controvertidas como ayudas de Estado incompatibles con el mercado común, en los términos en que este motivo ha sido mantenido, sigue requiriendo, a pesar de la modificación de su presentación, que el Tribunal de Justicia aborde la cuestión del carácter de ayuda de dichas medidas. Alega que en el análisis del artículo 92 del Tratado no hay ningún estadio previo al debate sobre la calificación de ayuda de Estado, puesto que la naturaleza fiscal de una medida es irrelevante para decidir si es o no una ayuda. Añade que las conclusiones del Consejo Ecofin de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal y el Código de conducta anexo no podían modificar el reparto de

competencias establecido en el Tratado. Por consiguiente, al negar la competencia de la Comisión, el Territorio Histórico de Álava sigue poniendo en duda la calificación como ayudas de Estado de las medidas fiscales controvertidas.

59

La Comunidad Autónoma de La Rioja considera que el Territorio Histórico de Álava mantiene, en realidad, que las medidas fiscales controvertidas no son ayudas de Estado, si bien formula nuevas razones en apoyo de su tesis. Llega a la conclusión de que el Tribunal de Justicia no debe excluir el examen de dichas medidas a la luz del artículo 92 del Tratado.

Apreciación del Tribunal de Justicia

60

Es preciso recordar que permitir que una de las partes invoque por primera vez ante el Tribunal de Justicia un motivo que no haya invocado ante el Tribunal de Primera Instancia equivaldría a permitirle plantear al Tribunal de Justicia, cuya competencia en materia de recursos de casación es limitada, un litigio más extenso que aquel del que conoció el Tribunal de Primera Instancia. En el marco de un recurso de casación, la competencia del Tribunal de Justicia está limitada a la apreciación de la solución jurídica que se haya dado a los motivos objeto de debate ante los jueces de primera instancia (véanse, en particular, las sentencias de 1 de junio de 1994, Comisión/Brazzelli Lualdi y otros, C-136/92 P, Rec. p. I-1981, apartado 59; de 28 de mayo de 1998, Deere/Comisión, C-7/95 P, Rec. p. I-3111, apartado 62, y de 10 de abril de 2003, Hendrickx/Cedefop, C-217/01 P, Rec. p. I-3701, apartado 37).

61

En el presente caso, el Territorio Histórico de Álava no alegó en primera instancia que:

— las medidas fiscales controvertidas estén excluidas, como tales, del ámbito de aplicación del Derecho en materia de ayudas de Estado;

— el artículo 92 del Tratado sólo comenzase a aplicarse a las disposiciones de Derecho tributario a partir de las conclusiones del Consejo Ecofin de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal y la Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

62

En realidad, el Territorio Histórico de Álava se refirió a los objetivos de política económica de la medida de reducción de la base imponible en el marco del debate sobre la selectividad de ésta, es decir, en el estadio del debate relativo a la calificación de dicha medida como ayuda de Estado incompatible con el mercado común a efectos del artículo 92 del Tratado.

63

El Tribunal de Primera Instancia examinó la argumentación a este respecto en el apartado 51 de la sentencia recurrida.

64

La alegación formulada ante el Tribunal de Justicia en el marco del presente recurso de casación, con la que, en esencia, se afirma que la medida fiscal controvertida estaba excluida *ab initio* —en un estadio anterior del razonamiento jurídico— del ámbito de

aplicación del artículo 92 del Tratado y, por ende, del control de la Comisión, constituye, por tanto, un motivo presentado por primera vez en el marco del recurso de casación.

65

Procede declarar la inadmisibilidad tanto de este nuevo motivo como del basado en la falta de motivación de la sentencia recurrida sobre este punto, ya que el segundo motivo está indisociablemente unido al primero.

66

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede desestimar los recursos de casación.

Costas

67

A tenor del artículo 122, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia decidirá sobre las costas cuando el recurso de casación sea infundado.

68

Con arreglo al artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, aplicable al recurso de casación en virtud del artículo 118 del mismo Reglamento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber sido desestimados los motivos formulados por las partes recurrentes, procede condenarlas a cargar, además de con sus propias costas, con las de la Comisión y la Comunidad Autónoma de La Rioja, de conformidad con lo solicitado por éstas.

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

- 1) Acumular los asuntos C-186/02 P y C-188/02 P a efectos de la sentencia.
- 2) Desestimar los recursos de casación.
- 3) Las partes demandantes cargarán, además de con sus propias costas, con las de la Comisión de las Comunidades Europeas y la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Ref. TPICE-1

Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 6 de marzo de 2002

Asunto: T-92/00 y T-103/00

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

En los asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00,

Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava, representado por los Sres. A. Creus Carreras y B. Uriarte Valiente, abogados, parte demandante en el asunto T-92/00, Ramondín, S.A., con domicilio social en Logroño (España), Ramondín Cápsulas, S.A., con domicilio social en Laguardia (España), representadas por el Sr. J. Lazcano-Iturburu, abogado, partes demandantes en el asunto T-103/00,

contra

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. F. Santaolalla, G. Rozet y G. Valero Jordana, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo, parte demandada,

que tiene por objeto un recurso de anulación de la Decisión 2000/795/CE de la Comisión, de 22 de diciembre de 1999, relativa a la ayuda estatal ejecutada por España en favor de Ramondín, S.A., y Ramondín Cápsulas, S.A. (DO 2000, L 318, p. 36),

EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (Sala Tercera ampliada), integrado por los Sres. J. Azizi, Presidente, y K. Lenaerts, la Sra. V. Tiili y los Sres. R.M. Moura Ramos y M. Jaeger, Jueces;

Secretario: Sr. J. Plingers, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de junio de 2001; dicta la siguiente

SENTENCIA

Marco jurídico

Intensidad de ayuda máxima admitida en el País Vasco

1.

Según el mapa español de ayudas regionales, propuesto por la Comisión (DO 1996, C 25, p. 3), el límite máximo aplicable a éstas en el País Vasco es del 25 % en equivalente neto de subvención (en lo sucesivo, «ENS»).

Beneficios fiscales vigentes en el Territorio Histórico de Álava

2.

El marco tributario vigente en el País Vasco se regula por el Concierto Económico, establecido por la Ley española 12/1981, de 13 de mayo, cuya última modificación la constituye la Ley 38/1997, de 4 de agosto. En virtud de dicha legislación, la Diputación Foral de Álava puede, bajo determinadas condiciones, regular el régimen fiscal aplicable dentro de su territorio.

3.

En virtud de las facultades que le confería la referida legislación, la Diputación Foral de Álava estableció diversas ayudas fiscales, que adoptaron la forma, en particular, de un crédito fiscal del 45 % y de una reducción en la base imponible del impuesto de sociedades.

Crédito fiscal del 45 %

4.

La disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre, de ejecución del presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el año 1995 [*Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava* (en lo sucesivo, «BOTH A») n. 5, de 13 de enero de 1995] está redactada en los siguientes términos:

«Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral de Álava, gozarán de crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava, aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse dentro de los 9 años siguientes a aquel en que se haya dictado el Acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

Este Acuerdo de la Diputación Foral de Álava fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo de la presente disposición serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones.

Igualmente la Diputación Foral de Álava determinará la duración del proceso de inversión que podrá acoger a inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones.»

5.

La validez de dicha disposición se prorrogó, para el año 1996, mediante la quinta disposición adicional de la Norma Foral 33/1995, de 20 de diciembre (BOTH A n. 4, de 10 de enero de 1996), en su versión modificada por el apartado 2.11 de la disposición derogatoria única de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio (BOTH A n. 90, de 9 de agosto de 1996). Para el año 1997, la medida fiscal se prorrogó mediante la séptima disposición adicional de la Norma Foral 31/1996, de 18 de diciembre (BOTH A n. 148,

de 30 de diciembre de 1996). El crédito fiscal del 45 % del importe de las inversiones se mantuvo, con modificaciones, para los años 1998 y 1999, en virtud de la undécima disposición adicional de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre (BOTH A n. 150, de 31 de diciembre de 1997), y en virtud de la séptima disposición adicional de la Norma Foral 36/1998, de 17 de diciembre (BOTH A n. 149, de 30 de diciembre de 1998) respectivamente.

Reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades

6.

El artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, citada en el apartado precedente, dispone lo siguiente:

«1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial gozarán de una reducción de un 99 %, 75 %, 50 % y 25 %, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, obtengan bases imponibles positivas.

[...]

2. Para el disfrute de la presente reducción, los sujetos pasivos deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Que inicien su actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas.

b) [...].

c) [...].

d) Que la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente, de manera directa o indirecta, bajo otra titularidad.

e) Que la nueva actividad empresarial se ejerza en local o establecimiento donde no se realice ninguna otra actividad por cualquier persona física o jurídica.

f) Que realicen inversiones en activos fijos materiales en los dos primeros años de actividad por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. A estos efectos también se entenderán como inversiones en activos fijos materiales los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se comprometan a ejercitar la opción de compra.

g) Que se generen un mínimo de 10 puestos de trabajo en los seis meses siguientes al inicio de su actividad empresarial y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla desde dicho momento y hasta el ejercicio en que venza el derecho a aplicarse la reducción en la base imponible.

h) [...].

i) Que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un período mínimo de cinco años.

3. [...]

4. El importe mínimo de las inversiones a que se refiere la letra f) y la creación mínima de empleo a que se refiere la letra g), ambas del punto 2 anterior, serán incompatibles

con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas inversiones o creación de empleo.

5. La reducción establecida en el presente artículo será solicitada a la Administración tributaria, la cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional que deberá ser adoptada por acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

[...]»

Hechos que originaron el litigio

7.

Ramondín, S.A., es una sociedad constituida con arreglo al Derecho español que está especializada en la fabricación de cápsulas para precintar botellas de vino, champaña y otras bebidas de calidad. Desde 1971, está establecida en Logroño (Comunidad Autónoma de La Rioja).

8.

En 1997, Ramondín decidió trasladar sus instalaciones industriales de Logroño a Laguardia, situada en el Territorio Histórico de Álava, en el País Vasco. A tal efecto, el 15 de diciembre de 1997, Ramondín constituyó la nueva sociedad Ramondín Cápsulas, S.A., cuyo capital es propiedad de Ramondín en un 99,8 %. Está previsto que Ramondín Cápsulas se haga cargo de todas las actividades de Ramondín.

9.

Con arreglo al Acuerdo n. 738/1997 de la Diputación Foral de Álava, de 21 de octubre, Ramondín obtuvo el crédito fiscal del 45 % mencionado en los apartados 4 y 5. Ramondín Cápsulas obtuvo también, como empresa de nueva creación, la reducción en la base imponible mencionada en el apartado 6.

Procedimiento administrativo

10.

Mediante escrito de 2 de octubre de 1997, el Presidente de la Comunidad Autónoma de La Rioja presentó una denuncia ante la Comisión referida a las presuntas ayudas de Estado concedidas a Ramondín con motivo del traslado de sus actividades al País Vasco.

11.

Mediante escrito de 30 de abril de 1999, la Comisión notificó a las autoridades españolas su decisión de incoar el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, respecto a las ayudas fiscales concedidas a Ramondín por las autoridades vascas (DO C 194, p. 18). La Comisión requirió en el mismo escrito a España para que aportara determinada información y para que suspendiese el pago de las ayudas fiscales ya concedidas a Ramondín.

12.

El 22 de diciembre de 1999, la Comisión adoptó la Decisión 2000/795/CE, relativa a la ayuda estatal ejecutada por España en favor de Ramondín, S.A., y Ramondín Cápsulas, S.A. (DO 2000, L 318, p. 36; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»).

13.

La parte dispositiva de la Decisión impugnada es del siguiente tenor:

«Artículo 1

1. La ayuda estatal ejecutada por España en favor de Ramondín SA y consistente en la concesión de un crédito fiscal en favor de Ramondín SA por un importe correspondiente al 45 % del coste de la inversión determinada por la Diputación Foral de Álava en su Acuerdo n. 738/1997 de 21 de octubre de 1997 es compatible con el mercado común respecto de la parte de la ayuda que, en aplicación de las normas sobre acumulación de ayudas, no exceda el límite máximo del 25 % ENS para las ayudas de finalidad regional en el País Vasco.

2. España presentará informes anuales durante todo el período en que el crédito fiscal esté en vigor, con el fin de permitir a la Comisión comprobar que la ayuda a Ramondín SA se concede en cumplimiento de las normas sobre acumulación y no excede el límite máximo de 25 % ENS para las ayudas de finalidad regional en el País Vasco.

Artículo 2

Son incompatibles con el mercado común las ayudas estatales ejecutadas por España:

a) en favor de Ramondín Cápsulas SA y consistente en la reducción de la base imponible para las empresas de nueva creación, contemplada en el artículo 26 de la Norma Foral n. 24/1996 de 5 de julio;

b) en favor de Ramondín SA y consistente en la concesión un crédito fiscal en favor de Ramondín SA por un importe correspondiente al 45 % del coste de la inversión determinada por la Diputación Foral de Álava en su Acuerdo n. 738/1997 de 21 de octubre de 1997, respecto de la parte de la ayuda que, en aplicación de las normas sobre acumulación de ayudas, exceda el límite máximo del 25 % ENS para las ayudas de finalidad regional en el País Vasco.

Artículo 3

1. España adoptará todas las medidas necesarias para retirar los beneficios derivados de las ayudas contempladas en el artículo 2, que han sido puestas ilegalmente a disposición de los beneficiarios, y, en su caso, para recuperarlas de éstos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión. La ayuda recuperable devengará intereses desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación. Los intereses se calcularán sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención en el marco de las ayudas regionales.

Artículo 4

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.»

Procedimiento y pretensiones de las partes

14.

Mediante escritos presentados en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia los días 19 y 26 de abril de 2000, respectivamente, las partes demandantes en los asuntos T-92/00 y T-103/00 interpusieron los presentes recursos de anulación de la Decisión impugnada.

15.

Mediante auto de 5 de junio de 2001, se acumularon los asuntos T-92/00 y T-103/00 a efectos de la fase oral y de la sentencia.

16.

Visto el informe del Juez Ponente, el Tribunal de Primera Instancia decidió iniciar la fase oral.

17.

En la vista celebrada el 26 de junio de 2001, se oyeron los informes orales de las partes, así como sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Primera Instancia.

18.

La parte demandante en el asunto T-92/00 solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare que el presente recurso es admisible y fundado.

—Declare la nulidad de la Decisión impugnada, en la medida en que declara incompatibles con el mercado común las medidas fiscales previstas en las Normas Forales de Álava 22/1994 y 24/1996 y requiere al Estado español a recuperarlas.

—Condene en costas a la Comisión.

19.

Las partes demandantes en el asunto T-103/00 solicitan al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare la nulidad de la Decisión impugnada, en la medida en que declara incompatibles con el mercado común las medidas fiscales previstas en las Normas Forales de Álava 22/1994 y 24/1996 y requiere al Estado español a recuperarlas.

—Condene en costas a la Comisión.

20.

En los asuntos T-92/00 y T-103/00, la Comisión solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Desestime los recursos.

—Condene en costas a las partes demandantes.

Fundamentos de Derecho

21.

Las partes demandantes invocan cuatro motivos en apoyo de sus recursos. El primer motivo está basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1. El segundo motivo se basa en una desviación de poder. El tercer motivo se basa en la violación del principio de igualdad de trato y el cuarto en la infracción del artículo 253 CE.

Primer motivo: infracción del artículo 87 CE, apartado 1

22.

Este motivo consta de cuatro partes. Las dos primeras partes están basadas en el supuesto carácter general de las medidas fiscales relativas, por un lado, al crédito fiscal y, por otro, a la reducción en la base imponible. La tercera parte se basa en la apreciación errónea de la excepción basada en la naturaleza y la economía del sistema fiscal. La cuarta parte se basa en la inexistencia de distorsión de la competencia y de perjuicio de los intercambios intracomunitarios.

Sobre la primera parte, basada en el supuesto carácter general de la medida fiscal por la que se establece el crédito fiscal

23.

Debe recordarse que para que una medida pueda ser calificada de ayuda de Estado, el artículo 87 CE, apartado 1, exige que favorezca a «determinadas empresas o producciones». La especificidad o selectividad de una medida constituye, pues, una de las características del concepto de ayuda de Estado (sentencias del Tribunal de Justicia de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade*, C-200/97, Rec. p. I-7907, apartado 40, y del Tribunal de Primera Instancia, de 29 de septiembre de 2000, *CETM/Comisión*, T-55/99, Rec. p. II-3207, apartado 39).

24.

Pues bien, en la Decisión impugnada (punto VII.3.1), la Comisión explica que el carácter específico de la Norma Foral 22/1994, por la que se establece un crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión, resulta de cuatro elementos, a saber, el poder discrecional del que dispone la Diputación Foral «para determinar qué inversiones en inmovilizado material, por importe superior a 2.500 millones de pesetas españolas, podían disfrutar del crédito fiscal, para decidir a qué parte de las inversiones podía aplicarse la reducción del 45 % y para establecer los plazos y límites máximos aplicables en cada caso» (considerandos 79 a 87); el importe mínimo de inversión (2.500 millones de pesetas) que limita de hecho la aplicabilidad del crédito fiscal a los grandes inversores sin que esta limitación esté justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal objeto de excepción (considerandos 88 a 97); el carácter temporal del crédito fiscal, que deja «a la merced de las autoridades su concesión a determinadas empresas» (considerandos 98 a 101) y el «paralelismo total entre [la] medida [fiscal] y el régimen [de ayudas regionales] Ekimen, tanto en lo que se refiere a los objetivos respectivos (la financiación de nuevas inversiones) como al ámbito geográfico (autonómico en un caso, provincial en el otro)» (considerandos 102 a 104).

25.

Procede, pues, examinar, a la luz de las alegaciones formuladas por las partes demandantes, si los elementos expuestos por la Comisión en la Decisión impugnada permiten llegar a la conclusión de que el crédito fiscal establecido por la Norma Foral 22/1994 constituye una medida específica que favorece a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

26.

Las partes demandantes alegan, en primer lugar, que la Norma Foral 22/1994 refleja una decisión de política fiscal adoptada por las autoridades vascas. Dichas autoridades tienen plena competencia en materia fiscal con arreglo a la Constitución española y al régimen de concierto económico. Añaden que la Comisión, que considera que la Norma Foral 22/1994 es selectiva porque sólo se aplica en parte del territorio español, a saber, Álava, impugna la capacidad normativa de las autoridades vascas. Según las partes

demandantes, sólo cabe calificar como selectivas y como ayudas de Estado aquellas medidas fiscales regionales que no tengan carácter general en el territorio de la región afectada, que sean claramente arbitrarias o discrecionales y que distorsionen además, de manera clara y notoria, la competencia entre los sujetos a dicho régimen fiscal regional. Habida cuenta de que en el presente asunto no concurren tales requisitos, la Comisión debería haber recurrido al procedimiento de armonización fiscal si pretendía que se modificase la medida fiscal de que se trata.

27.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia señala que la argumentación de las partes demandantes se basa en una interpretación errónea de la Decisión impugnada. En efecto, en esta última, la Comisión no se refirió en modo alguno a un criterio de selectividad regional para demostrar que la medida fiscal controvertida constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véase el apartado 24 *supra*). La Decisión impugnada no afecta, pues, de ninguna manera a la competencia del Territorio Histórico de Álava para adoptar medidas fiscales generales aplicables en todo el territorio de la región de que se trata.

28.

Por tanto, debe desestimarse la primera imputación.

29.

En segundo lugar, las partes demandantes alegan que la Diputación Foral de Álava no tiene facultad discrecional alguna para conceder el crédito fiscal. Únicamente comprueba si concurren los requisitos establecidos por la normativa con el fin de evitar cualquier concesión fraudulenta del crédito fiscal. Dicha autoridad no está facultada para elegir a las empresas beneficiarias ni para modular el porcentaje de crédito fiscal. La medida fiscal controvertida ha sido aplicada a todas las empresas comprendidas en el ámbito de aplicación material de las normas de que se trata.

30.

Las partes demandantes añaden que, tanto en las normativas nacionales como en la comunitaria, existen numerosos ejemplos en los que la aplicación de una norma requiere una comprobación o control previo por parte de la Administración, sin que ello implique la existencia de discrecionalidad por parte de ésta.

31.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que las medidas de alcance puramente general no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. No obstante, la jurisprudencia ya ha precisado que incluso intervenciones que, a primera vista, son aplicables a la generalidad de las empresas pueden caracterizarse por una cierta selectividad y, por consiguiente, ser consideradas como medidas destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones. Así sucede, en particular, cuando la Administración que debe aplicar la norma general disponga de una facultad discrecional en lo que respecta a la aplicación del acto (sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94, Rec. p. I-4551, apartados 23 y 24; Ecotrade, citada en el apartado 23 *supra*, apartado 40, y de 17 de junio de 1999, Piaggio, C-295/97, Rec. p. I-3735, apartado 39; conclusiones del Abogado General Sr. La Pergola en el asunto sobre el que recayó la sentencia de 29 de abril de 1999, España/Comisión (C-342/96, Rec. pp. I-2459 y ss., especialmente p. I-2641), punto 8. Así, en su sentencia Francia/Comisión (antes citada, apartados 23 y 24), el Tribunal de

Justicia consideró que el sistema de participación del Fonds national de l'emploi francés en el acompañamiento de los planes sociales a empresas en dificultades podía «colocar a determinadas empresas en una situación más favorable que a otras y reunir así los requisitos de una ayuda» en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, ya que dicho fondo «disponía, en virtud de las normas reglamentarias relativas a la participación del Estado en el acompañamiento de los planes sociales, de una facultad discrecional que le permitía modular la intervención financiera en función de diversas consideraciones tales como, en especial, la elección de los beneficiarios, el importe y las condiciones de la intervención».

32.

Ahora bien, debe señalarse que, en virtud de las disposiciones de la Norma Foral 22/1994, la Diputación Foral de Álava dispone de una cierta facultad discrecional por lo que se refiere a la aplicación del crédito fiscal. De la Norma Foral 22/1994 (véase el apartado 4 *supra*), se desprende, en efecto, que el crédito fiscal es igual al 45 % «del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava». Pues bien, la Norma Foral 22/1994, que permite a la Diputación Foral fijar el importe de la inversión admisible, le permite, al mismo tiempo, modular el importe de la intervención financiera. Además, hay que precisar que, a tenor de la Norma Foral 22/1994, la Diputación Foral está facultada para fijar «los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación».

33.

Al otorgar a la Diputación Foral de Álava una facultad discrecional, las disposiciones de la Norma Foral 22/1994 relativas al crédito fiscal pueden colocar a determinadas empresas en una situación más favorable que a otras. En consecuencia, debe considerarse que la medida fiscal controvertida cumple el requisito de especificidad.

34.

Las partes demandantes afectadas añaden asimismo que la facultad discrecional de que dispone la Diputación Foral de Álava no puede entenderse, en cualquier caso, como una facultad de adoptar decisiones arbitrarias. En efecto, el artículo 9 de la Constitución española condena la arbitrariedad de los poderes públicos.

35.

Sin embargo, como señala la Comisión, para excluir la calificación de medida general, no es necesario verificar si el comportamiento de la Administración tributaria es arbitrario. Basta demostrar, como se ha hecho en el caso de autos, que la citada Administración dispone de una facultad de apreciación discrecional que le permite modular el importe o los requisitos de concesión de la ventaja fiscal de que se trata en función de las características de los proyectos de inversión sometidos a su apreciación.

36.

En consecuencia, debe desestimarse también la segunda imputación.

37.

En tercer lugar, las partes demandantes alegan que el hecho de que para obtener el crédito fiscal se exija una inversión mínima de 2.500 millones de pesetas no implica que la medida fiscal sea selectiva. Según las partes demandantes, se trata de un criterio cuantitativo de carácter objetivo. Todos los sistemas fiscales contienen medidas cuya concesión o cumplimiento está supeditado a un criterio cuantitativo.

38.

Las partes demandantes añaden que el hecho de que, en la práctica, la aplicación de la norma quede limitada a las grandes empresas es una consecuencia normal de la limitación del ámbito de aplicación de la medida fiscal. Otras disposiciones sólo se aplican a las pequeñas empresas. Con arreglo a la tesis de la Comisión, no por reducir el umbral de inversión a 10 millones de pesetas, por ejemplo, dejaría de ser selectiva una norma que impone un umbral, pues siempre habría sujetos pasivos que no llegarían a ese umbral mínimo. Según las partes demandantes, el hecho de no fijar límites hubiera perjudicado la eficacia de la norma. En efecto, hay que establecer límites para potenciar y estimular un esfuerzo de inversión creador de riqueza y bienestar colectivos.

39.

Es preciso señalar que, al limitar la aplicación del crédito fiscal a las inversiones en inmovilizado material nuevo superiores a los 2.500 millones de pesetas, las autoridades vascas reservaron *de facto* la ventaja fiscal de que se trata a las empresas que cuentan con considerables recursos económicos. Por ello, la Comisión ha afirmado con razón que el crédito fiscal previsto en la Norma Foral 22/1994 va destinado a aplicarse con carácter selectivo a «determinadas empresas» en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

40.

Además, el hecho de que los regímenes fiscales recurran con frecuencia a criterios cuantitativos o contengan ventajas a favor de las pequeñas y medianas empresas (PYME) no permite llegar a la conclusión de que la Norma Foral 22/1994, al establecer una ventaja fiscal que favorece únicamente a las empresas que dispongan de considerables recursos económicos, elude la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. Debe señalarse asimismo que las medidas selectivas en favor de las PYME no eluden tampoco la calificación de ayuda de Estado (véanse las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado a las PYME; DO 1996, C 213, p. 4).

41.

De todo lo antedicho se desprende que la Norma Foral 22/1994 que establece el crédito fiscal constituye una ventaja en favor de «determinadas empresas» en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. En estas circunstancias, no procede examinar ya si el carácter temporal de la Norma Foral 22/1994 y el supuesto paralelismo entre el crédito fiscal y el régimen de ayudas regionales Ekimen pueden conferir también un carácter específico a la medida examinada.

42.

En consecuencia, no puede acogerse la primera parte del motivo.

Sobre la segunda parte, basada en el supuesto carácter general de la medida fiscal por la que se establece la reducción en la base imponible

43.

En la Decisión impugnada, la Comisión considera que la reducción en la base imponible establecida por el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 es una medida específica en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. El carácter específico o selectivo se debe especialmente a que sólo las empresas de nueva creación pueden acceder a la ventaja fiscal. El carácter específico viene reforzado por el hecho de que sólo aquellas empresas que inviertan 80 millones de pesetas y creen 10 empleos pueden beneficiarse de la

reducción en la base imponible (considerando 111). La Comisión añade asimismo: «La especificidad de esta medida viene reforzada igualmente por su motivación, tal y como viene expuesta en la Norma Foral [...] que la establece. En efecto, tras haber enunciado los objetivos genéricos del sistema fiscal, la exposición de motivos de dicha Norma Foral enuncia otra serie de objetivos que son más bien de política industrial, entre los que específicamente se menciona el de fomentar la aparición de nuevas iniciativas empresariales, objetivo que se concreta a continuación en las medidas dirigidas a la categoría específica de empresas de nueva creación» (Decisión impugnada, considerando 112).

44.

Las partes demandantes critican, en primer lugar, el hecho de que la Comisión califique la medida fiscal controvertida de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, debido a su selectividad regional.

45.

De la Decisión impugnada se desprende, sin embargo, que la Comisión no se basó en tal criterio para calificar al artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 de medida específica en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. En consecuencia, debe desestimarse la argumentación, que se basa en una interpretación errónea de la Decisión impugnada.

46.

En segundo lugar, las partes demandantes alegan que la reducción en la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 no puede considerarse una medida fiscal que favorece a determinadas empresas o producciones. En efecto, la medida fiscal controvertida es aplicable a toda empresa que invierta al menos 80 millones de pesetas y que cree 10 puestos de trabajo como mínimo, con independencia de cuál sea el sector de actividad en el que opere. Las referidas partes explican que el objetivo de la medida controvertida es favorecer las inversiones en el territorio vasco. Pues bien, la limitación del ámbito de aplicación de la medida fiscal de que se trata es necesaria, a su juicio, para lograr el objetivo perseguido.

47.

La parte demandante en el asunto T-92/00, que hace referencia a la Decisión 96/369/CE de la Comisión, de 13 de marzo de 1996, relativa a una ayuda fiscal en forma de amortización en beneficio de las compañías aéreas alemanas (DO L 146, p. 42), añade que los requisitos de aplicación del artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 son horizontales y objetivos.

48.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que la especificidad de una medida estatal, a saber, su carácter selectivo, constituye una de las características del concepto de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Por tanto, debe comprobarse si la medida controvertida da lugar o no a ventajas en beneficio exclusivo de determinadas empresas o de determinados sectores de actividad (sentencias Francia/Comisión, citada en el apartado 31 *supra*, apartado 24, Ecotrade, citada en el apartado 23 *supra*, apartados 40 y 41, y CETM/Comisión, citada en el apartado 23 *supra*, apartado 39).

49.

Pues bien, en el caso de autos, la selectividad de la ventaja fiscal establecida por el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 resulta de diferentes elementos. En primer lugar,

el derecho a la reducción en la base imponible únicamente se reconoce a las empresas de nueva creación, excluyendo de esta forma a cualquier otra empresa del beneficio de que se trata. Además, dichas empresas de nueva creación deberán realizar una determinada inversión (al menos 80 millones de pesetas) y garantizar la creación de 10 puestos de trabajo como mínimo.

50.

De lo antedicho se deduce que, aun cuando, como afirma la parte demandante en el asunto T-92/00, la medida fiscal controvertida determine su ámbito de aplicación en función de criterios objetivos y horizontales, debe considerarse que la reducción en la base imponible, establecida por el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, constituye una ventaja concedida únicamente en favor de determinadas empresas. Se trata, pues, de una medida específica en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

51.

En segundo lugar, en el caso de que se considere que el logro de un objetivo de política económica o industrial, como el estímulo de la inversión, puede hacer que el artículo 87 CE, apartado 1, no se aplique a una medida selectiva, dicha disposición perdería toda eficacia. Según reiterada jurisprudencia, procede, pues, señalar que el objetivo perseguido por la medida controvertida no puede permitirle evitar la calificación de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (sentencias del Tribunal de Justicia, Francia/Comisión, citada en el apartado 31 *supra*, apartados 20 y 21; de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec. p. I-3671, apartado 25, y sentencia CETM/Comisión, citada en el apartado 23 *supra*, apartado 53).

52.

Por último, las partes demandantes señalan que la legislación del País Vasco (Norma Foral 18/1993) y la legislación española [Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo (BOE de 31 de diciembre de 1993)] contenían, antes de la adopción de la Norma Foral 24/1996, medidas fiscales análogas a la reducción en la base imponible contemplada en la Decisión impugnada. Al no haber impugnado la Comisión ni la normativa española ni la Norma Foral 18/1993, el Territorio Histórico de Álava y Ramondín Cápsulas han podido creer legítimamente que el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 no contenía ningún elemento selectivo que pudiese desembocar en la aplicación del artículo 87 CE.

53.

A este respecto, debe considerarse que la circunstancia de que la Comisión no se haya pronunciado sobre medidas fiscales similares, aplicables en la misma región o a nivel nacional, no afecta a la conclusión de que la reducción en la base imponible establecida por el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 constituye una medida selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

54.

Además, la supuesta inacción de la Comisión no ha podido generar la confianza legítima de las partes demandantes, dado que la reducción en la base imponible fue establecida por la Norma Foral 24/1996, sin notificación previa, infringiendo lo dispuesto en el artículo 88 CE, apartado 3. El reconocimiento de la confianza legítima presupone, en efecto, que la ayuda se haya concedido cumpliendo el procedimiento establecido en el artículo 88 CE (sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de septiembre

de 1990, Comisión/Alemania, C-5/89, Rec. p. I-3437, apartado 17, y sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 15 de septiembre de 1998, BFM y EFIM/Comisión, asuntos acumulados T-126/96 y T-127/96, Rec. p II-3437, apartado 69).

55.

De lo antedicho se desprende que no puede acogerse tampoco la segunda parte del motivo.

Sobre la tercera parte, basada en la apreciación errónea de la excepción fundada en la naturaleza y la economía del sistema fiscal

56.

Las partes demandantes sostienen que, aun suponiendo que las medidas fiscales controvertidas tengan carácter selectivo, quedarían excluidas del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, dado que están justificadas por la naturaleza o la economía del sistema fiscal de que se trata. En apoyo de su argumentación, citan la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO 1998, C 384, p. 3) y la Decisión 96/369, citada en el apartado 47 *supra*. Las referidas partes explican, por un lado, que el sistema fiscal vasco, que se ampara en la Constitución española, está justificado, como tal, por la naturaleza y la economía del sistema general español. Por otro lado, sostienen que las medidas fiscales controvertidas responden a condiciones y criterios objetivos, que se aplican de igual manera a todos los operadores económicos que los cumplen, sea cual sea el sector en el que operan.

57.

El Tribunal de Primera Instancia señala, en primer lugar, que el hecho de que el Territorio Histórico de Álava tenga autonomía fiscal reconocida y protegida por la Constitución española no dispensa, sin embargo, a dicha región del respeto de las disposiciones del Tratado en materia de ayudas de Estado. Debe recordarse a este respecto que el artículo 87 CE, apartado 1, al mencionar las ayudas concedidas por «los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma», se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las medidas adoptadas por entidades intraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17).

58.

En segundo lugar, debe recordarse que, aun cuando las medidas fiscales controvertidas determinen su ámbito de aplicación con arreglo a criterios objetivos, no es menos cierto que tienen carácter selectivo (véanse los apartados 41 y 50 *supra*).

59.

En efecto, como reconoció, por otro lado, la Comisión en la Comunicación y la Decisión a las que se refieren las partes demandantes (citadas en los apartados 56 y 47 *supra*, respectivamente), el carácter selectivo de una medida puede estar justificado, en determinadas circunstancias, «por la naturaleza o la economía del sistema». En tal caso,

el artículo 87 CE, apartado 1, no podrá aplicarse a esta medida (sentencias del Tribunal de Justicia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartado 27, y Bélgica/Comisión, citada en el apartado 51 *supra*, apartado 34; sentencia CETM/Comisión, citada en el apartado 23 *supra*, apartado 52).

60.

Sin embargo, la justificación basada en la naturaleza o la economía del sistema fiscal hace referencia a la coherencia de una medida fiscal específica con la lógica interna del sistema fiscal en general (véanse, en este sentido, la sentencia Bélgica/Comisión, citada en el apartado 51 *supra*, apartado 39, y las conclusiones del Abogado General Sr. La Pergola en el asunto sobre el que recayó dicha sentencia, Rec. p. I-3675, punto 8; véanse también las conclusiones del Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer en el asunto en el que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de mayo de 1999, Italia/Comisión, C-6/97, Rec. pp. I-2981 y ss., especialmente p. I-2983, punto 27). Así, una medida fiscal específica que esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal —como la progresividad del impuesto que esté justificada por la lógica redistributiva de éste— eludiría la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1.

61.

Las partes demandantes explican que el objetivo que persiguen las medidas fiscales controvertidas es fomentar la inversión en el Territorio Histórico de Álava. Añaden que cuando un Estado fomenta la inversión y logra la instalación de empresas en su territorio, se asegura la obtención de ingresos fiscales en el futuro, ya que tales empresas tributarán en dicho Estado. El objetivo perseguido por las medidas fiscales controvertidas es, pues, obtener el mayor nivel de ingresos fiscales.

62.

Es preciso señalar, sin embargo, que las partes demandantes no aportan ninguna prueba en apoyo de su argumentación de que el verdadero objetivo perseguido por las medidas fiscales controvertidas es incrementar los ingresos fiscales. Esta explicación resulta, además, difícilmente conciliable con la concesión de reducciones fiscales. Aun suponiendo que se persiga tal objetivo —lo que no está probado—, también podría haberse alcanzado con medidas fiscales de carácter general. Por ello, no puede considerarse que las medidas fiscales específicas controvertidas están justificadas por la naturaleza o la economía del sistema fiscal.

63.

Por último, las partes demandantes afirman asimismo que la presión fiscal general en el País Vasco es superior a la que existe en el resto de España.

64.

Esta alegación en modo alguno puede demostrar, sin embargo, que unas medidas fiscales que otorgan ventajas específicas a determinadas empresas estén justificadas por la lógica interna del sistema fiscal del Territorio Histórico de Álava.

65.

De lo antedicho se desprende que debe desestimarse también la tercera parte del motivo. Sobre la cuarta parte, basada en la inexistencia de distorsión de la competencia y de perjuicio de los intercambios intracomunitarios

66.

Las demandantes señalan que el mercado en el que operan Ramondín y Ramondín Cápsulas (en lo sucesivo, «Ramondín») no es altamente competitivo. En el sector de la fabricación de cápsulas de estaño para botellas, Ramondín es el número uno europeo y posee una parte importante del mercado mundial. Ramondín no tiene competidores en España y muy pocos en Europa.

67.

Las referidas partes señalan que la decisión de trasladar las actividades de Ramondín al País Vasco no se adoptó teniendo en cuenta los posibles beneficios fiscales aplicables en el Territorio Histórico de Álava, sino debido a la política urbanística practicada por las autoridades de La Rioja, que impedía toda posible ampliación de la empresa.

68.

En estas circunstancias, las partes demandantes consideran que el establecimiento de Ramondín en Álava y la concesión de los beneficios fiscales no han podido repercutir negativamente ni en la competencia ni en los intercambios intracomunitarios. En efecto, la cuota de mercado de Ramondín, que ya era muy importante antes del traslado de sus actividades al Territorio Histórico de Álava, no se ha visto incrementada en detrimento de otras empresas. Señalan asimismo que, en el presente caso, ninguno de los competidores de Ramondín ha presentado queja alguna.

69.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que solamente las ayudas de Estado que «afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros» y que «falseen o amenacen falsear la competencia» están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. Si bien de las propias circunstancias en las que se concedió la ayuda es posible deducir, en determinados casos, que puede afectar a los intercambios entre Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia, corresponde a la Comisión mencionar al menos dichas circunstancias en los motivos de su Decisión (sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de octubre de 2000, Italia y Sardeña Lines/Comisión, asuntos acumulados C-15/98 y C-105/99, Rec. p. I-8855, apartado 66, y las referencias citadas).

70.

En la Decisión impugnada, la Comisión señala que «Ramondín posee casi un 40 % del mercado de la producción mundial de cápsulas para precintado de estaño» (considerando 18). Hace alusión a los seis competidores europeos de Ramondín y a sus cuotas de mercado respectivas. A continuación, la Comisión explica que Ramondín tuvo en 1997 «un volumen de negocios de 24 millones de euros, de los cuales el 70 % procedía de las ventas efectuadas fuera de España» (considerando 19) y añade que «este dato, junto con el número limitado de proveedores en el mercado mundial, pone de manifiesto que existen intercambios intracomunitarios de este producto» (considerando 19).

71.

Esta motivación sintética, y no contradicha, basta para demostrar que las ayudas de que se trata están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1.

72.

Debe recordarse a este respecto que de la jurisprudencia se desprende que toda concesión de ayudas a una empresa que ejerce sus actividades en el mercado comunitario puede ocasionar distorsiones de la competencia y afectar a los intercambios

entre Estados miembros (sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, Rec. p. 2671, apartados 11 y 12, y Bélgica/Comisión, citada en el apartado 51 *supra*, apartados 47 y 48; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 1998, Vlaams Gewest/Comisión, T-214/95, Rec. p. II-717, apartados 48 a 50).

73.

Pues bien, en el caso de autos, las ayudas de las que se benefició Ramondín han mejorado los medios y, por ende, la posición competitiva de una empresa que, según reconocen las propias partes demandantes, ya era la primera empresa europea del sector. Está claro, pues, que dichas ayudas amenazan falsear la competencia en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Además, las referidas ayudas pueden afectar también a los intercambios entre los Estados miembros. En efecto, en respuesta a una pregunta escrita del Tribunal de Primera Instancia, las partes demandantes en el asunto T-103/00 explicaron que el 24 % de la producción de Ramondín se exporta a países de la Unión Europea.

74.

Las partes demandantes no pueden alegar que Ramondín no ha aumentado sus cuotas de mercado. En efecto, si Ramondín hubiera tenido que soportar todos los costes del traslado de sus actividades al País Vasco, no puede descartarse que hubiera tenido que aumentar el precio de venta de sus productos y que sus competidores podrían haber aprovechado esta ocasión para aumentar su propia cuota de mercado.

75.

El hecho de que ninguno de los competidores de Ramondín haya presentado queja alguna carece de toda relevancia, dado que está demostrado que en el caso de autos las ayudas controvertidas pueden afectar a los intercambios entre Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia.

76.

Por último, las partes demandantes alegan que para poder considerar que las medidas controvertidas son ayudas de Estado comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, la Comisión hubiera debido demostrar que dichas medidas afectan a la competencia y a los intercambios intracomunitarios de una manera real y sensible. La parte demandante en el asunto T-92/00 cita asimismo la Comunicación de la Comisión relativa a las ayudas *de minimis* (DO 1996, C 68, p. 9) y la publicación de la Comisión «Explication des règles applicables aux aides d'État, Situation en décembre 1996», *Droit de la concurrence dans les Communautés européennes*, volumen II B.

77.

Procede recordar que la Comisión no está obligada a demostrar el efecto real que las ayudas hayan tenido sobre la competencia y sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros (sentencia CETM/Comisión, citada en el apartado 23 *supra*, apartado 103). En efecto, si la Comisión tuviese que demostrar en su Decisión el efecto real de las ayudas ya concedidas, ello favorecería a los Estados miembros que conceden ayudas incumpliendo el deber de notificación que impone el artículo 88 CE, apartado 3, en detrimento de los que las notifican en fase de proyecto (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de febrero de 1990, Francia/Comisión, C-301/87, Rec. p. I-307, apartado 33).

78.

Además, a diferencia de lo que sostienen las partes demandantes, la jurisprudencia no exige que la distorsión de la competencia o la amenaza de dicha distorsión y el perjuicio a los intercambios comerciales intracomunitarios sean sensibles o sustanciales (sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C-142/87, Rec. p. I-959, apartados 42 y 43; sentencias del Tribunal de Primera Instancia Vlaams Gewest/Comisión, citada en el apartado 72 *supra*, apartado 46, y CETM/Comisión, citada en el apartado 23 *supra*, apartado 94).

79.

Aun cuando la Comisión ha reconocido en su publicación «Explication des règles applicables aux aides d'État», citada en el apartado 76 *supra*, que «la ayuda debe tener un efecto sensible sobre la competencia» para que esté comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, no es menos cierto que la Comisión, refiriéndose a su Comunicación relativa a las ayudas *de minimis*, citada en el apartado 76 *supra*, ha fijado dicho límite en un nivel de ayuda de 100.000 euros, límite claramente superado en el presente caso (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98, Rec. p. I-6857, apartados 39 a 41).

80.

De lo antedicho se desprende que no puede acogerse tampoco la tercera parte del motivo.

81.

Por consiguiente, debe desestimarse el primer motivo en su totalidad.

Segundo motivo: desviación de poder

82.

Las partes demandantes alegan que la Comisión ha incurrido en una desviación de poder, puesto que ha utilizado las facultades que le confieren los artículos 87 CE y 88 CE para perseguir, en realidad, objetivos de armonización fiscal.

83.

Las referidas partes explican que la Decisión impugnada supone el seguimiento del proceso global iniciado por la Comisión para cuestionar el régimen tributario vasco en su conjunto. Las partes demandantes señalan al respecto que se han incoado varios procedimientos con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2, contra medidas fiscales vascas. En lugar de utilizar el procedimiento establecido en los artículos 96 CE y 97 CE, la Comisión intenta llevar a cabo una cierta armonización fiscal a través de la política de las ayudas de Estado.

84.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que una decisión sólo incurre en desviación de poder si consta, sobre la base de indicios objetivos, pertinentes y concordantes, que fue adoptada con el fin exclusivo o, al menos, determinante, de alcanzar fines distintos de los alegados (sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 23 de octubre de 1990, Pitrone/Comisión, T-46/89, Rec. p. II-577, apartado 71, y de 15 de marzo de 2000, Cimenteries CBR y otros/Comisión, asuntos acumulados T-25/95, T-26/95, T-30/95 a

T-32/95, T-34/95 a T-39/95, T-42/95 a T-46/95, T-48/95, T-50/95 a T-65/95, T-68/95 a T-71/95, T-87/95, T-88/95, T-103/95 y T-104/95, Rec. p. II-491, apartado 779).

85.

Pues bien, las partes demandantes no aportan ningún indicio objetivo que permita concluir que el verdadero objetivo perseguido por la Comisión con la adopción de la Decisión impugnada era obtener la armonización fiscal. En efecto, toda su argumentación se basa en especulaciones en torno a posibles motivos subyacentes en la Decisión impugnada. Además, las partes demandantes ni siquiera demuestran la existencia de ningún tipo de armonización de hecho que haya sido realizada a nivel comunitario por la Decisión impugnada.

86.

La parte demandante en el asunto T-92/00 se remite además a las declaraciones que hizo la Comisión en los asuntos acumulados en los que recayó el auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 16 de febrero de 2000, Juntas Generales de Guipúzcoa y otros (asuntos acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97, Rec. p. I-1073), en el sentido de que las Normas Forales constituyen ayudas de Estado al aplicarse con carácter exclusivo en una determinada zona de un Estado miembro. Seguir tal razonamiento equivale a cuestionar la capacidad normativa de las autoridades vascas en materia fiscal, reconocida por la Constitución española.

87.

Debe desestimarse esta alegación. En efecto, hay que recordar que la Comisión no se basó, en la Decisión impugnada, en el criterio de la selectividad regional para demostrar que los beneficios fiscales concedidos a Ramondín son ayudas de Estado comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1 (véanse los apartados 27 y 45 *supra*).

88.

De lo antedicho se desprende que procede desestimar también el segundo motivo.

Tercer motivo: violación del principio de igualdad de trato

89.

Las partes demandantes sostienen que Ramondín y Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. (Demesa), otra empresa afectada por un procedimiento en materia de ayuda relativo al Territorio Histórico de Álava, no son las únicas empresas a las que se aplicaron el crédito fiscal y la reducción en la base imponible establecidos por las Normas Forales del Territorio Histórico de Álava. Sin embargo, la Comisión solamente adoptó decisiones en relación con la aplicación de dichas medidas fiscales a Ramondín y a Demesa. Al actuar de esta forma, la Comisión ha violado, a juicio de las referidas partes, el principio de igualdad de trato.

90.

El Tribunal de Primera Instancia señala ante todo que las partes demandantes en el asunto T-103/00 invocaron la violación del principio de igualdad de trato por primera vez en su escrito de réplica. Se trata de un motivo nuevo que es inadmisibile con arreglo al artículo 48, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Primera Instancia.

91.

En cualquier caso, el motivo no es fundado.

92.

En efecto, el sistema previsto en el Tratado es un sistema de control previo de las ayudas. Por esta razón, los Estados miembros están obligados a notificar, conforme al artículo 88 CE, apartado 3, toda ayuda nueva a la Comisión. Pues bien, las partes demandantes no demuestran en modo alguno, ni afirman siquiera, que el Estado español haya notificado a la Comisión la ejecución de las medidas fiscales controvertidas en favor de otras empresas sin que la Comisión haya adoptado una decisión en la que declare su incompatibilidad.

93.

La parte demandante en el asunto T-92/00, parte demandante también en el asunto T-127/00, relativo a Demesa, alega, sin embargo, que de un punto del escrito de dúplica de la Comisión en este último asunto se desprende que la Comisión conocía la identidad de varias empresas a las que se aplicaron, como a Ramondín y a Demesa, las medidas fiscales controvertidas.

94.

El Tribunal de Primera Instancia señala a este respecto que dicho punto del escrito de dúplica de la Comisión en el asunto T-127/00 solamente hace referencia a la concesión de una ayuda por parte de las autoridades de Vizcaya, y no de Álava, a una empresa con arreglo a la legislación de Vizcaya. En cualquier caso, aun en el supuesto de que en el momento de la presentación de su dúplica en el asunto T-127/99 el 21 de febrero de 2000, la Comisión supiera que se habían concedido a varias empresas las medidas fiscales controvertidas de Álava, ello no demostraría que la Comisión, al adoptar la Decisión impugnada el 22 de diciembre de 1999, haya violado el principio de igualdad de trato. Procede recordar al efecto que la legalidad de un acto comunitario debe apreciarse en función de los elementos de hecho y de Derecho existentes en la fecha en que el acto fue adoptado (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 12 de diciembre de 2000, Alitalia/Comisión, T-296/97, Rec. p. II-3871, apartado 86).

95.

En todo caso, aunque se demostrase que la Comisión conocía en el momento de adoptar la Decisión impugnada la identidad de otras empresas a las que se aplicaron las mismas ayudas que a Ramondín, el presente motivo no podría prosperar. En efecto, dicha apreciación no permitiría subsanar la ilegalidad e incompatibilidad con el mercado común de las ayudas aplicadas a Ramondín (véase, por analogía, la sentencia Cimenteries CBR y otros/Comisión, citada en el apartado 84 *supra*, apartado 4428).

96.

Por último, debe recordarse que la Comisión, mediante escritos de 17 de agosto y 29 de septiembre de 1999, notificó a las autoridades españolas sus decisiones de incoar procedimientos que se refieren, en general, al crédito fiscal y a la reducción en la base imponible previstos en las Normas Forales de Álava (resúmenes publicados en el DO 2000, C 71, p. 8, y en el DO 2000, C 55, p. 2, respectivamente). Dichos procedimientos afectan indirectamente a todas las empresas a las que se hayan aplicado las medidas fiscales controvertidas.

97.

De lo antedicho se deduce que procede desestimar el tercer motivo.

Cuarto motivo: infracción del artículo 253 CE

98.

Las partes demandantes alegan que la Comisión no ha motivado suficientemente en la Decisión impugnada el hecho de que las medidas calificadas como ayudas de Estado hayan perjudicado a la competencia y a los intercambios entre Estados miembros. Subrayan que la única información que aportó la Comisión al respecto en la Decisión impugnada es una lista de empresas que operan en el mismo sector que Ramondín y la cuota de mercado de cada una de ellas.

99.

Se desprende, no obstante, del análisis realizado en los apartados 66 a 81 *supra*, que la motivación de la Decisión impugnada relativa al perjuicio de la competencia y de los intercambios entre Estados miembros ha sido suficiente para permitir a los interesados defender sus derechos y al Juez comunitario ejercer su control (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión, C-56/93, Rec. p. I-723, apartado 86).

100.

En consecuencia, tampoco puede acogerse el último motivo.

101.

De todo lo antedicho se deduce que deben desestimarse los recursos.

Costas

102.

A tenor del artículo 87, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiere solicitado la otra parte. Por haber sido desestimados los motivos invocados por las partes demandantes, procede decidir que cargarán con sus propias costas y con las de la Comisión, conforme a las pretensiones de ésta.

En virtud de todo lo expuesto, EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA (Sala Tercera ampliada) decide:

- 1) Desestimar los recursos.
- 2) Las partes demandantes cargarán con sus propias costas y con las de la Comisión.

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 6 de marzo de 2002.

Ref. TPICE-2

Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 6 de marzo de 2002

Asunto: T-168/99

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

En el asunto T-168/99,

Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava, representado por el Sr. A. Creus Carreras, abogado, parte demandante,

contra

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. F. Santaolalla, G. Rozet y G. Valero Jordana, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo, parte demandada,

que tiene por objeto un recurso de anulación de la Decisión de la Comisión, de 31 de marzo de 1999, por la que, por un lado, se incoa el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, en relación con las ayudas que las autoridades españolas concedieron a Ramondín, S.A., y a Ramondín Cápsulas, S.A., y, por otro lado, se requiere a las autoridades españolas para que suspendan el pago de dichas ayudas (DO C 194, p. 18),

EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (Sala Tercera ampliada), integrado por los Sres. J. Azizi, Presidente, y K. Lenaerts, la Sra. V. Tiili y los Sres. R.M. Moura Ramos y M. Jaeger, Jueces;

Secretario: Sr. J. Plingers, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de junio de 2001; dicta la siguiente

SENTENCIA

Marco jurídico

Intensidad de ayuda máxima admitida en el País Vasco

1.

Según el mapa español de ayudas regionales, propuesto por la Comisión (DO 1996, C 25, p. 3), el límite máximo aplicable a éstas en el País Vasco es del 25 % en equivalente neto de subvención.

Beneficios fiscales vigentes en el Territorio Histórico de Álava

2.

El marco tributario vigente en el País Vasco se regula por el Concierto Económico, establecido por la Ley española 12/1981, de 13 de mayo, cuya última modificación la constituye la Ley 38/1997, de 4 de agosto. En virtud de dicha legislación, la Diputación Foral de Álava puede, bajo determinadas condiciones, regular el régimen fiscal aplicable dentro de su territorio.

3.

En virtud de las facultades que le confería la referida legislación, la Diputación Foral de Álava estableció diversas ayudas fiscales, que adoptaron la forma, en particular, de un crédito fiscal del 45 % y de una reducción en la base imponible del impuesto de sociedades.

Crédito fiscal del 45 %

4.

La disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre, de ejecución del presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el año 1995 [*Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava* (en lo sucesivo, «BOTH A») n. 5, de 13 de enero de 1995] está redactada en los siguientes términos:

«Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral de Álava, gozarán de crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava, aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse dentro de los 9 años siguientes a aquel en que se haya dictado el Acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

Este Acuerdo de la Diputación Foral de Álava fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo de la presente disposición serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones.

Igualmente la Diputación Foral de Álava determinará la duración del proceso de inversión que podrá acoger a inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones.»

5.

La validez de dicha disposición se prorrogó, para el año 1996, mediante la quinta disposición adicional de la Norma Foral 33/1995, de 20 de diciembre (BOTH A n. 4, de 10 de enero de 1996), en su versión modificada por el apartado 2.11 de la disposición derogatoria única de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio (BOTH A n. 90, de 9 de agosto de 1996). Para el año 1997, la medida fiscal se prorrogó mediante la séptima disposición adicional de la Norma Foral 31/1996, de 18 de diciembre (BOTH A n. 148, de 30 de diciembre de 1996). El crédito fiscal del 45 % del importe de las inversiones se mantuvo, con modificaciones, para los años 1998 y 1999, en virtud de la undécima disposición adicional de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre (BOTH A n. 150, de 31 de diciembre de 1997), y en virtud de la séptima disposición adicional de la

Norma Foral 36/1998, de 17 de diciembre (BOTHA n. 149, de 30 de diciembre de 1998) respectivamente.

Reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades

6.

El artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, citada en el apartado precedente, dispone lo siguiente:

«1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial gozarán de una reducción de un 99 %, 75 %, 50 % y 25 %, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, obtengan bases imponibles positivas.

[...]

2. Para el disfrute de la presente reducción, los sujetos pasivos deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Que inicien su actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas.

b) [...].

c) [...].

d) Que la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente, de manera directa o indirecta, bajo otra titularidad.

e) Que la nueva actividad empresarial se ejerza en local o establecimiento donde no se realice ninguna otra actividad por cualquier persona física o jurídica.

f) Que realicen inversiones en activos fijos materiales en los dos primeros años de actividad por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. A estos efectos también se entenderán como inversiones en activos fijos materiales los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se comprometan a ejercitar la opción de compra.

g) Que se generen un mínimo de 10 puestos de trabajo en los seis meses siguientes al inicio de su actividad empresarial y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla desde dicho momento y hasta el ejercicio en que venza el derecho a aplicarse la reducción en la base imponible.

h) [...].

i) Que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un período mínimo de cinco años.

3. [...]

4. El importe mínimo de las inversiones a que se refiere la letra f) y la creación mínima de empleo a que se refiere la letra g), ambas del punto 2 anterior, serán incompatibles con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas inversiones o creación de empleo.

5. La reducción establecida en el presente artículo será solicitada a la Administración tributaria, la cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente

exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional que deberá ser adoptada por acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

[...]»

Hechos que originaron el litigio

7.

Ramondín, S.A., es una sociedad constituida con arreglo al Derecho español que está especializada en la fabricación de cápsulas para precintar botellas de vino, champaña y otras bebidas de calidad. Desde 1971, está establecida en Logroño (Comunidad Autónoma de La Rioja).

8.

En 1997, Ramondín decidió trasladar sus instalaciones industriales de Logroño a Laguardia, situada en el Territorio Histórico de Álava, en el País Vasco. A tal efecto, el 15 de diciembre de 1997, Ramondín constituyó la nueva sociedad Ramondín Cápsulas, S.A., cuyo capital es propiedad de Ramondín en un 99,8 %. Está previsto que Ramondín Cápsulas se haga cargo de todas las actividades de Ramondín.

9.

Con arreglo al Acuerdo n. 738/1997 de la Diputación Foral de Álava, de 21 de octubre, Ramondín obtuvo el crédito fiscal del 45 % mencionado en los apartados 4 y 5. Ramondín Cápsulas obtuvo, como empresa de nueva creación, la reducción en la base imponible mencionada en el apartado 6.

Procedimiento administrativo

10.

Mediante escrito de 2 de octubre de 1997, el Presidente de la Comunidad Autónoma de La Rioja presentó una denuncia ante la Comisión referida a las presuntas ayudas de Estado concedidas a Ramondín con motivo del traslado de sus actividades al País Vasco.

11.

La Comisión adoptó el 31 de marzo de 1999 la decisión de incoar el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2. Consideró, en efecto, que el crédito fiscal y la reducción en la base imponible que se concedieron a Ramondín y Ramondín Cápsulas, respectivamente, constituían ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, y manifestó que albergaba serias dudas sobre la compatibilidad de dichas medidas con el mercado común.

12.

En la misma Decisión, la Comisión requirió a las autoridades españolas para que suspendieran el pago de las ayudas fiscales de que se trata.

13.

La Decisión de 31 de marzo de 1999 (en lo sucesivo, «Decisión impugnada») fue notificada a España mediante escrito de 30 de abril de 1999, y éste fue publicado en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* el 10 de julio de 1999 (DO C 194, p. 18).

Procedimiento y pretensiones de las partes

14.

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 13 de julio de 1999, la parte demandante interpuso el presente recurso de anulación de la Decisión impugnada.

15.

Visto el informe del Juez Ponente, el Tribunal de Primera Instancia decidió iniciar la fase oral.

16.

En la vista celebrada el 26 de junio de 2001, se oyeron los informes orales de las partes y sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Primera Instancia.

17.

La parte demandante solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare el recurso admisible y fundado.

—Declare la nulidad de la Decisión impugnada, en la medida en que abre un procedimiento de ayudas de Estado contra las medidas fiscales previstas en las Normas Forales de Álava 22/1994 y 24/1996, y requiere al Estado español para que suspenda el abono de las mismas a la empresa Ramondín, S.A.

—Condene en costas a la Comisión.

18.

La Comisión solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare el recurso inadmisibile.

—Con carácter subsidiario, desestime el recurso por infundado.

—Condene en costas a la parte demandante.

Sobre el objeto del litigio

19.

En su escrito de interposición de recurso, la parte demandante afirma que el crédito fiscal establecido por la Norma Foral 22/1994 y la reducción en la base imponible establecida por la Norma Foral 24/1996 (en lo sucesivo, «medidas fiscales controvertidas») no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Por lo tanto, la decisión de incoar el procedimiento con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2, contra las medidas fiscales controvertidas, así como el requerimiento dirigido a las autoridades españolas para que suspendan la aplicación de dichas medidas son ilegales.

20.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que, a resultas del procedimiento incoado mediante la Decisión impugnada, la Comisión adoptó la Decisión 2000/795/CE, de 22 de diciembre de 1999, relativa a la ayuda estatal ejecutada por España en favor de Ramondín, S.A., y Ramondín Cápsulas, S.A. (DO 2000, L 318, p. 36).

21.

En la Decisión 2000/795, la Comisión calificó las medidas fiscales controvertidas de ayudas de Estado. Además, la Decisión 2000/795 declara dichas medidas total o parcialmente incompatibles con el mercado común, en los siguientes términos:

«Son incompatibles con el mercado común las ayudas estatales ejecutadas por España:

a) en favor de Ramondín Cápsulas SA y consistente en la reducción de la base imponible para las empresas de nueva creación, contemplada en el artículo 26 de la Norma Foral n. 24/1996 de 5 de julio;

b) en favor de Ramondín SA y consistente en la concesión un crédito fiscal en favor de Ramondín SA por un importe correspondiente al 45 % del coste de la inversión determinada por la Diputación Foral de Álava en su Acuerdo n. 738/1997 de 21 de octubre de 1997, respecto de la parte de la ayuda que, en aplicación de las normas sobre acumulación de ayudas, exceda el límite máximo del 25 % [equivalente neto de subvención] para las ayudas de finalidad regional en el País Vasco» (artículo 2 de la Decisión 2000/795).

22.

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 19 de abril de 2000, la parte demandante interpuso un recurso de anulación de la Decisión 2000/795 (asunto T-92/00).

23.

En el escrito de interposición de recurso en el asunto T-92/00, la parte demandante, basándose en una argumentación idéntica a la invocada en el presente asunto, impugnó la calificación de ayuda de Estado de las medidas fiscales controvertidas.

24.

Mediante sentencia dictada con fecha de hoy en el asunto T-92/00, el Tribunal de Primera Instancia ha considerado que la Comisión calificó correctamente las medidas fiscales controvertidas de ayudas de Estado y ha desestimado el recurso (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Territorio Histórico de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, aún no publicada en la Recopilación).

25.

Del contenido de la argumentación presentada por la parte demandante en el marco del presente recurso (véase el apartado 19 *supra*), se desprende que este último ha quedado sin objeto.

26.

Debe señalarse a este respecto que la propia parte demandante reconoció en su escrito de interposición de recurso en el asunto T-92/00 que la adopción de la Decisión 2000/795 «pretende dejar vacío de contenido el [...] recurso [en el asunto T-168/99]».

27.

En consecuencia, procede sobreseer el presente asunto.

Costas

28.

A tenor del artículo 87, apartado 6, del Reglamento de Procedimiento, en caso de sobreseimiento el Tribunal de Primera Instancia resolverá discrecionalmente sobre las costas. Teniendo en cuenta que no ha prosperado el recurso que la parte demandante interpuso contra la Decisión 2000/795, adoptada a resultas del procedimiento incoado mediante la Decisión impugnada, procede condenarla al pago de las costas del presente

asunto (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de octubre de 1988, Brother/Comisión, 56/85, Rec. p. 5655, apartado 8).

En virtud de todo lo expuesto, EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA (Sala Tercera ampliada) decide:

- 1) Sobreseer el presente asunto.
- 2) Condenar en costas a la parte demandante.

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 6 de marzo de 2002.

Ref. TPICE-3

Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 6 de marzo de 2002

Asunto: T-127/99, T-129/99 y T-148/99

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

En los asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99,

Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava, representado por los Sres. A. Creus Carreras y B. Uriarte Valiente, abogados, parte demandante en el asunto T-127/99,

Comunidad Autónoma del País Vasco, Gasteizko Industria Lurra, S.A., con domicilio social en Vitoria (España), representadas por los Sres. F. Pombo García, E. Garayar Gutiérrez y J. Alonso Berberana, abogados, que designan domicilio en Luxemburgo, partes demandantes en el asunto T-129/99,

Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A., con domicilio social en Vitoria, representada por los Sres. A. Creus Carreras y B. Uriarte Valiente, abogados, parte demandante en el asunto T-148/99,

contra

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. F. Santaolalla, G. Rozet y G. Valero Jordana, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo, parte demandada,

apoyada por Asociación Nacional de Fabricantes de Electrodomésticos de Línea Blanca (ANFEL), con sede en Madrid (España), representada por los Sres. M. Muñoz y M. Cortés Muleiro, abogados, que designa domicilio en Luxemburgo, parte coadyuvante, y por Conseil européen de la construction d'appareils domestiques (CECED), representado por el Sr. A. González Martínez, abogado, que designa domicilio en Luxemburgo, parte coadyuvante en el asunto T-148/99,

que tiene por objeto un recurso de anulación de la Decisión 1999/718/CE de la Comisión, de 24 de febrero de 1999, relativa a la ayuda estatal concedida por España en favor de Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. (Demesa) (DO L 292, p. 1),

EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (Sala Tercera ampliada), integrado por los Sres. J. Azizi, Presidente, y K. Lenaerts, la Sra. V. Tiili y los Sres. R.M. Moura Ramos y M. Jaeger, Jueces;

Secretario: Sr. J. Plingers, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de junio de 2001; dicta la siguiente

SENTENCIA

Marco jurídico

Intensidad de ayuda máxima admitida en el País Vasco

1.

Según el mapa español de ayudas regionales, propuesto por la Comisión (DO 1996, C 25, p. 3), el límite máximo aplicable a éstas en el País Vasco es del 25% en equivalente neto de subvención (en lo sucesivo, «ESN»).

El programa Ekimen de ayudas regionales de la Comunidad Autónoma del País Vasco

2.

Mediante Decisión de 12 de diciembre de 1996 [SG (96) D/11028 (ayuda de Estado N 529/96)] cuyo anuncio ha sido publicado (DO 1997, C 189, p. 7), la Comisión aprobó el programa Ekimen de ayudas regionales de la Comunidad Autónoma del País Vasco que España le había notificado el 28 de junio de 1996 cuando se encontraba en fase de proyecto. Dicho programa está regulado en el Decreto 289/1996, de 17 de diciembre (en lo sucesivo, «Decreto Ekimen»), publicado en el *Boletín Oficial del País Vasco* n. 246, de 23 de diciembre de 1996, p. 20138.

3.

El referido programa abarcaba el período comprendido entre 1996 y 1998. Tenía por objeto fomentar el desarrollo regional y la creación de empleo en la Comunidad Autónoma del País Vasco (artículo 1 del Decreto Ekimen). Las ayudas podían concederse en forma de subvención o de préstamo en condiciones preferentes para la creación de nuevas instalaciones o la extensión o la modernización de infraestructuras ya existentes (artículo 9 del Decreto Ekimen). Los costes subvencionables incluían los terrenos, los edificios y las instalaciones [artículo 7, letra a), del Decreto Ekimen].

4.

Podían beneficiarse de las ayudas, en particular, las empresas industriales (artículo 3 del Decreto Ekimen). A tal efecto, el artículo 5 del Decreto Ekimen establecía que las inversiones debían cumplir los siguientes requisitos:

—el proyecto de inversión ha de ser viable desde el punto de vista técnico, económico y financiero, y llevarse a cabo en un período de tres años a partir de la fecha de concesión de la ayuda;

—el importe de la inversión ha de ser superior a 360 millones de pesetas;

—el proyecto debe suponer la creación de al menos 30 empleos;

—tanto las inversiones como la creación de empleo a considerar deberán realizarse por una sola entidad jurídica y, aquellas empresas que dispongan de varios centros productivos, en un solo centro productivo, salvo que se justifique adecuadamente que se trata de un único proyecto de inversión;

—el beneficiario de las ayudas debe financiar como mínimo el 30% de la inversión con recursos propios.

5.

A tenor del artículo 10 del Decreto Ekimen, las ayudas concedidas en el marco de dicho programa de ayudas no podían superar el 25% de la inversión (véase el apartado 112 *infra*).

Beneficios fiscales vigentes en el Territorio Histórico de Álava

6.

El marco tributario vigente en el País Vasco se regula por el Concierto Económico, establecido por la Ley española 12/1981, de 13 de mayo, cuya última modificación la constituye la Ley 38/1997, de 4 de agosto. En virtud de dicha legislación, la Diputación Foral de Álava puede, bajo determinadas condiciones, regular el régimen fiscal aplicable dentro de su territorio.

7.

En virtud de las facultades que le confería la referida legislación, la Diputación Foral de Álava estableció diversas ayudas fiscales, que adoptaron la forma, en particular, de un crédito fiscal del 45% y de una reducción en la base imponible del impuesto de sociedades.

Crédito fiscal del 45%

8.

La disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre, de ejecución del presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el año 1995 [*Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava* (en lo sucesivo, «*BOTHA*») n. 5, de 13 de enero de 1995] está redactada en los siguientes términos:

«Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral de Álava, gozarán de crédito fiscal del 45% del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava, aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse dentro de los 9 años siguientes a aquel en que se haya dictado el Acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

Este Acuerdo de la Diputación Foral de Álava fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo de la presente disposición serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones.

Igualmente la Diputación Foral de Álava determinará la duración del proceso de inversión que podrá acoger a inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones.»

9.

La validez de dicha disposición se prorrogó, para el año 1996, mediante la quinta disposición adicional de la Norma Foral 33/1995, de 20 de diciembre (*BOTHA* n. 4, de

10 de enero de 1996), en su versión modificada por el apartado 2.11 de la disposición derogatoria única de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio (BOTH A n. 90, de 9 de agosto de 1996). Para el año 1997, la medida fiscal se prorrogó mediante la séptima disposición adicional de la Norma Foral 31/1996, de 18 de diciembre (BOTH A n. 148, de 30 de diciembre de 1996). El crédito fiscal del 45% del importe de las inversiones se mantuvo, con modificaciones, para los años 1998 y 1999, en virtud de la undécima disposición adicional de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre (BOTH A n. 150, de 31 de diciembre de 1997), y en virtud de la séptima disposición adicional de la Norma Foral 36/1998, de 17 de diciembre (BOTH A n. 149, de 30 de diciembre de 1998) respectivamente.

Reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades

10.

El artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, citada en el apartado precedente, dispone lo siguiente:

«1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial gozarán de una reducción de un 99%, 75%, 50% y 25%, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, obtengan bases imponibles positivas.

[...]

2. Para el disfrute de la presente reducción, los sujetos pasivos deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Que inicien su actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas.

b) [...].

c) [...].

d) Que la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente, de manera directa o indirecta, bajo otra titularidad.

e) Que la nueva actividad empresarial se ejerza en local o establecimiento donde no se realice ninguna otra actividad por cualquier persona física o jurídica.

f) Que realicen inversiones en activos fijos materiales en los dos primeros años de actividad por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. A estos efectos también se entenderán como inversiones en activos fijos materiales los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se comprometan a ejercitar la opción de compra.

g) Que se generen un mínimo de 10 puestos de trabajo en los seis meses siguientes al inicio de su actividad empresarial y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla desde dicho momento y hasta el ejercicio en que venza el derecho a aplicarse la reducción en la base imponible.

h) [...].

i) Que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un período mínimo de cinco años.

3. [...]

4. El importe mínimo de las inversiones a que se refiere la letra f) y la creación mínima de empleo a que se refiere la letra g), ambas del punto 2 anterior, serán incompatibles con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas inversiones o creación de empleo.

5. La reducción establecida en el presente artículo será solicitada a la Administración tributaria, la cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional que deberá ser adoptada por acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

[...]»

Hechos que originaron el litigio

11.

El 13 de marzo de 1996, las autoridades autonómicas vascas y Daewoo Electronics Co. Ltd (en lo sucesivo, «Daewoo Electronics») firmaron un contrato de colaboración en virtud del cual esta empresa se comprometió a instalar una fábrica de frigoríficos en el País Vasco. Como contrapartida, las autoridades autonómicas vascas se comprometieron a apoyar este proyecto concediendo una serie de subvenciones.

12.

Con arreglo al referido contrato, el citado proyecto podía disfrutar de una subvención de hasta el 25% de las inversiones en activos fijos y de los gastos de establecimiento, así como de cualesquiera otras ayudas públicas disponibles para todo operador que desee invertir en el País Vasco en los sectores de medio ambiente, investigación y desarrollo y ahorro energético.

13.

La empresa creada por Daewoo Electronics estaba obligada a redactar un plan de empresa cuya aprobación por las autoridades autonómicas era condición *sine qua non* para la aplicación efectiva del contrato. Este plan, que abarcaba el período 1996-2001, fue presentado a las autoridades autonómicas en septiembre de 1996. Preveía una inversión de 11.835.600.000 pesetas y la creación de 745 puestos de trabajo. Las ventas debían iniciarse en 1997, principalmente en el mercado español, así como en Francia e Italia, para, a continuación, extenderse a los mercados alemán y británico en 1998. En principio, una parte fundamental del volumen de negocios debía realizarse en el mercado nacional. Las exportaciones debían aumentar año tras año hasta representar, transcurrido un período de tres a cuatro años, el 60% del volumen total de negocios.

14.

El 7 de octubre de 1996 se constituyó Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. (en lo sucesivo, «Demesa»), sociedad española y filial al 100% de Daewoo Electronics.

15.

Mediante carta de 10 de octubre de 1996, la empresa Gasteizko Industria Lurra, S.A. (en lo sucesivo, «Gasteizko Industria»), perteneciente al sector público, comunicó a Demesa una oferta de venta, al precio de 4.125 pesetas/m², de un terreno urbanizado de 100.000 m² situado en Vitoria-Gasteiz, en el polígono industrial de Júndiz. Demesa aceptó dicha oferta en noviembre de 1996.

16.

Hacia el mes de noviembre de 1996, Demesa comenzó los trabajos de construcción de su fábrica de refrigeradores.

17.

El 24 de diciembre de 1996, el Consejo de Gobierno vasco decidió conceder a Demesa, sobre la base del Decreto Ekimen (véanse los apartados 2 a 5 *supra*), una subvención del 25% en equivalente bruto de subvención (en lo sucesivo, «ESB») del importe total de la inversión prevista, es decir, 2.958.900.000 pesetas.

18.

En virtud del Acuerdo 737/1997 de 21 de octubre, de la Diputación Foral de Álava, la demandante obtuvo el crédito fiscal del 45% mencionado en los apartados 8 y 9 *supra*.

19.

El 30 de diciembre de 1997, día en el que se firmó la escritura de compraventa, Demesa abonó a Gasteizko Industria el precio de compra del terreno, que se había fijado en la oferta de 10 de octubre de 1996 (véase el apartado 15 *supra*).

20.

El 30 de diciembre de 1997 se formalizó también la escritura de compraventa de dicho terreno.

Procedimiento administrativo

21.

Mediante escrito de 11 de junio de 1996, la Comisión recibió una denuncia de la Asociación Nacional de Fabricantes de Electrodomésticos de Línea Blanca (en lo sucesivo, «ANFEL»), según la cual España había concedido una ayuda a Demesa, en forma de subvenciones y exenciones fiscales que superaban los límites máximos aplicables a las ayudas regionales al País Vasco. La Comisión recibió también otras denuncias relativas a la misma ayuda del Conseil européen de la construction d'appareils domestiques (en lo sucesivo, «CECED») y de la Associazione Nazionale Industria Elettrotecniche ed Elettroniche (ANIE).

22.

Mediante escrito de 26 de junio de 1996, la Comisión remitió una solicitud de información a las autoridades españolas.

23.

Mediante escrito de 16 de septiembre de 1996, las autoridades españolas transmitieron algunas informaciones a la Comisión. Mediante carta de 11 de febrero de 1997, las autoridades autonómicas vascas transmitieron a la Comisión informaciones complementarias.

24.

Mediante escrito de 16 de diciembre de 1997, la Comisión informó a las autoridades españolas de su decisión, en particular, de «iniciar el procedimiento del apartado 2 del artículo 93 con relación a la posible superación del límite máximo de ayuda del 25% en ESN aplicable en la región, por la concesión [...] de ayudas a Demesa en concepto de:

—medidas fiscales dentro del régimen fiscal de la provincia de Álava (Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del impuesto de sociedades);

—crédito fiscal aplicado en forma de reducción del 45% en la cuota líquida del impuesto de sociedades (disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre, sobre la ejecución del presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el ejercicio de 1995, prorrogada por la Norma Foral 33/1995, de 20 de diciembre (disposición adicional quinta), por la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio (disposición derogatoria, punto 2.11), y por la Norma Foral 31/1996, de 18 de diciembre (disposición adicional séptima).

—la utilización gratuita por parte de Demesa de una parcela de 500.000 metros cuadrados en la zona industrial de Jándiz desde 1996, así como un posible precio de venta que no está en línea con los precios del mercado».

25.

La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre las supuestas ayudas (DO 1998, C 103, p. 3). Las autoridades españolas presentaron sus observaciones mediante escritos de 23 de enero y 6 de marzo de 1998. La Comisión recibió las observaciones al respecto de los interesados y las remitió a las autoridades españolas, que le comunicaron los comentarios sobre dichas observaciones mediante escrito de 20 de octubre de 1998.

26.

Mediante escrito de 4 de junio de 1998, la Comisión informó a las autoridades españolas de su decisión de ampliar el procedimiento en curso a la ayuda concedida a Demesa en el marco del programa Ekimen, por lo que respecta a la parte no cubierta por la regla general del artículo 10, apartado 1, del Decreto Ekimen que permite una intensidad de la ayuda del 10% del coste real subvencionable (véase el apartado 112 *infra*).

27.

La Comisión invitó a los interesados a que presentasen sus observaciones al respecto (DO 1998, C 266, p. 6). Las autoridades españolas presentaron sus observaciones mediante escritos de 22 y 24 de julio de 1998. La Comisión remitió las observaciones de los demás interesados a las autoridades españolas, que contestaron a éstas mediante escrito de 3 de diciembre de 1998.

28.

Se celebraron dos reuniones en Bruselas y en Vitoria-Gasteiz entre los servicios de la Comisión y representantes de las autoridades autonómicas vascas, los días 29 de octubre y 15 de diciembre de 1998, respectivamente.

29.

El 24 de febrero de 1999, la Comisión adoptó la Decisión 1999/718/CE relativa a la ayuda estatal concedida por España en favor de Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. (Demesa) (DO L 292, p. 1; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»).

30.

Ésta consta, en particular, de las disposiciones siguientes:

«*Artículo 1*

Las ayudas estatales ejecutadas por España en favor de [Demesa] y consistentes en:

- a) la ventaja equivalente al aplazamiento del pago del precio de terreno durante nueve meses a partir del momento en que [Demesa] ocupó un terreno en el polígono industrial de Jándiz (Vitoria-Gasteiz) a fin de realizar la construcción hasta el momento en que se abonó el precio, por importe de 184.075,79 euros;
- b) la ventaja equivalente a la diferencia entre el precio de mercado y el precio abonado por [Demesa] por un terreno en el polígono industrial de Jándiz (Vitoria-Gasteiz), por importe de 213.960,31 euros;
- c) el importe resultante del exceso en cinco puntos porcentuales con relación a la subvención máxima admisible del 20% de los costes subvencionables amparados por el régimen de ayudas Ekimen, es decir, excluyendo de dichos costes los equipos valorados en 1.803.036,31 euros en el marco de la auditoría presentada por las autoridades autonómicas como anexo a la carta de España de 24 de julio de 1998;
- d) la concesión de un crédito fiscal por importe correspondiente al 45% del coste de la inversión determinada por la Diputación Foral de Álava en su Decisión n. 737/1997 de 21 de octubre de 1997;
- e) la reducción en la base imponible para las empresas de nueva creación contemplada en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio,
- son incompatibles con el mercado común.

Artículo 2

1. España adoptará todas las medidas necesarias para:

- a) exigir a su beneficiario el reembolso de las ayudas contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 1, que han sido puestas a su disposición ilegalmente;
- b) retirar los beneficios derivados de las ayudas a las que se refieren las letras d) y e) del artículo 1, que han sido puestas ilegalmente a disposición del beneficiario.

2. El reembolso de las ayudas se llevará a cabo con arreglo a los procedimientos previstos en la legislación nacional, e incluirá los intereses devengados desde la fecha en la que las ayudas fueron puestas a disposición del beneficiario hasta la de su recuperación efectiva, que se calculará sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención de las ayudas regionales.

Artículo 3

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 4

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España».

Procedimiento

31.

Mediante sendos escritos presentados en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia los días 25 de mayo, 26 de mayo y 18 de junio de 1999, respectivamente, las partes demandantes en los asuntos T-127/99, T-129/99 y T-148/99 interpusieron los presentes recursos de anulación de la Decisión impugnada.

32.

Mediante sendos escritos presentados en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 17 de noviembre de 1999, ANFEL solicitó intervenir en los asuntos T-127/99 y T-129/99 en apoyo de las pretensiones de la Comisión.

33.

Mediante sendos escritos presentados en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 13 de diciembre de 1999, ANFEL y CECED solicitaron intervenir en el asunto T-148/99 en apoyo de las pretensiones de la Comisión.

34.

Mediante autos del Presidente de la Sala Tercera ampliada del Tribunal de Primera Instancia de 25 de febrero de 2000, se admitieron dichas demandas de intervención.

35.

ANFEL y CECED presentaron sus escritos de formalización de la intervención el 12 de abril de 2000, respecto a los cuales las partes principales interesadas formularon sus observaciones.

36.

Mediante auto de 5 de junio de 2001, se acumularon los asuntos T-127/99, T-129/99 y T-148/99 a efectos de la fase oral y de la sentencia.

37.

Visto el informe del Juez Ponente, el Tribunal de Primera Instancia decidió iniciar la fase oral.

38.

En la vista de 26 de junio de 2001, se oyeron los informes orales de las partes, así como sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Primera Instancia.

Pretensiones de las partes

39.

La parte demandante en el asunto T-127/99 solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare que el recurso es admisible y fundado y anule los artículos 1, letras d) y e), y 2, apartado 1, letra b), y apartado 2, de la Decisión impugnada.

—Condene en costas a la Comisión.

40.

En el asunto T-129/99, las partes demandantes solicitan al Tribunal de Primera Instancia que:

—Anule la Decisión impugnada.

—Condene en costas a la Comisión.

—Condene a ANFEL al pago de las costas del procedimiento de intervención.

41.

La parte demandante en el asunto T-148/99 solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare que el recurso es admisible y fundado.

—Anule la Decisión impugnada.

—Condene en costas a la Comisión.

42.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 solicitan asimismo al Tribunal de Primera Instancia que ordene a la Comisión que aporte sus documentos internos relativos a la adopción de la Decisión impugnada. En el asunto T-129/99, las partes demandantes solicitan la aportación de la totalidad del expediente administrativo relativo a la Decisión impugnada.

43.

En el asunto T-127/99 y en el asunto T-148/99, la Comisión solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Desestime el recurso.

—Condene en costas a la parte demandante.

44.

En el asunto T-129/99, la Comisión solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare la inadmisibilidad del recurso en relación con el artículo 1, letras d) y e), de la Decisión impugnada y, con carácter subsidiario, desestime en este punto el recurso.

—Desestime el recurso por lo que respecta al artículo 1, letras a), b) y c) de la Decisión impugnada.

—Condene en costas a las partes demandantes.

45.

La Comisión considera, además, que deben desestimarse las pretensiones de las partes demandantes en los asuntos T-127/99, T-129/99 y T-148/99 relativas a la aportación de determinados documentos o de la totalidad del expediente.

46.

En sus pretensiones, tal como éstas han sido precisadas en la vista, ANFEL, en los tres asuntos, y CECED, en el asunto T-148/99, solicitan al Tribunal de Primera Instancia que:

—Desestime el recurso.

—Condene en costas a las partes demandantes.

Sobre la inadmisibilidad parcial del recurso en el asunto T-129/99

47.

La Comisión sostiene que debe declararse la inadmisibilidad del recurso en el asunto T-129/99, en la medida en que las partes demandantes pretenden obtener la anulación del artículo 1, letras d) y e), de la Decisión impugnada. En efecto, a su juicio, las partes demandantes no resultan directa e individualmente afectadas en el sentido del artículo 230 CE, párrafo cuarto, por dichas disposiciones.

48.

Las partes demandantes en el asunto T-129/99 replican que la Decisión impugnada debe considerarse un todo indivisible. Además, afirman que la Comisión acumuló las ayudas fiscales mencionadas en el artículo 1, letras d) y e), a las del artículo 1, letras a) a c),

para llegar a la conclusión de que el importe total de las ayudas concedidas a Demesa supera ampliamente la intensidad máxima de ayuda admitida en el País Vasco. Por último, la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene, con arreglo al Derecho español, competencias en las cuestiones de naturaleza tributaria a que se refiere el artículo 1, letras d) y e), de la Decisión impugnada. Por ello, ha de reconocerse su legitimación activa en lo referente a las citadas disposiciones de dicha Decisión.

49.

El Tribunal de Primera Instancia constata, en primer lugar, que las partes demandantes en el asunto T-129/99, a saber, la Comunidad Autónoma del País Vasco y Gasteizko Industria, no son los destinatarios de la Decisión impugnada. Procede, pues, examinar si puede considerarse que dichas partes resultan directa e individualmente afectadas en el sentido del artículo 230 CE, párrafo cuarto, por la Decisión impugnada.

50.

A este respecto, hay que señalar, por una parte, que el artículo 1, letras a) y b), de la Decisión impugnada se refiere a ayudas que Gasteizko Industria concedió a Demesa y, por otra parte, que el artículo 1, letra c), de la Decisión impugnada se refiere a una ayuda que concedió la Comunidad Autónoma del País Vasco a esta misma empresa. Las disposiciones de que se trata de la Decisión impugnada no sólo afectan a actos de los que las partes demandantes son las autoras, sino que, además, les impiden ejercer como consideran oportuno sus competencias propias, de las que disfrutaban directamente en virtud del Derecho español (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 1998, Vlaams Gewest/Comisión, T-214/95, Rec. p. II-717, apartados 29 y 30, y de 15 de junio de 1999, Regione Autonoma Friuli-Venezia Giulia/Comisión, T-288/97, Rec. p. II-1871, apartado 31).

51.

De ello se desprende que Gasteizko Industria resulta directa e individualmente afectada por el artículo 1, letras a) y b), de la Decisión impugnada y que la Comunidad Autónoma del País Vasco resulta directa e individualmente afectada por el artículo 1, letra c), de la Decisión impugnada.

52.

Por tratarse de un solo recurso, puede, pues, declararse ya la admisibilidad del recurso en el asunto T-129/99, en la medida en que tiene por objeto la anulación del artículo 1, letras a) a c), de la Decisión impugnada (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de marzo de 1993, CIRFS y otros/Comisión, C-313/90, Rec. p. I-1125, apartado 31).

53.

Por lo que respecta a las medidas mencionadas en el artículo 1, letras d) y e), de la Decisión impugnada, a saber, el crédito fiscal y la reducción en la base imponible, es pacífico entre las partes que dichas medidas no fueron establecidas por ninguna de las partes demandantes en el asunto T-129/99.

54.

Las partes demandantes en dicho asunto afirman, sin embargo, que resultan directa e individualmente afectadas también por las citadas disposiciones de la Decisión impugnada. A tal efecto, se refieren, en primer lugar, a las competencias fiscales propias de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

55.

No obstante, dicha argumentación no puede prosperar, puesto que la Comunidad Autónoma del País Vasco no ha demostrado que el artículo 1, letras d) y e), de la Decisión impugnada le impida ejercer como considera oportuno sus competencias fiscales propias (sentencia Vlaams Gewest/Comisión, citada en el apartado 50 *supra*, apartado 29).

56.

Las partes demandantes no pueden invocar tampoco la supuesta indivisibilidad de la Decisión impugnada. En efecto, la Decisión impugnada constituye un conjunto de decisiones relativas a diferentes ayudas concedidas a la misma empresa por organismos públicos distintos.

57.

Además, contrariamente a lo que afirman las partes demandantes, la Comisión no ha tenido en cuenta, en la Decisión impugnada, las supuestas ayudas mencionadas en el artículo 1, letras d) y e), de la Decisión impugnada para apreciar si las ventajas concedidas a Demesa en el marco del programa Ekimen superaban el límite autorizado recogido en la Decisión de 12 de diciembre de 1996 (véase el apartado 2 *supra*). Por otra parte, en la Decisión impugnada, la Comisión no ha basado tampoco su apreciación según la cual las supuestas ayudas mencionadas por la Decisión impugnada son incompatibles con el mercado común en la consideración de que el conjunto de las diferentes ventajas de que disfrutó Demesa supera el límite del 25% del ESN fijado por el País Vasco (véase el apartado 1 *supra*).

58.

Hay que concluir, por tanto, que procede declarar la inadmisibilidad del recurso en el asunto T-129/99 en la medida en que tiene por objeto obtener la anulación del artículo 1, letras d) y e), de la Decisión impugnada y, en consecuencia, también en la medida en que tiene por objeto la anulación del artículo 2, apartado 1, letra b), de la Decisión impugnada.

Sobre el fondo

59.

En las demandas relativas a los presentes recursos pueden distinguirse tres motivos comunes. El primero se basa en la infracción del artículo 92, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, apartado 1, tras su modificación). El segundo se basa en la violación de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica y el tercero en la infracción del artículo 190 del Tratado CE (actualmente artículo 253 CE).

60.

En los asuntos T-129/99 y T-148/99, las partes demandantes invocan, igualmente, un motivo basado en la violación del derecho de defensa. Por último, las partes demandantes en el asunto T-129/99 invocan, por otro lado, un motivo basado en la infracción del artículo 92, apartado 3, del Tratado.

I. Sobre el primer motivo, basado en la infracción del artículo 92, apartado 1, del Tratado

61.

Este motivo consta de seis partes. Las cinco primeras se refieren a los diferentes supuestos elementos de ayuda identificados en la parte dispositiva de la Decisión impugnada [artículo 1, letras a) a e)]. La sexta parte se refiere a las eventuales distorsión de la competencia y afectación de los intercambios intracomunitarios en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

62.

El Tribunal de Primera Instancia considera indicado examinar en primer lugar la parte relativa al supuesto elemento de ayuda mencionado por el artículo 1, letra b), de la Decisión impugnada antes de apreciar la legalidad de los demás puntos del artículo 1 de la Decisión impugnada.

Sobre la primera parte, relativa al precio de adquisición del terreno de 100.000 m² mencionado en el artículo 1, letra b), de la Decisión impugnada

63.

En la Decisión impugnada, la Comisión evaluó en 4.481 pesetas/m² el precio de mercado del terreno de 100.000 m² que Gasteizko Industria vendió a Demesa (Decisión impugnada, punto V.2.2, último párrafo). Se trataba de una parcela urbanizada, con acometidas de agua, gas, electricidad y alcantarillado.

64.

El precio de 4.481 pesetas/m² tenido en cuenta por la Comisión es el mencionado en un informe de Price Waterhouse de enero de 1997 (Decisión impugnada, punto V.2.2, párrafo séptimo). En efecto, «en este documento se indica un coste unitario por m² urbanizado de 4.481 pesetas españolas/m² para terrenos de 50.000 metros cuadrados situados en la misma zona que el ocupado por Demesa» (Decisión impugnada, punto III.2.1, párrafo cuarto).

65.

De la Decisión impugnada se desprende que la Comisión verificó la fiabilidad de la estimación de Price Waterhouse basándose en otros tres informes.

66.

La Comisión se refiere, en primer lugar, a las evaluaciones de dos expertos inmobiliarios de fechas 13 de enero y 6 de febrero de 1998, que fueron aportadas durante el procedimiento administrativo por las autoridades autonómicas vascas. La Decisión impugnada explica a este respecto:

«[E]n la primera evaluación se señala que el precio de venta de un terreno urbanizado de más de 10.000 m² debería situarse entre 4.000 y 4.500 pesetas españolas/m². La segunda evaluación, basada en datos reales, esto es, en los precios de venta de terrenos urbanizados de características similares vendidos en los meses anteriores, establece un precio de 5.000 pesetas españolas/m² por dos terrenos de aproximadamente 33.000 y 50.000 m², lo que supera, pues, ampliamente los 10.000 m², y concluye que no hay en el mercado referencias de terrenos urbanizados de 100.000 m², y que un precio situado entre 4.000 y 4.800 pesetas españolas/m² parece justificarse en estas circunstancias, dados los costes de urbanización que pueden producirse en grandes terrenos, destacando al mismo tiempo el carácter político, esto es, necesariamente influido por consideraciones no económicas, de este tipo de venta» (Decisión impugnada, punto V.2.2, párrafo quinto).

67.

La Comisión se basó asimismo en una auditoría de IDOM de julio de 1998. La Decisión impugnada explica que en dicha auditoría «se indica que el precio por metro cuadrado de un terreno no urbanizado en la misma zona se sitúa alrededor de 5.000 pesetas españolas/m². El precio pagado por Demesa se justificaría por un descuento, ofrecido en razón del tamaño del terreno. Sin embargo, el auditor, en sus conclusiones, mantiene el precio de 5.000 pesetas españolas/m² y señala la diferencia entre su estimación y el precio de 4.125 pesetas españolas/m² fijado por las autoridades autonómicas» (Decisión impugnada, punto V.2.2, párrafo sexto).

68.

La Comisión señala que la «media de [las] estimaciones [contenidas en los tres informes citados] no difiere considerablemente del coste unitario medio de 4.481 pesetas españolas/m² urbanizado calculado en enero de 1997 por Price Waterhouse, que incluye los costes de urbanización» (Decisión impugnada, punto V.2.2, párrafo séptimo). Este precio constituye, pues, según la Comisión, el precio de mercado.

69.

La Comisión añade:

«Dado que Demesa pagó 4.125 pesetas españolas/m², esta sociedad disfrutó de una ventaja que cabe calcular como la diferencia entre ambas cifras (356 pesetas españolas/m²), lo que representa 213.960,31 euros (35.600.000 pesetas españolas)» (Decisión impugnada, punto V.2.2, último párrafo).

70.

Por todo ello, la Comisión calificó, en el artículo 1, letra b), de la Decisión impugnada, de ayuda de Estado «la ventaja equivalente a la diferencia entre el precio de mercado y el precio abonado por [Demesa] por un terreno en el polígono industrial de Júndiz (Vitoria-Gasteiz), por importe de 213.960,31 euros».

71.

Las partes demandantes en los asuntos T-129/99 y T-148/99 sostienen que la Comisión infringió el artículo 92, apartado 1, del Tratado al considerar que el precio de adquisición de 4.125 pesetas/m² no correspondía al precio de mercado. Las referidas partes afirman que la Comisión fijó de manera arbitraria un precio de mercado en la Decisión impugnada. Alegan que la Comisión se basó en un precio de 4.481 pesetas/m² fijado por la empresa auditora Price Waterhouse para un terreno de 50.000 m², mientras que todos los informes de expertos independientes que le fueron aportados durante el procedimiento administrativo incluían el precio de venta real de 4.125 pesetas/m² en la horquilla de precios de mercado.

72.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que la venta de bienes por parte de una autoridad pública, como la realizada a través de Gasteizko Industria, en condiciones preferenciales puede constituir una ayuda de Estado (sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de julio de 1996, SFEI y otros, C-39/94, Rec. p. I-3547, apartado 59).

73.

Para apreciar si, en el caso de autos, Demesa recibió una ayuda de Estado con ocasión de la adquisición del terreno de 100.000 m², debe examinarse si dicha empresa compró el terreno de que se trata a un precio que no hubiera podido obtener en condiciones normales de mercado (sentencias del Tribunal de Justicia de 29 de abril de 1999,

España/Comisión, C-342/96, Rec. p. I-2459, apartado 41, y de 29 de junio de 1999, DM Transport, C-256/97, Rec. p. I-3913, apartado 22).

74.

De la Decisión impugnada se desprende (véanse los apartados 63 a 70 *supra*), que la Comisión atribuyó una importancia decisiva al precio de 4.481 pesetas/m² indicado en el informe de Price Waterhouse. En efecto, para apreciar si el precio efectivamente pagado por Demesa por el terreno de 100.000 m² contenía un elemento de ayuda, la Comisión comparó el precio de venta únicamente con el precio que resulta del informe de Price Waterhouse. Los precios fijados en los otros tres informes mencionados en la Decisión impugnada, a saber, los informes de fechas 13 de enero y 6 de febrero de 1998 y el informe de IDOM de julio de 1998, solamente se utilizaron con el fin de comprobar la fiabilidad del precio indicado por Price Waterhouse.

75.

Para apreciar la legalidad del artículo 1, letra b), de la Decisión impugnada, procede, pues, examinar si la Comisión pudo atribuir razonablemente tal importancia decisiva al informe de Price Waterhouse.

76.

A este respecto, debe señalarse que, en la Decisión impugnada, la Comisión explica «que el valor de dos evaluaciones [a saber, las de 13 de enero y 6 de febrero de 1998] y de una auditoría [de IDOM] realizadas *a posteriori* no puede ser el mismo que el de una evaluación *ex ante*» (Decisión impugnada, punto V.2.2, párrafo tercero).

77.

Sin embargo, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que, mediante escrito de 10 de octubre de 1996, Gasteizko Industria dirigió a Demesa una oferta de venta de un terreno de 100.000 m² en el polígono industrial de Júndiz al precio de 4.125 pesetas/m². De los autos se desprende, además, que, en noviembre de 1996, Demesa aceptó verbalmente dicha oferta. Es preciso señalar, por tanto, que las cuatro evaluaciones mencionadas en la Decisión impugnada, incluida la de Price Waterhouse, son posteriores al compromiso de venta. Por consiguiente, aun cuando se desprenda de la Comunicación de la Comisión relativa a los elementos de ayuda en las ventas de terrenos y construcciones por parte de los poderes públicos (DO 1997, C 209, p. 3) que un precio de venta que corresponda a un precio tasado por un perito independiente antes de la venta no incluye elementos de ayuda, la Comisión no pudo basarse razonablemente en la fecha de elaboración del informe Price Waterhouse (enero de 1997) para conceder una importancia decisiva a éste.

78.

En respuesta a una pregunta escrita del Tribunal de Primera Instancia, la Comisión explicó que la estimación de Price Waterhouse, empresa auditora de la sociedad inmobiliaria vendedora, es la única estimación aceptable, ya que se realizó con el fin de determinar el valor pecuniario de la cartera de valores inmobiliarios de esta última. En su opinión, se trata, además, de la única estimación que se realizó antes de la decisión de iniciación del procedimiento con arreglo al artículo 93, apartado 2, del Tratado CE (actualmente artículo 88 CE, apartado 2). Además, la Comisión pone en duda la fiabilidad de los informes de 13 de enero y 6 de febrero de 1998, dado que el primer informe no se basa en datos reales del mercado y el segundo efectuó la revisión del precio a la baja basándose en criterios políticos.

79.

El Tribunal de Primera Instancia considera, en primer lugar, que el hecho de que las evaluaciones de 13 de enero y 6 de febrero de 1998 y el informe de IDOM sean posteriores a la iniciación del procedimiento no permite, en el presente caso, conceder una importancia preponderante al informe de Price Waterhouse de enero de 1997. En efecto, los cuatro informes, incluido el de Price Waterhouse, se elaboraron en un momento en el que la Comisión ya había comenzado una investigación sobre las supuestas ayudas concedidas a Demesa. La primera solicitud de información en este expediente data, en efecto, de junio de 1996.

80.

En segundo lugar, debe señalarse que ninguno de los cuatro informes mencionados en la Decisión impugnada se basa directamente en ventas de terrenos de una superficie de 100.000 m². Como se indica en la Decisión impugnada, no hay, en efecto, «en el mercado referencias de terrenos urbanizados de 100.000 m²» (punto V.2.2, párrafo quinto).

81.

No obstante, los peritos que elaboraron el informe de 6 de febrero de 1998 y la auditoría de IDOM intentaron realizar, tomando como base los datos disponibles, una estimación del precio de venta de un terreno de dicha superficie. El informe de 13 de enero de 1998 contiene, de manera general, una estimación para cualquier terreno superior a 10.000 m².

82.

En cambio, el informe de Price Waterhouse indica una estimación del precio de un terreno de 55.481 m² y no toma en consideración la superficie real del terreno comprado por Demesa.

83.

En estas circunstancias, debe considerarse que la Comisión, al tener en cuenta en la Decisión impugnada el precio indicado en el informe de Price Waterhouse como precio de referencia decisivo, actuó de manera arbitraria.

84.

El hecho de que la Comisión haya verificado el precio indicado por Price Waterhouse, comparándolo con la media de los precios indicados en los otros tres informes, a saber, los informes de 13 de enero y 6 de febrero de 1998 y la auditoría de IDOM, no puede desvirtuar dicha consideración.

85.

Por una parte, la Comisión debía examinar si el precio de venta pagado por Demesa era un precio de mercado. Debería haber comparado, pues, el precio de venta pagado efectivamente por Demesa, y no el precio determinado por Price Waterhouse, con los precios indicados en los diferentes informes de los peritos de que disponía en el transcurso del procedimiento administrativo, con el fin de apreciar si el precio pagado por Demesa difería hasta tal punto de los precios indicados en dichos informes que hubiera que apreciar la existencia de una ayuda de Estado.

86.

Por otra parte, debe señalarse que, en la Decisión impugnada (punto V.2.2, párrafo séptimo), el cálculo de la media de los valores incluidos en los informes de 13 de enero y 6 de febrero de 1998 y en la auditoría de IDOM, se basa en una interpretación errónea de éstos.

87.

A este respecto, debe señalarse que la Comisión explicó, en respuesta a una pregunta escrita del Tribunal de Primera Instancia, que calculó la media de las estimaciones mencionadas en la Decisión impugnada (punto V.2.2, párrafo séptimo) de la siguiente forma:

«Los valores mínimos eran [...]: 4.000 pesetas/m² [Agente D. Luis Perales (informe de 13 de enero de 1998)], 4.000 pesetas/m² [Agente D. Juan Calvo (informe de 6 de febrero de 1998)] y 5.000 pesetas españolas/m² (IDOM). El valor mínimo medio resultante es, por tanto, 4.333 pesetas/m². Los valores máximos eran: 4.500 pesetas/m² [Agente D. Luis Perales (informe de 13 de enero de 1998)] y 4.800 pesetas/m² [Agente D. Juan Calvo (informe de 6 de febrero de 1998)]. El valor máximo medio resultante es, por tanto, 4.650 pesetas/m². Consiguientemente, el valor medio resultante de las tres estimaciones es de 4.491 pesetas/m².»

88.

Es preciso señalar, en primer lugar, que la Comisión incurrió en un error de hecho al considerar que de la auditoría de IDOM resultaba un valor mínimo del terreno comprado por Demesa de 5.000 pesetas/m². En efecto, la auditoría de IDOM indica una cifra «en torno a las 5.000 pesetas» para un terreno no urbanizado. No obstante, la auditoría confirma también que el precio final obtenido por Demesa, a saber, 4.125 pesetas/m², es un precio de mercado con un descuento normal, teniendo en cuenta el tamaño de la superficie comprada. Además, aunque las conclusiones finales se refieran una vez más a un precio de 5.000 pesetas/m², confirman también que la inversión realizada por Demesa se ajusta a los precios de mercado actuales, tras las comprobaciones efectuadas por IDOM. Por tanto, de la auditoría de IDOM se desprende que, aunque pueda considerarse que el precio normal es 5.000 pesetas/m², el precio pagado por Demesa es un precio de mercado si se tiene en cuenta la superficie del terreno.

89.

Debe señalarse, en segundo lugar, que de los informes de 13 de enero y 6 de febrero de 1998 se desprende igualmente que el precio de 4.125 pesetas/m² es un precio de mercado. En efecto, en el primer informe se afirma que el precio de mercado de un terreno de más de 10.000 m² se sitúa en una horquilla comprendida entre 4.000 y 4.500 pesetas/m². El segundo informe hace referencia a un precio de mercado situado entre 4.000 y 4.800 pesetas/m². La Comisión, al calcular una media única de los valores indicados en los diferentes informes, ha interpretado, sin embargo, erróneamente los informes de 13 de enero y 6 de febrero de 1998. En efecto, dado que el precio pagado por Demesa, a saber, 4.125 pesetas/m², se aproxima en cada caso al valor mínimo de la horquilla indicada en los informes de 13 de enero y 6 de febrero de 1998, la Comisión, al calcular una media única de los valores, ha tenido en cuenta necesariamente, tomando como base los informes de 13 de enero y 6 de febrero de 1998, un supuesto precio de mercado superior al precio pagado por Demesa, siendo así que esos mismos informes confirman que un precio de 4.125 pesetas/m² es un precio de mercado.

90.

Sobre la base de todo lo antedicho, procede concluir que el método seguido por la Comisión en la Decisión impugnada para apreciar si el precio de 4.125 pesetas/m² pagado por Demesa por el terreno de 100.000 m² contiene un elemento de ayuda de Estado es arbitrario. Además, en la realización de sus cálculos, la Comisión incurrió en errores de hecho.

91.

En estas circunstancias, la Comisión ha infringido el artículo 92, apartado 1, del Tratado al considerar en la Decisión impugnada que la diferencia entre el precio de 4.481 pesetas/m² indicado por Price Waterhouse y el precio de 4.125 pesetas/m² constituía una ayuda de Estado.

92.

La primera parte del presente motivo es, pues, fundada. Por tanto, debe anularse el artículo 1, letra b), de la Decisión impugnada en los asuntos T-129/99 y T-148/99. Procede también, en los mismos asuntos, anular el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Decisión impugnada en la medida en que ordena al Reino de España que exija a Demesa el reembolso de la supuesta ayuda a que se refiere el artículo 1, letra b), de la Decisión impugnada.

Sobre la segunda parte, relativa al aplazamiento del pago del precio de adquisición del terreno, a que se refiere el artículo 1, letra a), de la Decisión impugnada

93.

En el artículo 1, letra a), de la Decisión impugnada, la Comisión califica de ayuda de Estado «la ventaja equivalente al aplazamiento del pago del precio del terreno durante nueve meses a partir del momento en que [Demesa] ocupó [el] terreno [de 100.000 m² que le vendió la empresa pública Gasteizko Industria] en el polígono industrial de Júndiz (Vitoria-Gasteiz) a fin de realizar la construcción hasta el momento en que se abonó el precio, por importe de 184.075,79 euros».

94.

La parte dispositiva de un acto no puede dissociarse de su motivación, por lo que debe interpretarse teniendo en cuenta los motivos que han llevado a su adopción (sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de mayo de 1997, TWD/Comisión, C-355/95 P, Rec. p. I-2549, apartado 21).

95.

Pues bien, de la motivación de la Decisión impugnada se desprende que el elemento de ayuda a que se refiere el artículo 1, letra a), de la Decisión impugnada es la ventaja de que disfrutó Demesa derivada de la autorización gratuita de un terreno de 100.000 m² durante al menos nueve meses como consecuencia del aplazamiento del otorgamiento de la escritura pública de compraventa y, por ende, del pago del precio de venta del terreno.

96.

En efecto, el punto V.2.1 de la Decisión impugnada, relacionado con el artículo 1, letra a), de la parte dispositiva se titula «Utilización gratuita de un terreno de 100.000 m²». En dicho punto, la Comisión explica que «no se han aportado pruebas de que Demesa haya asumido coste alguno durante el período transcurrido desde que [...] esta empresa ocupó el terreno para construir su fábrica hasta el momento en que se abonó efectivamente el precio de venta» (punto V.2.1, párrafo segundo). La Comisión añade

que Demesa ocupó, «al menos durante el período comprendido entre febrero y octubre de 1997, [el] terreno [de 100.000 m² que le vendió la empresa pública Gasteizko Industria] con el objetivo de construir o encargar la construcción de una fábrica, sin haber pagado el precio del terreno y sin haber sufragado coste alguno relacionado con esta utilización» (punto V.2.1, párrafo quinto). Dicha Institución explica asimismo que «Demesa utilizó un terreno sin verse obligada a abonar la contrapartida económica que la sociedad vendedora del mismo hubiera podido exigir» (punto V.2.1, párrafo séptimo).

97.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que, mediante carta de 10 de octubre de 1996, Gasteizko Industria dirigió a Demesa una oferta de venta de un terreno de 100.000 m² en el polígono industrial de Júndiz al precio de 4.125 pesetas/m² y que dicha oferta fue aceptada verbalmente por Demesa en noviembre de 1996. El precio de venta del terreno convenido se abonó el 30 de diciembre de 1997, día en que se firmó la escritura pública de compraventa.

98.

En respuesta a una pregunta escrita del Tribunal de Primera Instancia, Demesa reconoció que había iniciado las obras de construcción de una fábrica en el terreno de que se trata alrededor del mes de noviembre de 1996.

99.

Dado que el pago del precio de venta no tuvo lugar hasta el 30 de diciembre de 1997, estaba justificado que la Comisión señalase en la Decisión impugnada que, al menos durante nueve meses, Demesa ocupó gratuitamente un terreno de 100.000 m².

100.

Sin embargo, la Comisión no puede deducir automáticamente de dicha ocupación que Gasteizko Industria haya concedido una ayuda de Estado a Demesa. Cabría tal deducción únicamente en el supuesto de que el comportamiento de Gasteizko Industria no fuese el normal de una empresa privada (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de octubre de 1991, Italia/Comisión, C-261/89, Rec. p. I-4437, apartado 8).

101.

Pues bien, a este respecto, las partes demandantes en los asuntos T-129/99 y T-148/99 citan el artículo 1502 del Código Civil español para justificar el aplazamiento del otorgamiento de la escritura pública y, en consecuencia, del pago del precio de venta. Dicha disposición establece:

«Si el comprador fuere perturbado en la posesión o dominio de la cosa adquirida, o tuviere fundado temor de serlo por una acción reivindicatoria o hipotecaria, podrá suspender el pago del precio hasta que el vendedor haya hecho cesar la perturbación o el peligro [...].»

102.

Las partes demandantes afirman que en el presente caso se reunían los requisitos de aplicación del artículo 1502 del Código Civil español. Por una parte, Gasteizko Industria tuvo que proceder a una segregación de una parcela de 100.000 m² de dos fincas de mayor extensión. Por otra parte, un grupo de agricultores alegaban la vigencia de un acuerdo verbal con Gasteizko Industria del que se derivaba su derecho a cultivarlo. Dichos agricultores entablaron un procedimiento ante el Juzgado de Primera

Instancia n. 2 de Vitoria-Gasteiz, que no finalizó hasta el 4 de noviembre de 1997. Sostienen que la ventaja derivada de la ocupación del terreno antes del pago del precio de venta no puede calificarse de ayuda de Estado, dado que resulta de la aplicación de normas generales del sistema de Derecho civil español.

103.

En respuesta a esta argumentación, expuesta también por las autoridades autonómicas vascas durante el procedimiento administrativo, la Comisión explica en la Decisión impugnada que «no se han aportado pruebas de que Demesa haya asumido coste alguno durante el período transcurrido desde que [...] esta empresa ocupó el terreno para construir la fábrica hasta el momento en que se abonó efectivamente el precio de venta» (punto V.2.1, párrafo segundo; véase también el punto V.2.1, párrafo séptimo).

104.

Así, de la Decisión impugnada se desprende que la Comisión dedujo directamente la existencia de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado de su constatación según la cual Demesa ocupó gratuitamente el terreno de 100.000 m² durante al menos nueve meses, sin haber examinado la cuestión de si el comportamiento de Gasteizko Industria podría equipararse al de un operador privado.

105.

Pues bien, a raíz de las explicaciones dadas durante el procedimiento administrativo exponiendo los motivos del aplazamiento del otorgamiento de la escritura pública y del pago de precio de venta hasta el 30 de diciembre de 1997, la Comisión hubiera debido examinar si un operador privado habría podido exigir el pago del precio de venta antes de dicha fecha y, en el supuesto de que no fuera así, si habría podido exigir el pago de una remuneración por el período de ocupación del terreno anterior al pago del precio de venta de éste.

106.

Al no haberse realizado dicho examen, procede señalar que la Comisión no ha demostrado de modo suficiente con arreglo a Derecho que Demesa había recibido una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado como consecuencia de su ocupación gratuita del terreno de 100.000 m² antes de que se produjera el pago del precio de venta el 30 de diciembre de 1997.

107.

De lo antedicho se deduce que la segunda parte del presente motivo es fundada.

108.

En estas circunstancias, procede anular, en los asuntos T-129/99 y T-148/99, el artículo 1, letra a), de la Decisión impugnada. Procede también, en los mismos asuntos, anular el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Decisión impugnada en la medida en que ordena al Reino de España que exija a Demesa el reembolso de la ayuda a que se refiere el artículo 1, letra a), de la Decisión impugnada.

Sobre la tercera parte, relativa a la supuesta superación del límite fijado por el Decreto Ekimen, a que se refiere el artículo 1, letra c), de la Decisión impugnada

109.

En el artículo 1, letra c), de la Decisión impugnada, la Comisión califica de ayuda de Estado incompatible con el mercado común «el importe resultante del exceso en cinco

puntos porcentuales con relación a la subvención máxima admisible del 20% de los costes subvencionables amparados por el régimen de ayudas Ekimen, es decir, excluyendo de dichos costes los equipos valorados en 1.803.036,31 euros en el marco de la auditoría presentada por las autoridades autonómicas como anexo al escrito de España de 24 de julio de 1998».

110.

Las alegaciones formuladas por las partes demandantes en los asuntos T-129/99 y T-148/99 se refieren, por un lado, al porcentaje de subvención máximo permitido por el programa Ekimen y, por otro lado, a la exclusión del coste de determinados equipos de los costes subvencionables con arreglo al régimen de ayudas Ekimen.

Porcentaje máximo de subvención permitido por el programa Ekimen

111.

Mediante Decisión del Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma del País Vasco de 24 de diciembre de 1996, se concedió a Demesa en el marco del programa Ekimen una subvención equivalente al 25% de las inversiones en inmovilizado material.

112.

En aquel momento, el artículo 10 del Decreto Ekimen estaba redactado en los siguientes términos:

«Las ayudas a conceder en concepto de subvenciones no reintegrables, que podrán ascender hasta el 25% de la inversión subvencionable, se regirán por los criterios siguientes:

1. Se concederá, con carácter general, una subvención del 10% sobre la inversión considerada subvencionable.

2. Además, en los Proyectos Estratégicos y en los Proyectos de Inversión con Generación Significativa de Empleo, que, como mínimo, creen 50 empleos y realicen inversión por importe de 750 millones de pesetas, el porcentaje anterior se incrementará en 5 puntos.

3. Asimismo, las empresas cuyo proyecto se realice en una zona de interés preferente en virtud de lo establecido en el artículo 4 del presente Decreto, recibirán una subvención adicional del 5% sobre la inversión considerada subvencionable.

4. Por último, el porcentaje podrá tener un incremento complementario de hasta otros 5 puntos en función de los siguientes criterios:

—Nivel de integración del proyecto en el tejido industrial vasco.

—La ubicación en un sector estratégico del País Vasco.

—Grado de creación de empleo del proyecto».

113.

En la Decisión de 12 de diciembre de 1996, por la que se autorizan los elementos de ayuda contenidos en el programa Ekimen (véase el apartado 2 *supra*), la Comisión indicó lo siguiente:

«La Comisión constata que la subvención a fondo perdido, que no deberá superar el importe máximo correspondiente al 25% del ESB, se concederá de acuerdo con los siguientes tramos: a) un tramo del 10% de carácter general; b) un tramo del 5% para

proyectos estratégicos o proyectos generadores de empleo; c) un tramo del 5% para proyectos localizados en zonas prioritarias, y d) un tramo del 5% para proyectos que contribuyan significativamente al desarrollo regional o a la creación de empleo.»

114.

En la Decisión impugnada, la Comisión sostiene que la subvención correspondiente al 25% del coste de las inversiones en inmovilizado material concedida a Demesa con arreglo al Decreto Ekimen no respeta las condiciones del programa Ekimen tal como ella lo aprobó. Dicha Institución explica que «la correcta aplicación del programa Ekimen hubiera debido dar lugar a la concesión de una subvención máxima no reintegrable del 20% del ESB, calculada sobre el total de costes subvencionables» (Decisión impugnada, punto V.2.3, párrafo tercero). En efecto, «la Comisión considera que el proyecto de inversión de Demesa cumple el criterio del apartado 1 del artículo 10 del Decreto (10% general) así como el del apartado 4 del artículo 10 (aumento adicional del 5%)» (Decisión impugnada, punto V.2.3, párrafo octavo). Por el contrario, no se cumple, a su juicio, el criterio del artículo 10, punto 3, del Decreto Ekimen, ya que «Vitoria-Gasteiz, municipio en que se localiza la inversión de Demesa, no es una zona de interés preferente con arreglo a lo dispuesto en el programa Ekimen» (Decisión impugnada, punto V.2.3, párrafo noveno). Por último, «en lo que se refiere al criterio del apartado 2 del artículo 10 del Decreto, la Comisión considera que la concesión de dos tramos del 5% en virtud del mismo constituye una aplicación incorrecta del régimen Ekimen en los términos autorizados por la Comisión en [la Decisión de 12 de diciembre de 1996]» (Decisión impugnada, punto V.2.3, párrafo décimo). Un proyecto no puede, pues, recibir, a su juicio, dos tramos del 5% adicionales en concepto de «proyecto estratégico» y de «proyecto que contribuya significativamente a la creación de empleo». Según la Comisión, la aplicación del artículo 10, punto 2, del Decreto Ekimen únicamente puede dar lugar, en efecto, a un solo incremento del 5%.

115.

Las partes demandantes en los asuntos T-129/99 y T-148/99 alegan que Demesa tenía derecho a recibir la subvención del 25% del ESB que le concedió el Gobierno Vasco: 10% con arreglo al artículo 10, punto 1, del Decreto Ekimen; 5% como proyecto estratégico, y 5% como proyecto generador de empleo, con arreglo al artículo 10, punto 2; 5% conforme a los criterios fijados en el artículo 10, punto 4. En opinión de dichas partes, Demesa tiene, pues, derecho, al amparo del artículo 10, punto 2, del Decreto Ekimen, a dos incrementos del 5% de la subvención, uno porque la inversión es un proyecto estratégico y otro por el hecho de que se trata de un proyecto que contribuye significativamente a la creación de empleo, a saber, un proyecto que implica al menos la creación de 50 empleos y una inversión de 750 millones de pesetas. Afirman que, en la Decisión de 12 de diciembre de 1996 por la que se autoriza el programa Ekimen, la Comisión señala erróneamente que el artículo 10, punto 2, del Decreto Ekimen autoriza una subvención del 5% para proyectos estratégicos «o» generadores de empleo.

116.

Las partes demandantes sostienen que la Comisión incurrió en un *lapsus calami* en su Decisión de 12 de diciembre de 1996, por la que se autoriza el régimen Ekimen. Procede, a su juicio, considerar que la Comisión aprobó el régimen tal como le fue notificado. En cualquier caso, la Comisión no tiene competencia para modificar unilateralmente un régimen de ayuda notificado. Si el programa Ekimen le hubiera planteado problemas, podría haber iniciado el procedimiento de examen previsto en el

artículo 93, apartado 2, del Tratado, y condicionar su decisión de autorización, algo que, sin embargo, no ha hecho.

117.

El Tribunal de Primera Instancia constata, en primer lugar, que es pacífico entre las partes que Demesa recibió una subvención del 25% del ESB al amparo del programa Ekimen, a saber, 10% con arreglo al artículo 10, punto 1, del Decreto, dos veces el 5% con arreglo al artículo 10, punto 2, del Decreto, y un 5% con arreglo al artículo 10, punto 4, del Decreto. En la Decisión impugnada, la Comisión niega, sin embargo, la doble aplicación del artículo 10, punto 2, del Decreto.

118.

El Tribunal de Primera Instancia constata, en segundo lugar, que el artículo 10, punto 2, del Decreto Ekimen únicamente permite un solo incremento del 5% de la subvención a la que puede acogerse un proyecto de inversión al amparo del régimen de ayuda de que se trata.

119.

A este respecto, debe señalarse que el artículo 10 del Decreto Ekimen, que preconiza el principio de una subvención máxima del 25%, consta de cuatro puntos, el primero se refiere a una subvención del 10%, y los otros tres, cada uno de ellos, a un incremento del 5% (véase el apartado 112 *supra*). Para no superar el importe máximo de la subvención, los puntos 2 a 4 del artículo 10 del Decreto únicamente pueden otorgar derecho, cada uno de ellos, a un solo incremento del 5%.

120.

Además, debe señalarse que el Gobierno Vasco explicó, en las observaciones presentadas a la Comisión por la Representación Permanente de España el 23 de enero de 1998, que un proyecto de inversión que cumple todos los criterios mencionados en el artículo 10, puntos 1, 2 y 3, del Decreto Ekimen debe recibir imperativamente una subvención bruta del 20%. Si la interpretación del artículo 10, punto 2, del Decreto Ekimen dada por las partes demandantes fuera correcta, un proyecto que cumpliera todos los criterios del artículo 10, puntos 1 a 3, debería recibir una subvención bruta del 25%, lo cual queda refutado por lo que se acaba de decir.

121.

Dado que el artículo 10, punto 2, del Decreto Ekimen únicamente permite un incremento del 5% de la subvención, procede concluir que la lectura que hace la Comisión de dicha disposición, en la Decisión de 12 de diciembre de 1996 [«un tramo del 5% [adicional] para los proyectos estratégicos o generadores de empleo» (el subrayado ha sido añadido)] y en la Decisión impugnada, se basa en una interpretación correcta de la citada disposición.

122.

En consecuencia, el proyecto de inversión de Demesa únicamente podía otorgar derecho a un solo tramo de ayuda adicional del 5% con arreglo al artículo 10, punto 2, del Decreto Ekimen, tal como fue autorizado por la Comisión en la Decisión de 12 de diciembre de 1996.

123.

Las partes demandantes en los asuntos T-129/99 y T-148/99 alegan asimismo que la Comunidad Autónoma del País Vasco es la única autoridad que puede dar una interpretación auténtica a sus propias normas.

124.

Debe desestimarse esta alegación. En efecto, la Comisión es la única competente para autorizar ayudas de Estado comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado. Dado que las ayudas de Estado están prohibidas, en principio, en virtud de dicha disposición, una normativa nacional que contenga elementos de ayuda únicamente será legal en la medida en que los elementos de ayuda hayan sido autorizados por la Comisión. Pues bien, de la Decisión de 12 de diciembre de 1996 (véase el apartado 113 *supra*), se desprende que la interpretación que hace la Comunidad Autónoma del País Vasco del artículo 10, punto 2, del Decreto Ekimen no está amparada por la autorización dada en dicha Decisión. Además, del análisis hecho anteriormente se deduce que la interpretación que hace la Comisión del Decreto Ekimen en la Decisión de 12 de diciembre de 1996 y en la Decisión impugnada es perfectamente compatible con la letra y el espíritu del Decreto Ekimen.

125.

Por último, las partes demandantes en los asuntos T-129/99 y T-148/99 señalan que la Comisión autorizó, en julio de 1999, el nuevo Decreto Ekimen (Decreto 241/1999, de 8 de junio, de modificación del programa Ekimen, de ayudas económicas a las inversiones productivas industriales generadoras de empleo), que establece que «en los Proyectos Estratégicos y en los Proyectos de Inversión con Generación Significativa de Empleo, que, como mínimo, creen 50 empleos y realicen inversiones por importe de 750 millones de pesetas, el porcentaje anterior se incrementará en 5 puntos en cada caso».

126.

Sin embargo, dicha alegación carece de relevancia para la apreciación de la legalidad de la Decisión impugnada, ya que la autorización de la Comisión de julio de 1999 se produjo después de la adopción de la Decisión impugnada y se refiere, además, a un nuevo texto legislativo (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 12 de diciembre de 2000, Alitalia/Comisión, T-296/97, Rec. p. II-3871, apartado 86).

127.

De todo lo antedicho se desprende que la Comisión consideró justificadamente en la Decisión impugnada que la subvención máxima autorizada en el marco del régimen Ekimen —tal como lo había aprobado en la Decisión de 12 de diciembre de 1996— es del 20% del ESB. En consecuencia, dicha Institución calificó correctamente la subvención de la que disfrutó Demesa, que superaba en cinco puntos dicho límite máximo, como una ayuda nueva en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado (Decisión impugnada, punto V.2.3, párrafo decimocuarto).

128.

Procede, pues, desestimar la parte del motivo relativa al porcentaje máximo de subvención permitido por el programa Ekimen.

Costes subvencionables en el marco del programa Ekimen

129.

En la Decisión impugnada, la Comisión observa que, «según el artículo 7 del [Decreto Ekimen], no son subvencionables los activos fijos cedidos a terceros. Ahora bien, según la auditoría [presentada por el Gobierno Vasco], una parte de los equipos productivos adquiridos por Demesa (por un importe de 300 millones de pesetas españolas = 1.803.036,31 euros) se ha instalado en terceras empresas. En consecuencia, estos equipos no son subvencionables con arreglo a Ekimen, y su financiación constituye igualmente una ayuda a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado» (punto V.2.3, último párrafo).

130.

Las partes demandantes en los asuntos T-129/99 y T-148/99 afirman que el artículo 7 del Decreto Ekimen no prohíbe la subvención por activos cedidos a terceros, sino que se limita a indicar «que, con carácter general, [solamente pueden ser subvencionados los activos que] no se hallen cedidos a terceros, con o sin contraprestación». En cualquier caso, los equipos productivos (moldes y troqueles), valorados por la Comisión en 300 millones de pesetas (1.803.036,31 euros) en el punto V.2.3, último párrafo, de la Decisión impugnada, están en depósito, por razones de eficiencia, en cuatro empresas encargadas por la demandante de fabricar parte del producto final. Sin embargo, la propiedad de dichos activos corresponde exclusivamente a Demesa y el uso de los mismos está exclusivamente reservado a ésta. Por tanto, dichos activos no fueron «cedidos».

131.

El Tribunal de Primera Instancia señala, en primer lugar, que la Decisión de 12 de diciembre de 1996, por la que se aprueba el programa Ekimen (véase el apartado 2 *supra*), no contiene ninguna referencia específica al artículo 7, letra d), del Decreto Ekimen.

132.

Es pacífico entre las partes que dicha disposición, que no excluye automáticamente las subvenciones por activos cedidos a terceros, debe interpretarse en el sentido de que va dirigida a evitar abusos. En efecto, el artículo 7, letra d), del Decreto Ekimen tiene por objeto impedir que ayudas que han sido concedidas a empresas en el marco del Decreto Ekimen sean transmitidas a empresas que no cumplan los requisitos establecidos en el citado Decreto. Tal riesgo de abuso puede existir no solamente cuando una empresa que ha disfrutado de una subvención en el marco del Decreto Ekimen ceda la propiedad de un bien cuyo coste de adquisición ha sido tomado en consideración para determinar el importe total de la ayuda, sino también cuando el activo de que se trata se pone a disposición de otra empresa en condiciones ventajosas. En efecto, desde el punto de vista económico, el régimen jurídico de la transmisión no resulta decisivo para apreciar si un elemento de ayuda ha sido transmitido de una empresa a otra.

133.

Habida cuenta de la finalidad del artículo 7, letra d), del Decreto Ekimen, debe considerarse, no obstante, que, de no existir un riesgo de abuso en lo que atañe a la transmisión de la ayuda de que se trata, los costes de adquisición de bienes, aunque sean «cedidos» posteriormente, siguen siendo subvencionables en el marco del programa de ayudas con finalidad regional Ekimen, tal como ha sido aprobado por la Comisión en la Decisión de 12 de diciembre de 1996 (véase el apartado 2 *supra*).

134.

Debe examinarse, por tanto, si la Comisión ha demostrado suficientemente en la Decisión impugnada que, en el presente caso, la transmisión no impugnada de determinados bienes a cuatro sociedades implicaba un riesgo de abuso relacionado con la transmisión de elementos de ayuda.

135.

A este respecto, es preciso señalar que la Comisión no ha realizado en la Decisión impugnada ningún análisis para determinar si la transmisión de determinados bienes, por los cuales Demesa ha disfrutado de ayudas en el marco del programa Ekimen, ha conferido una ventaja a las cuatro sociedades de que se trata que no habrían obtenido en condiciones normales de mercado (véanse, en este sentido, las sentencias SFEI y otros, citada en el apartado 72 *supra*, apartado 60, y España/Comisión, citada en el apartado 73 *supra*, apartado 41).

136.

Además, debe señalarse que, durante el procedimiento administrativo, la Comisión nunca examinó este extremo. En efecto, en la Comunicación relativa al presente asunto, publicada en el Diario Oficial de 25 de agosto de 1998 (C 266, p. 6), la Comisión ni siquiera sugirió que tenía intención de no tomar en consideración como costes subvencionables determinados costes relativos a bienes que habían sido cedidos a terceros.

137.

A falta de cualquier prueba de la existencia de un riesgo de abuso relacionado con la transmisión de elementos de ayuda, hay que concluir que la Comisión no ha demostrado que los bienes «cedidos» a terceros y valorados en 1.803.036,31 euros no podían dar lugar a una subvención en el marco del Decreto Ekimen. En consecuencia, al considerar que la subvención recibida por Demesa para la financiación de los bienes de que se trata constituye una ayuda nueva no amparada por la Decisión de 12 de diciembre de 1996 por la que se aprueba el Decreto Ekimen, la Comisión ha infringido el artículo 92, apartado 1, del Tratado.

138.

Procede, pues, anular, en los asuntos T-129/99 y T-148/99, el artículo 1, letra c), de la Decisión impugnada, en la medida en que excluye de los costes subvencionables en el marco del régimen de ayudas Ekimen los equipos valorados en 1.803.036,31 euros. Procede también, en los mismos asuntos, anular el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Decisión impugnada, en la medida en que ordena al Reino de España que exija a Demesa el reembolso de determinadas ayudas recibidas en el marco del Decreto Ekimen para la financiación de los bienes valorados en 1.803.036,31 euros, que han sido «cedidos» a terceros.

Sobre la cuarta parte, relativa al crédito fiscal a que se refiere el artículo 1, letra d), de la Decisión impugnada

139.

En el artículo 1, letra d), de la Decisión impugnada, la Comisión califica de ayuda de Estado «la concesión de un crédito fiscal por importe correspondiente al 45% del coste de la inversión determinada por la Diputación Foral de Álava en su Decisión [Acuerdo] n. 737/1997 de 21 de octubre de 1997».

140.

En el marco de esta parte, las demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 hacen referencia, en primer lugar, a los derechos históricos del Territorio Histórico de Álava en materia fiscal. En segundo lugar, niegan la especificidad de la medida fiscal de que se trata. Afirman que la disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre, aplicada por la Diputación Foral, constituye una medida fiscal general que beneficia de la misma forma a todos los contribuyentes que realizan inversiones por valor de 2.500 millones de pesetas. Las mismas partes demandantes señalan asimismo que la medida fiscal, aun cuando tuviera carácter específico, está justificada por la naturaleza y la economía del sistema fiscal de referencia. Por último, subrayan que la medida fiscal, si fuera calificada como ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado, debería ser considerada una ayuda existente.

Sobre los derechos históricos del Territorio Histórico de Álava en materia fiscal 141.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 alegan que la Comisión no tuvo en cuenta, en su apreciación del crédito fiscal a la luz del artículo 92, apartado 1, del Tratado, los derechos históricos del Territorio Histórico de Álava en materia fiscal. Recuerdan a este respecto que el Territorio Histórico de Álava dispone desde hace cientos de años de una autonomía fiscal reconocida y protegida por la Constitución del Estado español.

142.

El Tribunal de Primera Instancia destaca que, en el presente caso, el hecho de que el crédito fiscal haya sido concedido con arreglo a una legislación adoptada por el Territorio Histórico de Álava, y no por el Estado español, resulta irrelevante para la aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por «los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma», se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las medidas adoptadas por entidades intraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17).

143.

Las alegaciones de las partes demandantes basadas en los derechos históricos del Territorio Histórico de Álava en materia fiscal no pueden afectar, por tanto, a la legalidad de la Decisión impugnada.

Sobre la especificidad del crédito fiscal **Observaciones preliminares**

144.

Debe recordarse que para que una medida pueda ser calificada de ayuda de Estado, el artículo 92, apartado 1, del Tratado exige que favorezca a «determinadas empresas o producciones». La especificidad o selectividad de una medida constituye, pues, una de las características del concepto de ayuda de Estado (sentencias del Tribunal de Justicia de 1 de diciembre de 1998, Ecotrader, C-200/97, Rec. p. I-7907, apartado 40, y del Tribunal de Primera Instancia, de 29 de septiembre de 2000, CETM/Comisión, T-55/99, Rec. p. II-3207, apartado 39).

145.

Pues bien, en la Decisión impugnada (punto V.2.4.1), la Comisión explica que el carácter específico de la Norma Foral 22/1994, por la que se establece un crédito fiscal del 45% del importe de la inversión, resulta de cuatro elementos, a saber, el poder discrecional del que dispone la Diputación Foral «para determinar qué inversiones en inmovilizado material, por importe superior a 2.500 millones de pesetas españolas, podían disfrutar del crédito fiscal, para decidir a qué parte de las inversiones podía aplicarse la reducción del 45% y para establecer los plazos y límites máximos aplicables en cada caso» (punto V.2.4.1, párrafo decimocuarto); el importe mínimo de inversión (2.500 millones de pesetas) que limita de hecho la aplicabilidad del crédito fiscal a los grandes inversores, sin que esta limitación esté justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal objeto de excepción (punto V.2.4.1, párrafo decimosexto); el carácter temporal del crédito fiscal, que deja «a la merced de las autoridades su concesión a determinadas empresas» (punto V.2.4.1, párrafo decimoséptimo) y el «paralelismo total entre [la] medida [fiscal] y el régimen Ekimen, tanto en lo que se refiere a los objetivos respectivos (la financiación de nuevas inversiones) como al ámbito geográfico (autonómico en un caso, provincial en el otro), régimen que sin embargo ha sido considerado como una ayuda regional por las autoridades españolas y que ha sido notificado como tal» (punto V.2.4.1, párrafo decimoctavo).

146.

Contrariamente a lo que afirman las partes demandantes, la Comisión no se basó, pues, en la Decisión impugnada, en la consideración de que la medida fiscal de que se trata se aplica tan sólo en una parte del territorio español, a saber, Álava, para apreciar la selectividad de la medida. Por tanto, las partes demandantes no pueden afirmar que la Decisión impugnada cuestiona la competencia normativa del Territorio Histórico de Álava para adoptar medidas fiscales de carácter general.

147.

Procede examinar, a la luz de las alegaciones formuladas por las partes demandantes, si los elementos en los que la Comisión se basó efectivamente en la Decisión impugnada permiten llegar a la conclusión de que el crédito fiscal establecido por la Norma Foral 22/1994 constituye una medida específica que favorece a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

Sobre el supuesto poder discrecional de la Diputación Foral

148.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 alegan que la Diputación Foral de Álava no dispone de discrecionalidad alguna, tanto por lo que respecta a la elección de las empresas beneficiarias del crédito fiscal, a la modulación de la intensidad de la ayuda o al período de aplicación de la medida fiscal. La Diputación Foral está obligada a aplicar el crédito fiscal de manera uniforme y automática, después de asegurarse de que la empresa beneficiaria reúne los requisitos reglamentarios. Remitiéndose a un certificado del Director General de la Hacienda Foral de Álava, las referidas partes señalan que no existe ninguna empresa que cumpla dichos requisitos reglamentarios a la que se haya denegado la posibilidad de beneficiarse del referido crédito fiscal.

149.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que las medidas de alcance puramente general no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado. No obstante, la jurisprudencia ya ha precisado que incluso intervenciones que, a primera vista, son aplicables a la generalidad de las empresas pueden caracterizarse por una cierta selectividad y, por consiguiente, ser consideradas como medidas destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones. Así sucede, en particular, cuando la Administración que debe aplicar la norma general disponga de una facultad discrecional en lo que respecta a la aplicación del acto (sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94, Rec. p. I-4551, apartados 23 y 24; Ecotrade, citada en el apartado 144 *supra*, apartado 40, y de 17 de junio de 1999, Piaggio, C-295/97, Rec. p. I-3735, apartado 39; conclusiones del Abogado General Sr. La Pergola en el asunto sobre el que recayó la sentencia España/Comisión, citada en el apartado 73 *supra*, Rec. p. I-2641, punto 8). Así, en su sentencia Francia/Comisión, antes citada, apartados 23 y 24, el Tribunal de Justicia consideró que el sistema de participación del Fonds national de l'emploi francés en el acompañamiento de los planes sociales a empresas en dificultades podía «colocar a determinadas empresas en una situación más favorable que a otras y reunir así los requisitos de una ayuda» en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado, ya que dicho fondo «disponía [en virtud de las normas reglamentarias relativas a la participación del Estado en el acompañamiento de los planes sociales] de una facultad discrecional que le permitía modular la intervención financiera en función de diversas consideraciones tales como, en especial, la elección de los beneficiarios, el importe y las condiciones de la intervención».

150.

Ahora bien, debe señalarse que, en virtud de las disposiciones de la Norma Foral 22/1994, la Diputación Foral de Álava dispone de una cierta facultad discrecional por lo que se refiere a la aplicación del crédito fiscal. De la Norma Foral 22/1994 (véase el apartado 8 *supra*), se desprende, en efecto, que el crédito fiscal es igual al 45% «del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava». Pues bien, la Norma Foral 22/1994, que permite a la Diputación Foral fijar el importe de la inversión admisible, le permite, al mismo tiempo, modular el importe de la intervención financiera. Además, hay que precisar que, a tenor de la Norma Foral 22/1994, la Diputación Foral está facultada para fijar «los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación».

151.

Al otorgar a la Diputación Foral de Álava una facultad discrecional, las disposiciones de la Norma Foral 22/1994 relativas al crédito fiscal pueden colocar a determinadas empresas en una situación más favorable que a otras. En consecuencia, debe considerarse que la medida fiscal controvertida cumple el requisito de especificidad.

152.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 no pueden invocar el hecho de que a ninguna empresa que cumpla los requisitos reglamentarios establecidos le ha sido denegado el crédito fiscal. En efecto, tal afirmación no demuestra que todas las solicitudes hayan sido aprobadas por la Diputación Foral en las mismas condiciones.

153.

Las partes demandantes afectadas añaden asimismo que la facultad discrecional de que dispone la Diputación Foral de Álava no puede entenderse, en cualquier caso, como una

facultad de adoptar decisiones arbitrarias. En efecto, el artículo 9 de la Constitución española condena la arbitrariedad de los poderes públicos.

154.

Sin embargo, como señala la Comisión, para excluir la calificación de medida general, no es necesario verificar si el comportamiento de la Administración tributaria es arbitrario. Basta demostrar, como se ha hecho en el caso de autos, que la citada Administración dispone de una facultad de apreciación discrecional que le permite, en particular, modular el importe o los requisitos de concesión de la ventaja fiscal de que se trata en función de las características de los proyectos de inversión sometidos a su apreciación.

Sobre el importe mínimo de inversión

155.

En la Decisión impugnada, se explica (punto V.2.4.1, párrafo decimosexto) lo siguiente:

«La Comisión considera que el importe mínimo de inversión (2.500 millones de pesetas españolas) que permite acceder a los beneficios de dicho crédito es lo suficientemente elevado como para limitar, de hecho, la aplicabilidad del crédito a aquellas inversiones que implican la movilización de recursos financieros importantes, y que no viene justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal objeto de excepción. El hecho de que sólo los grandes inversores puedan acceder al crédito fiscal confiere a este último un carácter específico, que conduce a la calificación del mismo como ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado.»

156.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 afirman que la exigencia de una inversión mínima de 2.500 millones de pesetas es una condición objetiva que no da lugar a ninguna discriminación entre operadores o sectores económicos. Recuerdan que la presión fiscal en el País Vasco es superior, en su conjunto, a la que existe en el resto de España. Todos los sistemas fiscales incluyen medidas cuya concesión o cumplimiento está supeditado a un criterio cuantitativo. Además, la propia Comisión ha utilizado criterios cuantitativos en varias Directivas, recomendaciones o comunicaciones en materia de fiscalidad. El criterio cuantitativo es, a su juicio, el medio más objetivo para limitar el ámbito de aplicación de una determinada medida de carácter fiscal. En el caso de autos, la exigencia relativa al importe de la inversión no beneficia a ningún sector o empresa determinados. Además, la Comisión no ha indicado dónde estaría el límite para considerar que a partir de una determinada cantidad de inversión exigida no estamos ante una medida de carácter selectivo. Por otra parte, si ha de considerarse que con esta medida se está favoreciendo a las grandes empresas, hay que tener en cuenta que existen numerosos programas comunitarios de apoyo a las pequeñas y medianas empresas (en lo sucesivo, «PYME»), y que la propia normativa en materia de ayudas de Estado se aplica de forma más flexible a éstas.

157.

El Tribunal de Primera Instancia constata que, al limitar la aplicación del crédito fiscal a las inversiones en inmovilizado material nuevas superiores a los 2.500 millones de pesetas, las autoridades vascas reservaron *de facto* la ventaja fiscal de que se trata a las empresas que cuentan con considerables recursos económicos. Por ello, la Comisión ha afirmado con razón que el crédito fiscal previsto en la Norma Foral 22/1994 va

destinado a aplicarse con carácter selectivo a «determinadas empresas» en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

158.

Incluso admitiendo que, en su conjunto, la presión fiscal en el País Vasco sea superior a la del resto de España, no es menos cierto que la Norma Foral 22/1994 reserva la ventaja fiscal de que se trata a determinadas empresas sujetas al régimen fiscal vasco.

159.

Además, el hecho de que los regímenes fiscales contemplen con frecuencia ventajas para las PYME o de que la Comisión recurra a criterios cuantitativos en varias Directivas, recomendaciones o comunicaciones no permite tampoco llegar a la conclusión de que la Norma Foral 22/1994, al establecer una ventaja fiscal que favorece únicamente a las empresas que dispongan de considerables recursos económicos, elude la aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado. Debe señalarse a este respecto que las medidas selectivas, en favor de las PYME no eluden tampoco la calificación de ayuda de Estado (véanse las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado a las PYME; DO 1996, C 213, p. 4).

160.

De todo lo antedicho se desprende que la Norma Foral 22/1994 que establece el crédito fiscal constituye una ventaja en favor de «determinadas empresas» en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado. En estas circunstancias, no procede examinar ya si el carácter temporal de la Norma Foral 22/1994 y el supuesto paralelismo entre el crédito fiscal y el régimen Ekimen pueden conferir también un carácter específico a la medida examinada.

161.

A menos que la medida esté justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal —lo que se examinará en los apartados 162 a 170 siguientes—, habrá que afirmar, por tanto, que el crédito fiscal previsto en la Norma Foral 22/1994 constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

Sobre la naturaleza o la economía del sistema fiscal

162.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 afirman que el crédito fiscal establecido por la Norma Foral 22/1994 está justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, dado que responde a criterios objetivos de aplicación uniforme y que contribuye a la realización del objetivo perseguido por las disposiciones fiscales que lo crean. Dichas partes demandantes citan a este respecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia (sentencias del Tribunal de Justicia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartado 27, y de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec. p. I-3671, apartado 34; sentencia CETM/Comisión, citada en el apartado 144 *supra*, apartado 52) y la Decisión 96/369/CE de la Comisión, de 13 de marzo de 1996, relativa a una ayuda fiscal en forma de amortización en beneficio de las compañías aéreas alemanas (DO L 146, p. 42).

163.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que, aun cuando la medida fiscal controvertida determina su ámbito de aplicación con arreglo a criterios objetivos, no es

menos cierto que tiene carácter selectivo (véanse los apartados 144 a 161 *supra*). Sin embargo, como señalan las partes demandantes, el carácter selectivo de una medida puede, en determinadas condiciones, estar justificado «por la naturaleza o la economía del sistema». En tal caso, el artículo 92, apartado 1, del Tratado no podrá aplicarse a esta medida (sentencia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, citada en el apartado 162 *supra*, apartado 27; sentencias Bélgica/Comisión, citada en el apartado 162 *supra*, apartado 34, y CETM/Comisión, citada en el apartado 144 *supra*, apartado 52).

164.

Debe subrayarse, no obstante, que la justificación basada en la naturaleza o la economía del sistema fiscal hace referencia a la coherencia de una medida fiscal específica con la lógica interna del sistema fiscal en general (véanse, en este sentido, la sentencia Bélgica/Comisión, citada en el apartado 162 *supra*, apartado 39, y las conclusiones del Abogado General Sr. La Pergola en el asunto sobre el que recayó dicha sentencia, Rec. p. I-3675, punto 8; véanse también las conclusiones del Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer en el asunto en el que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de mayo de 1999, Italia/Comisión, C-6/97, Rec. pp. I-2981 y ss., especialmente p. I-2983, punto 27). Así, una medida fiscal específica que esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal —como la progresividad del impuesto que esté justificada por la lógica redistributiva de éste— quedará excluida del ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

165.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 afirman que el crédito fiscal a que se refiere el artículo 1, letra d), de la Decisión impugnada se encuentra incardinado en la naturaleza y economía del sistema tributario español. El crédito fiscal se inspira en los principios de progresividad y eficacia recaudatoria del impuesto.

166.

Sin embargo, al fijar el importe mínimo de inversión en 2.500 millones de pesetas, el crédito fiscal establecido por la Norma Foral 22/1994 favorece únicamente a las empresas que dispongan de considerables recursos económicos. La medida vulnera de esta forma los principios de progresividad y de redistribución, inherentes al sistema tributario español. Además, las partes demandantes afectadas no han demostrado en modo alguno de qué forma la medida de que se trata podría contribuir a la eficacia recaudatoria del impuesto.

167.

Por lo demás, las partes demandantes se limitan a afirmar que el crédito fiscal tiene por objeto favorecer el desarrollo económico del País Vasco, situado en el Estado miembro que cuenta con la mayor tasa de desempleo de la Unión Europea. Dichas partes se refieren de esta forma a objetivos de política económica externos al sistema fiscal de que se trata.

168.

No obstante, en el supuesto de que se considere que motivos relativos a la creación o al mantenimiento del empleo pueden hacer que el artículo 92, apartado 1, del Tratado no se aplique a determinadas medidas específicas, esta disposición quedaría privada de eficacia. En efecto, las ayudas de Estado se conceden, en buena parte de los casos, con la finalidad de crear o mantener puestos de trabajo. Según reiterada jurisprudencia, procede considerar, por tanto, que el objetivo perseguido por la medida de que se trata

no puede permitirle evitar la calificación de ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado (sentencias Francia/Comisión, citada en el apartado 149 *supra*, apartado 20; Bélgica/Comisión, citada en el apartado 162 *supra*, apartado 25, y CETM/Comisión, citada en el apartado 144 *supra*, apartado 53).

169.

De lo antedicho se desprende que debe desestimarse la alegación de las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 basada en la naturaleza y la economía del sistema fiscal español.

170.

De todo lo anterior se deduce que la Comisión consideró acertadamente en la Decisión impugnada que el crédito fiscal equivalente al 45% del importe de la inversión constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

Sobre el supuesto carácter existente de la ayuda controvertida

171.

Las partes demandantes alegan que, suponiendo que el crédito fiscal previsto en la Norma Foral 22/1994 constituya una ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado, debe ser calificado de ayuda existente, dado que el origen de la ventaja fiscal de que se trata es anterior a la adhesión de España a la Comunidad Europea. El crédito fiscal fue establecido, en efecto, por la Decisión de las Juntas Generales de Álava de 30 de julio de 1984 y fue prorrogado a partir de entonces por Normas Forales sucesivas, a saber, la Norma Foral 28/1988, de 18 de julio, la Norma Foral 9/1990, de 14 de febrero, la Norma Foral 18/1993, de 5 de julio, y la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre.

172.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que el Tratado establece procedimientos distintos según se trate de ayudas existentes o nuevas. Mientras que las ayudas nuevas, con arreglo al artículo 93, apartado 3, del Tratado, deben ser notificadas previamente a la Comisión y no pueden ser ejecutadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva, las ayudas existentes, conforme al artículo 93, apartado 1, del Tratado, pueden seguir ejecutándose mientras la Comisión no haya declarado su incompatibilidad (sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Rec. p. I-877, apartado 20). Por tanto, las ayudas existentes únicamente podrán ser objeto, en su caso, de una decisión de incompatibilidad que produzca efectos de cara al futuro.

173.

Según una jurisprudencia consolidada, constituyen ayudas existentes las ayudas que existieran antes de la fecha de entrada en vigor del Tratado o de la adhesión del Estado miembro de que se trate a las Comunidades Europeas y aquellas que se hayan ejecutado legalmente conforme a los requisitos previstos en el artículo 93, apartado 3, del Tratado (sentencia Piaggio, citada en el apartado 149 *supra*, apartado 48). Por el contrario, deben considerarse ayudas nuevas, sometidas a la obligación de notificación prevista en el artículo 93, apartado 3, del Tratado, las medidas tendentes a la concesión o a la modificación de las ayudas, entendiéndose que las modificaciones pueden referirse bien a ayudas existentes, o bien a proyectos iniciales notificados a la Comisión (sentencias del Tribunal de Justicia de 9 de octubre de 1984, Heineken Brouwerijen, asuntos

acumulados 91/83 y 127/83, Rec. p. 3435, apartados 17 y 18, y de 9 de agosto de 1994, Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, Rec. p. I-3829, apartado 13).

174.

Pues bien, las partes están de acuerdo en que la ayuda a que se refiere el artículo 1, letra d), de la Decisión impugnada, fue concedida con arreglo a un instrumento jurídico adoptado en un momento en que España era ya un Estado miembro, a saber, la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre.

175.

Por otra parte, debe subrayarse que, en el Territorio Histórico de Álava, los instrumentos jurídicos relativos al crédito fiscal son leyes de aplicación temporal limitada. Por consiguiente, aun cuando, como afirman las partes demandantes, la ventaja fiscal prevista en la Norma Foral 22/1994 constituía tan sólo una «prórroga» de una medida fiscal que ya había sido establecida en 1984, no es menos cierto que, debido a la modificación del período de vigencia de la ayuda controvertida, ésta debería considerarse también una ayuda nueva.

176.

Procede, pues, declarar que la ayuda a que se refiere el artículo 1, letra d), de la Decisión impugnada constituye una ayuda nueva que debía ser notificada a la Comisión con arreglo al artículo 93, apartado 3, del Tratado, y que no podía ser ejecutada antes de que la Comisión hubiera adoptado una decisión definitiva sobre la medida de que se trata.

177.

De todo lo antedicho se desprende que no puede acogerse la cuarta parte del presente motivo.

Sobre la quinta parte, relativa a la reducción en la base imponible, a que se refiere el artículo 1, letra e), de la Decisión impugnada

178.

En el artículo 1, letra e), de la Decisión impugnada, la Comisión señala que «la reducción en la base imponible para las empresas de nueva creación contemplada en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio» fue ejecutada por España en favor de Demesa y que dicha ventaja debe ser calificada como ayuda de Estado incompatible con el mercado común.

179.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 alegan que el artículo 1, letra e), de la Decisión impugnada se basa en una apreciación errónea de los hechos. En efecto, según dichas partes demandantes, Demesa nunca se benefició de la reducción en la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996.

180.

La Comisión responde que la calificación como elemento de ayuda de la reducción en la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 no depende del hecho de que el destinatario de la medida se haya beneficiado o no efectivamente de ella, sino del cumplimiento de los criterios establecidos en el artículo 92 del Tratado.

181.

Según la Comisión, la ejecución de una ayuda de Estado debe entenderse no como la concesión de ésta a los beneficiarios, sino como la adopción del mecanismo legislativo que permita dicha concesión sin más formalidades. A su juicio, la medida fiscal a que se refiere el artículo 1, letra e), de la Decisión impugnada es, por tanto, una ayuda ilegal.

182.

La circunstancia de que la demandante aún no haya hecho uso de su derecho a la reducción fiscal no puede ocultar, sea cual fuere la razón, el hecho de que dispone de tal derecho desde el inicio de sus actividades.

183.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que, con arreglo al artículo 93, apartado 3, del Tratado, las ayudas nuevas deben ser notificadas a la Comisión. En virtud de la misma disposición, éstas no podrán ser ejecutadas antes de que la Comisión haya adoptado una decisión definitiva sobre su compatibilidad con el mercado común.

184.

El artículo 93, apartado 3, del Tratado no establece distinción alguna entre ayudas individuales y regímenes generales de ayuda.

185.

De ello se desprende que, cuando un Estado miembro o una autoridad regional o local de un Estado miembro establece un mecanismo legislativo y/o administrativo que implique un régimen general de ayuda, éste deberá ser notificado imperativamente a la Comisión.

186.

En tal contexto, si la Decisión impugnada mediante el presente recurso versaba, en general, sobre el supuesto régimen de ayuda establecido por el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, la cuestión de si Demesa u otras empresas se han beneficiado efectivamente de la aplicación de dicha disposición carecería de relevancia para la apreciación de la legalidad de la Decisión.

187.

Sin embargo, la Decisión impugnada no versa, en general, sobre el supuesto régimen de ayuda establecido por el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996. En efecto, aquélla se refiere únicamente a ayudas individuales recibidas por Demesa.

188.

La Comisión señala, en efecto, en la parte dispositiva de la Decisión impugnada, que España ha «ejecutad[o] [...] en favor de [Demesa]» diferentes medidas de ayuda (artículo 1 de la Decisión impugnada), y, en particular, «la reducción en la base imponible para las empresas de nueva creación contemplada en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio» [artículo 1, letra e)]. El artículo 2, letra b), de la Decisión impugnada obliga a España a adoptar todas las medidas necesarias para «retirar los beneficios derivados de [la reducción en la base imponible], que han sido puestas ilegalmente a disposición del beneficiario».

189.

La Decisión impugnada considera, pues, que la reducción en la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 fue ejecutada en favor de Demesa. Dicha

consideración supone una censura tanto a las autoridades españolas que concedieron una ayuda individual vulnerando lo dispuesto en el Tratado como a Demesa, que recibió una ayuda ilegal, a la que se refiere, además, la orden de recuperación dirigida a España en el artículo 2, apartado 1, letra b), de la Decisión impugnada.

190.

Ahora bien, las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 discuten la exactitud fáctica de dicha consideración.

191.

Es preciso afirmar que la Decisión impugnada no contiene ningún elemento que demuestre que las autoridades de Álava hayan ejecutado en favor de Demesa la ventaja prevista en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996.

192.

A este respecto, hay que señalar que del artículo 26, apartado 5, de la Norma Foral 24/1996 (véase el apartado 10 *supra*) se desprende que, para que una empresa pueda beneficiarse de la reducción en la base imponible, ésta deberá presentar una solicitud previa a la administración tributaria. Esta última dará, conforme a dicha disposición, «en su caso, su autorización [...] que deberá ser adoptada por acuerdo de la Diputación Foral de Álava».

193.

Durante el procedimiento administrativo, el Gobierno Vasco confirmó, en una carta que fue comunicada por la Representación Permanente de España a la Comisión, el 6 de marzo de 1998, que: «Sobre esta base, a Demesa, le serían de aplicación las reducciones en la base imponible previstas en el artículo 26 de la Norma Foral del impuesto de acuerdo con la misma, *si ésta así lo solicitara*» (el subrayado ha sido añadido).

194.

Sin embargo, la Comisión no examinó si Demesa había presentado efectivamente una solicitud en el sentido del artículo 26, apartado 5, de la Norma Foral 24/1996. Tampoco comprobó si las autoridades de Álava habían concedido la autorización prevista en la misma disposición.

195.

Además, durante el procedimiento ante el Tribunal de Primera Instancia, las partes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 explicaron, sin que les contradijera la Comisión en este punto, que, en el momento de la adopción de la Decisión impugnada, Demesa ya no podía acogerse a la reducción en la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996. Citan a este respecto el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del cual las empresas que deseen acogerse a la reducción en la base imponible deberán presentar una solicitud en un plazo de tres meses desde el inicio de la actividad empresarial.

196.

De todo lo antedicho se desprende que la Comisión incurrió en un error de hecho al señalar en la Decisión impugnada que la reducción en la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 había sido ejecutada en favor de Demesa.

197.

De ello se deduce que debe anularse, en los asuntos T-127/99 y T-148/99, el artículo 1, letra e), de la Decisión impugnada. Procede anular también, en los mismos asuntos, el artículo 2, apartado 1, letra b), de la Decisión impugnada en la medida en que ordena al Reino de España que exija a Demesa el reembolso de las ventajas proporcionadas mediante la supuesta ayuda a que se refiere el artículo 1, letra e), de la Decisión impugnada.

Sobre la sexta parte, basada en la ausencia de distorsión de la competencia y de efecto sobre los intercambios intracomunitarios así como en una ausencia de motivación sobre estos puntos

198.

Esta parte del motivo ha sido invocada en el asunto T-148/99 y, alegando una infracción del artículo 190 del Tratado, también en el asunto T-127/99.

199.

La parte demandante en el asunto T-148/99 alega que una medida que no afecta a la competencia de una manera real y sensible no constituye una ayuda de Estado prohibida por el artículo 92, apartado 1, del Tratado. Cita a este respecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencias del Tribunal de Justicia de 25 de junio de 1970, Francia/Comisión, 47/69, Rec. p. 487, apartado 16; Alemania/Comisión, citada en el apartado 142 *supra*, apartado 18, y de 2 de febrero de 1988, Van der Kooy y otros, asuntos acumulados 67/85, 68/85 y 70/85, Rec. p. 219, apartado 58), la Comunicación de la Comisión relativa a las ayudas *de minimis* (DO 1996, C 68, p. 9) y la publicación de la Comisión «Explication des règles applicables aux aides d'État, Situation en décembre 1996», *Droit de la concurrence dans les Communautés européennes*, volumen II B. Sostiene que, sin embargo, la Comisión no ha examinado suficientemente si las medidas de las que se benefició Demesa supusieron una distorsión de la competencia que afectó de manera sensible a los intercambios intracomunitarios, en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado. La parte demandante en el asunto T-127/99 considera que la Comisión no analizó los efectos concretos de las medidas controvertidas sobre la competencia y los intercambios intracomunitarios.

200.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 alegan que, sobre estos puntos, la Decisión impugnada está insuficientemente motivada.

201.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que, con arreglo al artículo 92, apartado 1, del Tratado, solamente son incompatibles con el mercado común las ayudas de Estado que «afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros» y que «falseen o amenacen falsear la competencia». Si bien de las propias circunstancias en las que se concedió la ayuda es posible deducir, en determinados casos, que puede afectar a los intercambios entre Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia, corresponde a la Comisión mencionar al menos dichas circunstancias en los motivos de su Decisión (sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de octubre de 2000, Italia y Sardegna Lines/Comisión, asuntos acumulados C-15/98 y C-105/99, Rec. p. I-8855, apartado 66, y las referencias citadas).

202.

En el punto V.1 de la Decisión impugnada, la Comisión explica por qué considera que las ayudas que ha recibido Demesa afectan a la competencia y a los intercambios entre Estados miembros. Señala, en primer lugar, que según el plan de empresa de Demesa, esta sociedad producirá 600.000 unidades de la combinación refrigerador-congelador al año (punto V.1, párrafo primero). Explica que el mercado de los refrigeradores y congeladores está saturado en Europa occidental (Decisión impugnada, punto V.1, párrafo cuarto). A juicio de la referida Institución, hay una sobrecapacidad de producción en el mercado que se estima en unos 5.000.000 de unidades para 1997 (punto V.1, párrafo sexto). Habida cuenta del hecho de que Demesa «deberá contar, a más tardar en 1999, con una capacidad de producción anual de 600.000 unidades, de las cuales el 30% se venderán en el mercado español, y el 70% en otros mercados (en principio, Francia y el Reino Unido)» (Decisión impugnada, punto V.1, párrafo primero), y de que «existen importantes intercambios intracomunitarios», la Comisión concluye que «toda medida de ayuda afectará necesariamente [a] los intercambios y [a] la competencia» (Decisión impugnada, punto V.1, último párrafo).

203.

De lo antedicho se deduce que la Decisión impugnada expone suficientemente los motivos por los que la Comisión considera que las medidas controvertidas falsean o amenazan falsear la competencia y afectan a los intercambios intracomunitarios. Esta parte de la Decisión impugnada satisface, pues, las exigencias del artículo 190 del Tratado.

204.

En cuanto a la fundamentación de la apreciación de la Comisión según la cual las ayudas de las que se ha beneficiado Demesa falsean o amenazan falsear la competencia y afectan a los intercambios intracomunitarios en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado, debe recordarse que de la jurisprudencia (sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión, 730/79, Rec. p. 2671, apartados 11 y 12; de 13 de marzo de 1985, Países Bajos y Leeuwarder Papierwarenfabriek/Comisión, asuntos acumulados 296/82 y 318/82, Rec. p. 809, y Bélgica/Comisión, citada en el apartado 162 *supra*, apartados 47 y 48; sentencia Vlaams Gewest/Comisión, citada en el apartado 50 *supra*, apartados 48 a 50) se desprende que toda concesión de ayudas a una empresa que ejerce sus actividades en el mercado comunitario puede ocasionar distorsiones de la competencia y afectar a los intercambios entre Estados miembros.

205.

Pues bien, ya se ha declarado que la Comisión consideró con razón que Demesa se ha beneficiado de diferentes elementos de ayuda de Estado. Además, las partes están de acuerdo en que Demesa proyecta, en su plan de empresa, producir 600.000 unidades de la combinación refrigerador-congelador al año. Las partes coinciden también en que otros productores de refrigeradores y congeladores operan en el mercado comunitario y en que el plan de empresa de Demesa prevé que ésta exportará gran parte de su producción hacia otros Estados miembros, en particular hacia Francia y el Reino Unido.

206.

Además, el plan de empresa de Demesa destaca la existencia de un «mercado interior con exceso de oferta».

207.

En estas circunstancias, la Comisión consideró acertadamente que las ayudas concedidas a Demesa «afectan a los intercambios entre Estados miembros» y «falsean o amenazan falsear la competencia» en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

208.

Aun cuando la Comisión ha reconocido en su publicación «Explication des règles applicables aux aides d'État», citada en el apartado 199 supra, que «la ayuda debe tener un efecto sensible sobre la competencia» para que esté comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado, no es menos cierto que la Comisión, refiriéndose a su Comunicación relativa a las ayudas de minimis, citada en el apartado 199 supra, ha fijado dicho límite en un nivel de ayuda de 100.000 euros, límite claramente superado en el presente caso (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98, Rec. p. I-6857, apartados 39 a 41).

209.

Por lo que respecta a la alegación de las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 según la cual la competencia resultó reforzada con la llegada de un nuevo productor de refrigeradores-congeladores al mercado español, debe señalarse que el establecimiento de una nueva empresa siempre surte efectos sobre la estructura de la competencia. Sin embargo, en el caso de autos, la concesión por las autoridades vascas de diferentes ayudas a una empresa de nueva creación puede falsear la competencia en el mercado de que se trata.

210.

Durante la fase escrita, la parte demandante en el asunto T-148/99 explicó que su producción está principalmente destinada a países terceros, a saber, al norte de África y a los países árabes. Afirma que las ventajas que se le han concedido no pueden afectar, en consecuencia, a los intercambios ni falsear la competencia en el mercado comunitario.

211.

Sin embargo, del plan de empresa de Demesa de septiembre de 1996 se desprende que estaba previsto, en aquel momento, que la empresa iba a exportar entre el 60 y el 65 % de su producción, en particular a Francia y al Reino Unido. En la vista, la parte demandante en el asunto T-148/99 explicó que la evolución de las exportaciones fue distinta a la inicialmente prevista en el plan de empresa.

212.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que, en el marco de un recurso de anulación interpuesto con arreglo al artículo 230 CE, la legalidad de un acto comunitario debe apreciarse en función de los elementos de hecho y de Derecho existentes en la fecha en que se adoptó el acto (sentencia Alitalia/Comisión, citada en el apartado 126 supra, apartado 86).

213.

Pues bien, al no haber intervenido Demesa en el procedimiento administrativo, la Comisión pudo basarse razonablemente, al adoptar la Decisión impugnada, en el plan de empresa de Demesa para apreciar los efectos de las ayudas concedidas a Demesa sobre los intercambios entre Estados miembros y sobre la competencia.

214.

En todo caso, la demandante en el asunto T-148/99 no niega que una gran parte de su producción se vende en el mercado español. En la vista, dio la cifra del 50 al 60 %. Ahora bien, al representar las importaciones de refrigeradores-congeladores el 30 % del mercado español (según el plan de empresa de Demesa), la producción de Demesa ha afectado necesariamente a las posibilidades de las empresas competidoras establecidas en otros Estados miembros de exportar sus productos al mercado español. Además, aun cuando una gran parte de la producción de Demesa va destinada a países terceros, ésta compite directamente con otras sociedades establecidas en la Comunidad por lo que se refiere a las exportaciones hacia dichos países terceros.

215.

Las ventajas concedidas a Demesa pueden, por tanto, afectar a los intercambios y falsear la competencia (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de 8 de marzo de 1988, Exécutif régional wallon y Glaverbel/Comisión, asuntos acumulados 62/87 y 72/87, Rec. p. 1573, apartado 13; de 13 de julio de 1988, Francia/Comisión, 102/87, Rec. p. 4067, apartado 19, y Bélgica/Comisión, citada en el apartado 162 supra, apartado 47).

216.

La parte demandante en el asunto T-148/99 denuncia asimismo el hecho de que la Comisión analizó los efectos de las medidas controvertidas sobre la competencia basándose exclusivamente en datos facilitados por los denunciantes durante el procedimiento administrativo. Basándose en dichos datos, la Comisión consideró erróneamente en la Decisión impugnada que el mercado español de los refrigeradores se encontraba en una situación de sobrecapacidad. La referida parte demandante, que cita un informe de Master Cadena de 1 de julio de 1998, alega que el mercado se hallaba en realidad en un momento de expansión, inmediatamente posterior a una crisis general del mercado de los electrodomésticos.

217.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que, en el presente caso, la Comisión inició una investigación tras haber recibido varias denuncias relativas a las ayudas que habían sido concedidas a Demesa. Dado que albergaba serias dudas respecto a la compatibilidad de dichas ayudas con el mercado común, la Comisión inició el procedimiento previsto en el artículo 93, apartado 2, del Tratado, con la finalidad de obtener toda la información necesaria para poder adoptar una decisión definitiva sobre este tema. Demesa, que no creyó necesario formular observaciones durante el procedimiento administrativo, no puede reprochar a la Comisión que se haya basado, al adoptar la Decisión impugnada, en elementos de información contenidos en dichas denuncias, elementos que no han sido contradichos por la información recogida a raíz de su decisión de iniciar el procedimiento del artículo 93, apartado 2, del Tratado.

218.

Por lo que se refiere al informe de Master Cadena, debe señalarse que contiene únicamente cifras de ventas relativas a España y no contiene información sobre las capacidades de producción. Además, es preciso indicar que el plan de empresa de Demesa menciona como «punto débil» la existencia de un «mercado interior con exceso de oferta».

219.

En cualquier caso, aun cuando el informe de Master Cadena demostrase que no existe sobrecapacidad en el mercado en el que opera Demesa y no es así, dicha situación no puede afectar a la conclusión de la Comisión de que las ayudas de que disfrutó Demesa afectan a los intercambios y a la competencia. Debe recordarse a este respecto que una ayuda significativa, como la del presente caso, concedida a una empresa con la finalidad de permitirle iniciar la producción de determinado producto en un Estado miembro tiene como consecuencia, en un mercado competitivo, una disminución de las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de exportar sus productos hacia el mercado de dicho Estado. Tal ayuda puede, por tanto, afectar al comercio entre Estados miembros y falsear la competencia (véanse, en este sentido, las sentencias *Exécutif régional wallon* y *Glaverbel/Comisión*, citada en el apartado 215 *supra*, apartado 13; de 13 de julio de 1988, *Francia/Comisión*, citada en el apartado 215 *supra*, apartado 19, y *Bélgica/Comisión*, citada en el apartado 162 *supra*, apartado 47).

220.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 afirman que Demesa es la única empresa que se dedica exclusivamente a la fabricación de refrigeradores «no frost». La Comisión debería haber tenido en cuenta dicha circunstancia en la Decisión impugnada. Las partes demandantes en el asunto T-129/99 sostienen que el mercado de los congeladores es distinto del de los refrigeradores.

221.

Aun suponiendo que el mercado de los congeladores sea distinto del de los refrigeradores y que Demesa se dedique exclusivamente a la fabricación de refrigeradores «no frost», las partes demandantes no explican de qué modo dichos hechos pueden desvirtuar la afirmación de la Comisión según la cual las ayudas concedidas a Demesa afectan a los intercambios entre Estados miembros y falsean la competencia. Debe desestimarse, pues, dicha alegación.

222.

La demandante en el asunto T-148/99 señala que la Comisión ha omitido totalmente el examen del mercado desde el punto de vista vertical. La referida Institución no ha examinado el efecto producido por las medidas controvertidas sobre los proveedores y los subcontratistas, así como sobre los consumidores de electrodomésticos.

223.

Sin embargo, como subraya la Comisión, la comprobación de la conformidad de una ayuda de Estado con el Tratado no implica la apreciación de los motivos que podrían justificar eventualmente una exención individual a lo establecido en un acuerdo, una práctica o una decisión contraria a las normas de la competencia, con arreglo al artículo 85, apartado 3, del Tratado CE (actualmente artículo 81 CE, apartado 3). Pues bien, dado que la Comisión ha demostrado suficientemente que las ayudas concedidas a Demesa falsean o amenazan falsear la competencia (horizontal) en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado y que dichas ayudas pueden afectar a los intercambios entre Estados miembros, éstas son incompatibles, salvo excepción, con el mercado común.

224.

Por último, las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 afirman que, para apreciar el efecto de las medidas impugnadas, la Comisión debería haber analizado

cómo responde el mercado tras la incorporación a éste de Demesa y no cómo funcionaba el mercado anteriormente.

225.

Debe desestimarse también esta alegación. En efecto, si la Comisión tuviera que demostrar en su Decisión el efecto real de las ayudas ya otorgadas, se favorecería a los Estados miembros que conceden ayudas infringiendo el deber de notificación que impone el artículo 93, apartado 3, del Tratado, en detrimento de los que las notifican en fase de proyecto (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de febrero de 1990, Francia/Comisión, C-301/87, Rec. p. I-307, apartado 33). La Comisión no está obligada, por tanto, a realizar una apreciación actualizada de los efectos sobre la competencia y del perjuicio para los intercambios entre Estados miembros de las ayudas no notificadas y ejecutadas (sentencias de 14 de febrero de 1990, Francia/Comisión, antes citada, apartado 33, y Bélgica/Comisión, citada en el apartado 162 supra, apartado 48).

226.

De todo lo antedicho se desprende que procede desestimar también la última parte del primer motivo.

II. Sobre el segundo motivo, basado en la violación de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica

227.

En primer lugar, por lo que respecta a la subvención a que se refiere el artículo 1, letra c), de la Decisión impugnada, las partes demandantes en los asuntos T-129/99 y T-148/99 alegan que la Decisión de 12 de diciembre de 1996, que autorizó el régimen general de ayuda Ekimen en los términos en que fue notificado a la Comisión por las autoridades nacionales, es decir, en los términos del Decreto regulador publicado en el Boletín Oficial del País Vasco, supone una garantía concreta de que cualquier subvención concedida con arreglo a dicho régimen es compatible con el mercado común. Las partes demandantes insisten en el hecho de que la Comisión aprobó el programa Ekimen muy poco tiempo antes de que Demesa se hubiese instalado en el territorio alavés.

228.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que, cuando considera una ayuda individual de la cual se afirma que fue concedida en ejecución de un régimen previamente autorizado, la Comisión no puede de entrada examinarla directamente en relación con el Tratado. Debe limitarse, antes de iniciar cualquier procedimiento, a controlar, en primer lugar, si la ayuda se halla cubierta por el régimen general y respeta los requisitos impuestos en la Decisión por la que se aprueba éste. Si no actuara de esta forma, la Comisión podría, al examinar cada ayuda individual, revocar su Decisión por la que se aprueba el régimen de ayudas, la cual presupone ya un examen con arreglo al artículo 92 del Tratado. Se pondrían en peligro con ello los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica tanto para los Estados miembros como para los operadores económicos, ya que la Comisión podría revisar en cualquier momento las ayudas individuales que se ajustaran rigurosamente a la Decisión por la que se aprueba el régimen de ayudas (sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de octubre de 1994, Italia/Comisión, C-47/91, Rec. p. I-4635, apartado 24; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 27 de abril de 1995, AAC y otros/Comisión, T-442/93, Rec. p. II-1329, apartado 86).

229.

Sin embargo, la Comisión ha señalado, con razón, que la ayuda individual concedida en el marco del programa Ekimen no estaba totalmente amparada por su Decisión de 12 de diciembre de 1996 por la que se aprueba dicho régimen general de ayuda (véase el apartado 127 supra). En estas circunstancias, la referida Institución pudo considerar, sin violar los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, que la subvención concedida en el marco del programa Ekimen constituía una ayuda nueva en la medida en que superaba el límite máximo fijado en su Decisión de aprobación (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 1994, Italia/Comisión, citada en el apartado 228 supra, apartado 26).

230.

Las partes demandantes no pueden afirmar que la Decisión de 12 de diciembre de 1996 por la que se aprueba el programa Ekimen y la Decisión impugnada se basan en una interpretación errónea del Decreto Ekimen. En efecto, la interpretación que hace la Comisión del Decreto en las dos Decisiones citadas es compatible con la letra y el espíritu del Decreto (véanse los apartados 118 a 124 supra).

231.

Por último, debe señalarse que las partes demandantes no aportan ningún elemento que demuestre que la Comisión les haya dado seguridades precisas que hayan generado en ellas esperanzas fundadas respecto a la compatibilidad con el mercado común del elemento de ayuda que no estaba amparado por la Decisión de 12 de diciembre de 1996 por la que se aprueba el programa Ekimen (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 31 de marzo de 1998, Preussag Stahl/Comisión, T-129/96, Rec. p. II-609, apartado 78).

232.

De todo lo antedicho se desprende que debe desestimarse la primera alegación.

233.

En segundo lugar, por lo que se refiere al crédito fiscal, las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 explican que la Comisión adoptó, el 10 de mayo de 1993, la Decisión 93/337/CEE, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco (DO L 134, p. 25) y, en particular, a la Norma Foral 28/1988, en la que declaró que determinadas ventajas fiscales previstas en dicha Norma Foral, en especial un crédito fiscal para las inversiones realizadas, constituyen ayudas incompatibles con el mercado común, por ser contrarias al artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación). Añaden que se adoptaron las disposiciones necesarias para adaptar la legislación foral a la Decisión 93/337 y que la Comisión, mediante escrito de 3 de febrero de 1995, comunicó fehacientemente a las autoridades españolas su acuerdo con la solución adoptada. Eliminada la incompatibilidad, tanto las autoridades españolas como la propia Comisión entendieron finalizado el problema vinculado a dichas ayudas de Estado. Las citadas partes demandantes afirman que, por ello, la Comisión nunca incoó expedientes de ayudas de Estado ni planteó objeción alguna con respecto a las normas fiscales similares adoptadas con posterioridad. De todo ello se deriva, según las referidas partes demandantes, la esperanza fundada generada por la Comisión, tanto respecto a Demesa como respecto a cualquier operador económico sujeto a la Normativa Foral, en que, en la medida en que no se vulnere el

artículo 52 del Tratado, las medidas fiscales adoptadas por la Diputación Foral de Álava habían sido aceptadas por la Comisión.

234.

Sin embargo, el Tribunal de Primera Instancia observa que, aun cuando el escrito de la Comisión de 3 de febrero de 1995 se interpretase en el sentido de que declara que la Norma Foral 28/1988 era compatible en lo sucesivo con el mercado común, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 1, letra d), de la Decisión impugnada no ha sido establecido por dicha Norma Foral y, en consecuencia, no está amparado ni por la Decisión 93/337 ni por el escrito de 3 de febrero de 1995. En efecto, el crédito fiscal de la Decisión impugnada ha sido establecido por la Norma Foral 22/1994. Este crédito fiscal constituye, pues, una ayuda nueva que debería haber sido notificada a la Comisión, con arreglo al artículo 93, apartado 3, del Tratado (véase, en este sentido, la sentencia *Namur-Les assurances du crédit*, citada en el apartado 173 *supra*, apartado 13).

235.

Pues bien, las partes no niegan que el crédito fiscal a que se refiere la Decisión impugnada fue establecido sin notificación previa, infringiendo lo dispuesto en el artículo 93, apartado 3, del Tratado.

236 Estas consideraciones son suficientes para desestimar la presente alegación. En efecto, según reiterada jurisprudencia, el reconocimiento de la confianza legítima presupone, en principio, que la ayuda ha sido concedida observando el procedimiento previsto en el artículo 93 del Tratado, lo que no ha sucedido en el caso de autos. Se considera, en efecto, que todo operador económico y toda autoridad regional diligentes estarán normalmente en condiciones de comprobar si el referido procedimiento ha sido observado (sentencias del Tribunal de Justicia de 20 de septiembre de 1990, *Comisión/Alemania*, C-5/89, Rec. p. I-3437, apartado 17, y del Tribunal de Primera Instancia de 15 de septiembre de 1998, *BFM y EFIM/Comisión*, asuntos acumulados T-126/96 y T-127/96, Rec. p. II-3437, apartado 69).

237.

A mayor abundamiento, debe señalarse asimismo que las partes demandantes que han formulado la presente alegación interpretan erróneamente la Decisión 93/337. En efecto, en dicha Decisión, la Comisión calificó las ayudas controvertidas de incompatibles con el mercado común no solamente porque eran contrarias al artículo 52 del Tratado, sino también porque no respetaban las diversas regulaciones de las ayudas, en particular la normativa sobre ayudas regionales, la normativa sobre ayudas sectoriales, la normativa sobre ayudas a las PYME y la normativa relativa a la acumulación de ayudas (punto V de la Decisión 93/337). Con respecto al escrito de 3 de febrero de 1995, hay que señalar que en él la Comisión toma conocimiento únicamente del hecho de que el régimen fiscal de que se trata no infringe ya el artículo 52 del Tratado, sin pronunciarse, no obstante, sobre si dicho régimen respeta las diversas normativas sobre ayudas mencionadas en la Decisión 93/337.

238.

De lo antedicho se deduce que la Comisión no ha podido generar en las partes demandantes la esperanza fundada de que el crédito fiscal establecido por la Norma Foral 22/1994 sería considerado compatible con el mercado común, ni siquiera en el caso de que resultase que era análogo al crédito fiscal establecido por la medida fiscal

objeto de la Decisión 93/337 de la Comisión y del escrito de ésta de 3 de febrero de 1995.

239.

Tampoco puede acogerse, por tanto, el segundo motivo.

III. Sobre el tercer motivo, basado en la infracción del artículo 190 del Tratado

240.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99, T-129/99 y T-148/99 afirman que la apreciación con arreglo al artículo 92, apartado 1, del Tratado de las diferentes medidas a que se refiere la parte dispositiva de la Decisión impugnada está insuficientemente motivada.

241.

Con carácter preliminar, debe recordarse que la motivación exigida por el artículo 190 del Tratado debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate y debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la Institución de la que emane el acto, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada con el fin de defender sus derechos y el Juez comunitario pueda ejercer su control. También se desprende de dicha jurisprudencia que no se exige que la motivación especifique todos los elementos de hecho y de Derecho pertinentes, en la medida en que la cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias del artículo 190 del Tratado debe apreciarse en relación con su tenor literal, pero también con su contexto, así como con el conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión, C-56/93, Rec. p. I-723, apartado 86, y la jurisprudencia citada).

242.

Aplicada a la calificación de una medida de ayuda, la exigencia de motivación supone que se indiquen las razones por las que la Comisión considera que la ayuda de que se trate está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 1, del Tratado (sentencias del Tribunal de Primera Instancia Vlaams Gewest/Comisión, citada en el apartado 50 supra, apartado 64; de 30 de abril de 1998, Cityflyer Express/Comisión, T-16/96, Rec. p. II-757, apartado 66, y CETM/Comisión, citada en el apartado 144 supra, apartado 59).

243.

En primer lugar, las partes demandantes en los asuntos T-129/99 y T-148/99 señalan que la Decisión impugnada no proporciona una definición del mercado afectado por la supuesta ayuda de Estado concedida a Demesa. La Decisión impugnada no explica si el mercado afectado es el de los electrodomésticos en general, los de línea blanca, los frigoríficos, u otro mercado. La parte demandante en el asunto T-148/99 añade que la definición del mercado afectado es un requisito indispensable para poder apreciar el efecto sobre la competencia que tiene una determinada medida susceptible de ser calificada de ayuda de Estado.

244.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 afirman que Demesa es la única empresa que se dedica exclusivamente a la fabricación de refrigeradores «no frost». Sin embargo, la Decisión impugnada no tiene en cuenta esta circunstancia. Las

partes demandantes en el asunto T-129/99 sostienen que el mercado de congeladores es distinto del de los refrigeradores.

245.

El Tribunal de Primera Instancia señala que de los fundamentos de la Decisión impugnada (punto V.1) se desprende que la Comisión ha definido el mercado de los refrigeradores y de los congeladores en Europa como el mercado pertinente. Se trata de un solo mercado, dado que «los hogares tienen tendencia a sustituir los refrigeradores y los congeladores separados por combinaciones (refrigerador-congelador)» (Decisión impugnada, punto V.1, párrafo cuarto). El punto V.1 de la Decisión impugnada contiene una descripción detallada del mercado de que se trata y cumple, pues, las exigencias del artículo 190 del Tratado.

246.

En segundo lugar, la parte demandante en el asunto T-127/99 alega que la Comisión enumera en la Decisión impugnada los elementos que le han llevado a considerar que las medidas fiscales a que se refiere el artículo 1, letras d) y e), son selectivas. La Decisión impugnada no precisa si el conjunto de los elementos expuestos acerca del mecanismo del crédito fiscal y de la reducción de la base imponible, respectivamente, contribuye a conferir a dichas medidas carácter selectivo o si uno solo de dichos elementos es suficiente para proporcionar la calificación de ayuda de Estado en el sentido del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

247.

Esta alegación debe ser desestimada también. En efecto, de la Decisión impugnada (punto V.2.4.1, párrafos duodécimo a decimotercero, y punto V.2.4.2, párrafos decimosexto y decimoséptimo) se desprende que la existencia de un elemento que caracterice la selectividad de la medida es suficiente para excluir la calificación de medida general.

248.

En tercer lugar, las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 sostienen que las afirmaciones de la Comisión, según las cuales las medidas fiscales controvertidas no están justificadas por la naturaleza o por la economía del sistema, no están suficientemente motivadas. En efecto, la Comisión no realiza ningún análisis de este extremo.

249.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia señala que, en el punto V.2.4.2, párrafo decimoséptimo, de la Decisión impugnada, la Comisión explica que, dado que una medida fiscal selectiva persigue un objetivo de política industrial, dicha medida no puede considerarse conforme a la naturaleza o la economía del sistema fiscal de que se trata. La motivación de la Decisión ha permitido, pues, a las partes demandantes comprender por qué la Comisión consideraba que las medidas fiscales a que se refiere la Decisión impugnada no estaban justificadas por la naturaleza o la economía del sistema fiscal de referencia.

250.

Además, como subraya la Comisión, una justificación basada en la naturaleza o la economía del sistema fiscal en cuestión constituye una excepción al principio de prohibición de las ayudas de Estado y deberá interpretarse, por consiguiente, de manera

estricta. Dado que las autoridades españolas no formularon durante el procedimiento administrativo ninguna alegación en relación con la conformidad de las medidas controvertidas con los principios por los que se rige el sistema fiscal de que se trata, la Comisión ni siquiera estaba obligada a motivar su decisión sobre este extremo (véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer en el asunto en el que recayó la sentencia de 19 de mayo de 1999, Italia/Comisión, citadas en el apartado 164 supra, apartado 27).

251.

En consecuencia, también debe desestimarse esta última alegación.

252.

De todo lo antedicho se desprende que tampoco puede acogerse el tercer motivo.

IV. Sobre el cuarto motivo, basado en la violación del derecho de defensa

253.

La parte demandante en el asunto T-148/99 señala que, si bien el procedimiento con arreglo al artículo 93, apartado 2, del Tratado no es un procedimiento sancionador, no cabe duda de que conlleva consecuencias económicas perjudiciales para las empresas beneficiarias de las ayudas de que se trata. Basándose en la jurisprudencia (sentencias del Tribunal de Justicia de 13 de febrero de 1979, Hoffmann-La Roche/Comisión, 85/76, Rec. p. 461, y de 29 de junio de 1994, Fiskano/Comisión, C-135/92, Rec. p. I-2885; sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 6 de diciembre de 1994, Lisrestal y otros/Comisión, T-450/93, Rec. p. II-1177, y de 19 de junio de 1997, Air Inter/Comisión, T-260/94, Rec. p. II-997), afirma que la Comisión debía notificarle la apertura del procedimiento con arreglo al artículo 93, apartado 2, del Tratado y que la Comisión debía emplazarle en el curso del mismo para que pudiese dar a conocer en tiempo útil su punto de vista sobre la realidad de los hechos tomados en consideración y de las circunstancias alegadas, así como sobre los documentos en que se basa la referida Institución para fundamentar y apoyar sus alegaciones relativas a la infracción del Derecho comunitario. La demandante considera también que debería habersele concedido una audiencia especial.

254.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que el procedimiento administrativo en materia de ayuda de Estado se inicia solamente contra el Estado miembro afectado. En el caso de autos, España es el destinatario de la Decisión impugnada y no se discute que se respetó su derecho de defensa durante el procedimiento administrativo.

255.

Al beneficiario de la ayuda, como es el caso de la parte demandante en el asunto T-148/99, se le considera «interesado» en el sentido del artículo 93, apartado 2, del Tratado, en un procedimiento administrativo en materia de ayuda de Estado. Pues bien, los «interesados» no son titulares del derecho invocado en el marco del presente motivo. En efecto, los interesados, lejos de poder ampararse en el derecho de defensa reconocido a las personas en contra de las cuales se inicia un procedimiento, sólo disponen del derecho a participar en el procedimiento administrativo (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 25 de junio de 1998, British Airways y otros y British Midland Airways/Comisión, asuntos acumulados T-371/94 y T-394/94, Rec. p. II-2405,

apartados 60 y 61). Disponen a este respecto, con arreglo al artículo 93, apartado 2, del Tratado, del derecho a formular observaciones durante la fase de examen contemplada en esta disposición.

256.

Ahora bien, es pacífico entre las partes que la Comisión pidió a los «interesados» que formularan observaciones con respecto a las medidas a que se refiere la Decisión impugnada a través de dos Comunicaciones que fueron publicadas en el Diario Oficial (véanse los apartados 25 y 27 supra).

257.

Aun cuando la parte demandante en el asunto T-148/99 no respondió a dichas Comunicaciones, debe señalarse que se le pidió, al igual que a cualquier otra parte interesada, que formulara observaciones en el marco del procedimiento administrativo. Así pues, se han respetado los derechos procedimentales que la parte demandante en el asunto T-148/99 deduce del artículo 93, apartado 2, del Tratado.

258.

Las partes demandantes en el asunto T-129/99 invocan la violación de su derecho de defensa debido a que la Comisión, durante el procedimiento administrativo, no hizo ninguna referencia al posible incumplimiento del artículo 7, letra d), del Decreto Ekimen.

259.

Debe recordarse que, en la Decisión impugnada, la Comisión consideró que, según el artículo 7, letra d), del Decreto Ekimen, los equipos que habían sido cedidos a terceros por Demesa no eran subvencionables con arreglo a dicho Decreto (Decisión impugnada, punto V.2.3, último párrafo).

260.

Como ya se ha señalado que el artículo 1, letra c), de la Decisión impugnada debe ser anulado en la medida en que excluye a dichos equipos de los costes subvencionables con arreglo al régimen de ayudas Ekimen (véase el apartado 138 supra), esta alegación carece de objeto.

261.

De todo lo antedicho se desprende que el cuarto motivo no es fundado.

V. Sobre el quinto motivo, basado en la infracción del artículo 92, apartado 3, del Tratado

262.

En primer lugar, las partes demandantes en el asunto T-129/99 afirman que la Comisión se negó equivocadamente a considerar los elementos citados en el artículo 1, letras a) a c), de la Decisión impugnada como ayudas regionales en el sentido del artículo 92, apartado 3, letra c), del Tratado. Señalan a tal efecto que la intensidad máxima de ayuda admitida en el País Vasco es del 25 % del ESN (Decisión impugnada, punto II.3, párrafo tercero). La subvención del 25 % del ESN concedida a Demesa equivale a una intensidad de 18,76 % del ESN (Decisión impugnada, punto II.4, párrafo sexto). Por ello, la subvención del 20 % del ESB, admitida por la Comisión en el marco del programa Ekimen, corresponde a una subvención del 15 % del ESN, por lo que debería

haberse autorizado la concesión de un porcentaje del 10 % del ESN adicional, conforme a lo dispuesto en el artículo 92, apartado 3, letra c), del Tratado.

263.

Es preciso señalar que la Comisión reconoce, en la Decisión impugnada, que «Vitoria-Gasteiz está situada en una región admitida al beneficio de ayudas regionales con arreglo [al artículo 92, apartado 3, letra c), del Tratado]. La intensidad de ayuda máxima en el País Vasco es de un 25 % del ESN (35 % en el caso de las PYME)» (Decisión impugnada, p. 20, párrafo segundo).

264.

Sin embargo, el límite del 25 % del ESN fijado por la Comisión para el País Vasco implica únicamente que la Comisión habrá de adoptar una decisión favorable en relación con las ayudas regionales vascas, comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 3, letras a), o c), del Tratado, que respeten dicho límite. No significa, sin embargo, que toda ayuda individual concedida en el País Vasco que se encuentre dentro de dicho límite sea compatible automáticamente con el mercado común.

265.

Debe señalarse que el único régimen de ayuda regional aprobado por la Comisión del que se ha beneficiado Demesa en el presente caso es el régimen de ayuda establecido por el Decreto Ekimen. No obstante, una parte de la subvención concedida con arreglo a dicho Decreto a Demesa «reviste el carácter de una nueva ayuda, dado que no está amparada por un régimen previamente aprobado» (Decisión impugnada, punto V.2.3, párrafo decimocuarto). Las demás ayudas a que se refiere la Decisión impugnada no están amparadas por ningún régimen general de ayuda regional aprobado por la Comisión.

266.

Por todo ello, debe considerarse que la Comisión afirmó con razón en la Decisión impugnada (página 20, párrafos tercero y cuarto) que las ayudas cuya compatibilidad con el mercado común hubo de examinar tienen un carácter ad hoc.

267.

Una ayuda ad hoc no puede excluir, sin embargo, que se califique de ayuda regional con arreglo al artículo 92, apartado 3, letras a) o c), del Tratado a dicha ayuda (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión, asuntos acumulados C-278/92 a C-280/92, Rec. p. I-4103, apartado 49).

268.

A este respecto, debe señalarse que las partes demandantes en el asunto T-129/99 no afirman que la ayuda concedida a Demesa debería haberse beneficiado de la excepción prevista en el artículo 92, apartado 3, letra a), del Tratado. Según dichas partes demandantes, la Comisión se equivocó al negarse a considerar las ayudas de que se trata como ayudas regionales comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 92, apartado 3, letra c), del Tratado.

269.

En la Decisión impugnada, la Comisión estimó que no puede considerarse que las ayudas concedidas a Demesa son ayudas regionales que cumplen los requisitos establecidos en el artículo 92, apartado 3, letra c), del Tratado, por diferentes razones. Dicha Institución hace referencia, en primer lugar, a una sobrecapacidad de producción a escala comunitaria en el mercado de los refrigeradores-congeladores, que ha provocado reestructuraciones que, a su vez, han dado lugar a reducciones de capacidad o a transferencias de producción con fuertes pérdidas de empleo en el interior de la Comunidad. A su juicio, las ayudas concedidas a Demesa contribuyen así a un deterioro de la situación (Decisión impugnada, p. 20, párrafo quinto). En este contexto económico, la Comisión estima que las ayudas de que se trata no redundarán en la creación neta de puestos de trabajo a nivel comunitario, español ni incluso en el País Vasco, ni traerán consigo otros beneficios económicos (Decisión impugnada, p. 20, párrafo sexto). La Comisión añade que «el hecho de que durante 1998 se haya observado una cierta evolución favorable de la demanda en el mercado comunitario en nada altera el hecho de que la industria aún está adaptándose al exceso de capacidades de producción instaladas en la Comunidad mediante reducciones de puestos de trabajo sumamente importantes» (Decisión impugnada, p. 20, párrafo sexto). Se refiere a la supresión por parte del grupo MCC, establecido en el País Vasco, de 180 empleos en el sector de la fabricación de frigoríficos debido a la mala coyuntura (Decisión impugnada, p. 20, párrafo sexto).

270.

Las partes demandantes en el asunto T-129/99 no están de acuerdo, sin embargo, con el análisis realizado por la Comisión sobre este extremo en la Decisión impugnada y en el que se ha basado su declaración de la incompatibilidad de las ayudas. Por un lado, el análisis del sector español de los electrodomésticos expuesto en el informe de Master Cadena, líder de la distribución en España en este sector, pone de manifiesto que el mercado de bienes de consumo duraderos ha experimentado un crecimiento del 5 % en 1997 en relación con 1996. Así, el mercado de electrodomésticos de línea blanca ha crecido un 5,1 % y el de los refrigeradores-congeladores un 3,8 %. Consideran que, por ello, la llegada de Demesa al mercado español ha podido ser absorbida sin dificultades. Por otro lado, de una serie de datos proporcionados a la Comisión relativos al sector de los refrigeradores se deduce que, con la excepción de Alemania y de Austria, el mercado europeo ha experimentado un gran crecimiento en 1997 con respecto a 1996, del orden del 10 % aproximadamente en la mayoría de los países europeos, e incluso más en los Países Bajos, el Reino Unido, España y Noruega. El crecimiento medio anual del mercado de los refrigeradores se sitúa en el 1,7 %. El mercado está en fuerte expansión en Escandinavia y en Europa del Este. La producción de refrigeradores ha aumentado un 10 % en España entre 1995 y 1997.

271.

Sostienen que estas informaciones coinciden con los datos proporcionados por Eurostat y confirman que la producción de la combinación refrigerador-congelador ha aumentado de forma notable en España. Además, según las previsiones de la revista «Consumer Europe», las ventas en términos unitarios de refrigeradores aumentarán un 10 % entre 1996 y 2001.

272.

Partiendo de los diferentes elementos citados, las partes demandantes en el asunto T-129/99 llegan a la conclusión de que la inversión de Demesa no puede sino traer beneficios para el País Vasco, que actualmente sufre graves problemas estructurales

tanto por lo que respecta al empleo como a la competitividad de las empresas, y de que las ventajas concedidas a dicha sociedad no afectan a los intercambios intracomunitarios en contra del interés común en el sentido del artículo 92, apartado 3, letra c), del Tratado. Por ello, las ayudas concedidas a Demesa deben declararse, a su juicio, compatibles con el mercado común, con arreglo a dicha disposición.

273.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que el control jurisdiccional de una Decisión relativa a la compatibilidad de una ayuda con el mercado común, que implica una apreciación económica compleja, debe limitarse a comprobar el respeto de las normas de procedimiento y de motivación, la exactitud material de los hechos tenidos en cuenta para efectuar la elección impugnada, la falta de error manifiesto en la apreciación de dichos hechos o la inexistencia de desviación de poder. En particular, no corresponde al Tribunal de Primera Instancia sustituir su apreciación económica por la del autor de la Decisión (sentencia de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión, citada en el apartado 241 supra, apartado 11; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 12 de diciembre de 1996, AIUFFASS y AKT/Comisión, T-380/94, Rec. p. II-2169, apartado 56).

274.

Debe señalarse que la Comisión ha basado las afirmaciones reproducidas en el apartado 269 supra en documentos que han sido identificados todos ellos en la Decisión impugnada (punto V.1). Las partes demandantes no afirman que la Comisión haya alterado el contenido de dichos documentos.

275.

Además, hay que señalar que ningún elemento aportado por las partes demandantes en el asunto T-129/99 contradice la alegación de la Comisión según la cual el mercado de los refrigeradores-congeladores en la Comunidad se caracteriza por un exceso de capacidad de producción. Por un lado, debe recordarse que el exceso de capacidad del mercado resulta confirmado por el plan de empresa de Demesa (véase el apartado 218 supra). Por otro lado, la afirmación de que se han incrementado las ventas en el mercado no implica necesariamente la eliminación de los excesos de capacidad en Europa. La Comisión precisa incluso en la Decisión impugnada que el «hecho de que durante 1998 se haya observado una cierta evolución favorable de la demanda en el mercado comunitario en nada altera el hecho de que la industria aún está adaptándose al exceso de capacidades de producción instaladas en la Comunidad mediante reducciones de puestos de trabajo sumamente importantes» (Decisión impugnada, p. 20, párrafo sexto).

276.

Las referidas partes demandantes no niegan la existencia de las supresiones de puestos de trabajo sufridas por el sector de que se trata.

277.

Procede, pues, concluir que las afirmaciones de las partes demandantes en el asunto T-129/99 no demuestran en modo alguno que la Comisión haya incurrido en un error manifiesto de apreciación al considerar que las ayudas importantes concedidas a Demesa con ocasión de la instalación de nuevas capacidades de producción en el mercado de los refrigeradores-congeladores son incompatibles con el mercado común.

278.

Así pues, el quinto motivo tampoco es fundado.

Sobre la pretensión de que se aporten documentos relativos a la adopción de la Decisión impugnada

279.

Las partes demandantes en los asuntos T-127/99 y T-148/99 solicitan que se ordene a la Comisión que aporte sus documentos internos relativos a la adopción de la Decisión impugnada. En el asunto T-129/99, las partes demandantes solicitan la aportación de la totalidad del expediente administrativo relativo a la Decisión impugnada.

280.

Es preciso señalar, sin embargo, que las partes demandantes no aportan ningún indicio que demuestre que los documentos cuya presentación se solicita son útiles para su argumentación o para el control de la legalidad de la Decisión impugnada.

281.

En estas circunstancias, deben desestimarse las pretensiones de que se aporten documentos (véase, en este sentido, la sentencia Cityflyer Expres/Comisión, citada en el apartado 242 supra, apartados 102 a 106).

Decisión sobre las costas

Costas

282.

A tenor del artículo 87, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento, cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte, el Tribunal de Primera Instancia podrá repartir las costas, o decidir que cada parte abone sus propias costas. Por haber sido desestimadas parcialmente las pretensiones formuladas por las partes demandantes y por la Comisión, procede decidir que cada parte soporte sus propias costas.

283.

Con arreglo al artículo 87, apartado 4, último párrafo, del Reglamento de Procedimiento, procede decidir que las partes coadyuvantes soportarán sus propias costas.

Fallo

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA (Sala Tercera ampliada) decide:

- 1) En el asunto T-129/99, procede declarar la inadmisibilidad del recurso en la medida en que tiene por objeto la anulación del artículo 1, letras d) y e), de la Decisión 1999/718/CE de la Comisión, de 24 de febrero de 1999, relativa a la ayuda estatal concedida por España en favor de Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. (Demesa), y del artículo 2, apartado 1, letra b), de la misma Decisión.
- 2) En los asuntos T-129/99 y T-148/99, anular el artículo 1, letra a), de la Decisión 1999/718.
- 3) En los asuntos T-129/99 y T-148/99, anular el artículo 1, letra b), de la Decisión 1999/718.

- 4) En los asuntos T-129/99 y T-148/99, anular el artículo 1, letra c), de la Decisión 1999/718, en la medida en que excluye los equipos valorados en 1.803.036,31 euros de los costes subvencionables amparados por el régimen de ayudas Ekimen.
- 5) En los asuntos T-127/99 y T-148/99, anular el artículo 1, letra e), de la Decisión 1999/718.
- 6) En los asuntos T-129/99 y T-148/99, anular el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Decisión 1999/718, en la medida en que se refiere al artículo 1, letras a) y b), de la misma Decisión, y en la medida en que ordena al Reino de España que exija a Demesa el reembolso de las ayudas relativas a la parte anulada del artículo 1, letra c), de la misma Decisión.
- 7) En los asuntos T-127/99 y T-148/99, anular el artículo 2, apartado 1, letra b), de la Decisión 1999/718, en la medida en que se refiere al artículo 1, letra e), de la misma Decisión.
- 8) Desestimar los recursos en todo lo demás.
- 9) Cada parte cargará con sus propias costas.

Ref. TPICE-4

Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 23 de octubre de 2002

Asunto: T-269/99, T-271/99 y T-272/99

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

En los asuntos acumulados T-269/99, T-271/99 y T-272/99,

Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava, Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya, representados por los Sres. A. Creus Carreras y B. Uriarte Valiente, abogados, partes demandantes,

contra

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. F. Santaolalla Gadea, G. Rozet y G. Valero Jordana, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo, parte demandada,

que tienen por objeto un recurso de anulación de las Decisiones de la Comisión, notificadas a las autoridades españolas mediante escritos de 17 de agosto de 1999, de incoar el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, contra el Estado español en relación con las ayudas fiscales concedidas en forma de crédito fiscal del 45% en los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa (DO 1999, C 351, p. 29, y DO 2000, C 71, p. 8),

EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (Sala Tercera ampliada), integrado por el Sr. M. Jaeger, Presidente, y los Sres. R. García-Valdecasas y K. Lenaerts, la Sra. P. Lindh y el Sr. J. Azizi, Jueces;

Secretaria: Sra. B. Pastor, Secretaria adjunta;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de abril de 2002; dicta la siguiente

SENTENCIA

Marco jurídico

Disposiciones comunitarias

1.

Las normas procedimentales que establece el Tratado en materia de ayudas de Estado varían según se trate de ayudas existentes o nuevas. Mientras las primeras están sujetas a lo dispuesto en el artículo 88 CE, apartados 1 y 2, las segundas se rigen, cronológicamente, por los apartados 3 y 2 del mismo artículo.

2.

Por lo que respecta a las ayudas existentes, el artículo 88 CE, apartado 1, otorga competencia a la Comisión para proceder a su examen permanente junto con los Estados miembros. En el marco de dicho examen, la Comisión propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común. El artículo 88 CE, apartado 2, dispone a continuación que si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda no es compatible con el mercado común en virtud del artículo 87, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.

3.

Las ayudas nuevas deberán, con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3, ser notificadas previamente a la Comisión, y no podrán ejecutarse antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva. En virtud de esta misma disposición, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común.

4.

El artículo 1 del Reglamento (CE) n. 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [88] del Tratado CE (DO L 83, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento de procedimiento en materia de ayudas de Estado»), que entró en vigor el 16 de abril de 1999, incluye las siguientes definiciones relevantes para los presentes procedimientos:

«a) ayuda: toda medida que reúna todos los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo [87] del Tratado;

b) ayuda existente:

i) [...] toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda que fueran aplicables y las ayudas individuales que se hayan llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y que sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma;

ii) la ayuda autorizada, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales autorizados por la Comisión o por el Consejo;

[...]

v) la ayuda considerada como ayuda existente al poder acreditarse que en el momento en que se llevó a efecto no constituía una ayuda, y que posteriormente pasó a ser una ayuda debido a la evolución del mercado común y sin haber sido modificada por el Estado miembro. Cuando determinadas medidas pasen a ser ayudas tras la liberalización de una determinada actividad por la legislación comunitaria, dichas medidas no se considerarán como ayudas existentes tras la fecha fijada para la liberalización;

c) nueva ayuda: toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes;

[...]

f) ayuda ilegal: cualquier nueva ayuda que se lleve a efecto contraviniendo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo [88] del Tratado;

[...]».

5.

Según el artículo 2, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», «el Estado miembro interesado deberá notificar a la Comisión con la suficiente antelación cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda». El artículo 3 del Reglamento dispone que la ayuda nueva «no podrá llevarse a efecto antes de que la Comisión adopte o deba considerarse que ha adoptado una decisión autorizando dicha ayuda». El artículo 4, apartado 4, del citado Reglamento establece que la Comisión adoptará una decisión de incoar el procedimiento contemplado en el artículo 88 CE, apartado 2 (en lo sucesivo, «procedimiento de investigación formal»), si comprobare, tras un examen previo, que la medida notificada plantea «dudas sobre su compatibilidad con el mercado común».

6.

Con arreglo al artículo 6, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», la «decisión de incoar el procedimiento de investigación formal deberá resumir las principales cuestiones de hecho y de Derecho, incluir una valoración inicial de la Comisión en cuanto al carácter de ayuda de la medida propuesta y exponer las dudas sobre su compatibilidad con el mercado común».

7.

A tenor del artículo 7, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», «el procedimiento de investigación formal se dará por concluido mediante una decisión de conformidad con los apartados 2 a 5 del presente artículo». La Comisión podrá decidir que la medida notificada no constituye una ayuda (artículo 7, apartado 2), que la ayuda notificada es compatible con el mercado común (artículo 7, apartado 3), que la ayuda notificada puede considerarse compatible con el mercado común si se cumplen determinadas condiciones (artículo 7, apartado 4), o que la ayuda notificada es incompatible con el mercado común (artículo 7, apartado 5).

8.

En cuanto a las medidas no notificadas, el artículo 10, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado» establece que, «cuando obre en poder de la Comisión cualquier información, sea cual sea su origen, referente a una presunta ayuda ilegal, deberá proceder a su examen sin demora». El artículo 13, apartado 1, prevé la posibilidad de que dicho examen termine con una decisión de incoar el procedimiento de investigación formal.

9.

El procedimiento aplicable a los regímenes de ayudas existentes se recoge en los artículos 17 a 19 del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado». A tenor del artículo 18, si la Comisión llegara a la conclusión de que un régimen de ayudas existente no es o ha dejado de ser compatible con el mercado común, emitirá una recomendación en la que propondrá al Estado miembro interesado medidas apropiadas. Según el artículo 19, apartado 2, si el Estado miembro interesado no acepta las medidas

propuestas, la Comisión podrá incoar el procedimiento de investigación formal establecido en el artículo 4, apartado 4, antes citado.

Crédito fiscal establecido por la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa

10.

Los presentes asuntos versan sobre las supuestas ayudas fiscales concedidas en forma de crédito fiscal por la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa.

Crédito fiscal establecido por la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava
11.

La disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre, de ejecución del presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el año 1995, es del siguiente tenor:

«Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995, que excedan de 2.500 millones de pesetas, según Acuerdo de la Diputación Foral de Álava, gozarán de crédito fiscal del 45% del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava, aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada por insuficiencia de cuota podrá aplicarse dentro de los nueve años siguientes a aquél en que se haya dictado el Acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

Este Acuerdo de la Diputación Foral de Álava fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo de la presente disposición serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones.

Igualmente, la Diputación Foral de Álava determinará la duración del proceso de inversión que podrá acoger a inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones.»

12.

La validez de dicha disposición se prorrogó, para el año 1996, mediante la disposición adicional quinta de la Norma Foral 33/1995, de 20 de diciembre, en su versión modificada por el apartado 2.11 de la disposición derogatoria única de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio. Para el año 1997, la medida fiscal se prorrogó mediante la disposición adicional séptima de la Norma Foral 31/1996, de 18 de diciembre.

13.

El crédito fiscal del 45% del importe de las inversiones se mantuvo, con modificaciones, para los años 1998 y 1999, en virtud de la disposición adicional undécima de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre, y en virtud de la disposición adicional séptima de la Norma Foral 36/1998, de 17 de diciembre, respectivamente.

Crédito fiscal establecido por la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Vizcaya y Guipúzcoa

14.

La disposición adicional cuarta de la Norma Foral de Vizcaya 7/1996, de 26 de diciembre, prorrogada mediante la disposición segunda de la Norma Foral 4/1998, de 2 de abril, y la disposición adicional décima de la Norma Foral de Guipúzcoa 7/1997, de 22 de diciembre, disponen:

«Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas desde el 1 de enero de 1997, que excedan de 2.500 millones de pesetas, según Acuerdo de la Diputación Foral de [Vizcaya/Guipúzcoa], gozarán de crédito fiscal del 45% del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de [Vizcaya/Guipúzcoa], aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada por insuficiencia de cuota podrá aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a aquél para el que se haya dictado el Acuerdo de concesión de la misma.

El cómputo del plazo para la aplicación de esta deducción podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos.

El Acuerdo a que se refiere el primer párrafo de este artículo fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.

[...]»

Decisiones impugnadas

15.

A raíz de una denuncia presentada en 1996, la Comisión examinó la concesión del crédito fiscal del 45% previsto por la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava a la empresa Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. (Demesa). Mediante Decisión 1999/718/CE, de 24 de febrero de 1999, relativa a la ayuda estatal concedida por España en favor de Demesa (DO L 292, p. 1), la Comisión declaró que la concesión del crédito fiscal a la referida empresa constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado común.

16.

La Comisión examinó a continuación de manera general el crédito fiscal establecido por la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava a la luz de los artículos 87 CE y 88 CE. Fueron también objeto de examen determinadas medidas fiscales similares aplicables en los Territorios Históricos de Vizcaya y de Guipúzcoa (en lo sucesivo, por lo que respecta a los tres Territorios Históricos del País Vasco, «medidas fiscales controvertidas»).

17.

De esta forma tomó la Comisión la Decisión SG(99) D/6871 de incoar el procedimiento de investigación formal en relación con el crédito fiscal previsto en la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Vizcaya y de Guipúzcoa, que fue notificada a las autoridades españolas mediante escrito de 17 de agosto de 1999. Esta Decisión, que es la Decisión impugnada en los asuntos T-269/99, Territorio Histórico de Guipúzcoa/Comisión, y T-272/99, Territorio Histórico de Vizcaya/Comisión, se reprodujo en lengua española en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* de 4 de diciembre de 1999 (DO C 351, p. 29), acompañada de un resumen en la lengua de la serie lingüística del citado Diario, conforme al artículo 26, apartado 2, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado».

18.

La Comisión incoó también el procedimiento de investigación formal en relación con el crédito fiscal previsto en la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava. La Decisión, que lleva la referencia SG(99) D/6873, fue notificada a las autoridades españolas mediante escrito de 17 de agosto de 1999 y fue publicada en lengua española en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* de 11 de marzo de 2000 (DO C 71, p. 8), acompañada de un resumen en la lengua de la serie lingüística del citado Diario. Constituye la Decisión impugnada en el asunto T-271/99, Territorio Histórico de Álava/Comisión.

19.

En las dos Decisiones de incoación del procedimiento de investigación formal (en lo sucesivo, «Decisiones impugnadas»), la Comisión califica provisionalmente la medida fiscal controvertida como ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, sobre la base de las siguientes consideraciones:

«La bonificación fiscal en cuestión satisface los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado CE. Es específica, ya que favorece a determinadas empresas, esto es, sólo a las que realizan inversiones que superan el límite de 2.500 millones de pesetas [...] (15.025.303 euros). Todas las demás empresas, incluso cuando invierten pero no superan el citado límite de 2.500 millones de pesetas [...], están excluidas del beneficio de la ayuda.» [Punto 3.1 del resumen de la Decisión SG(99) D/6871 y punto 2.1 del resumen de la Decisión SG(99) D/6873].

20.

La Comisión considera que el carácter selectivo del crédito fiscal nace asimismo del poder discrecional de que dispone la administración fiscal de los referidos Territorios Históricos para la concesión del beneficio fiscal controvertido [DO 1999, C 351, p. 32, por lo que respecta a la Decisión SG(99) D/6871, y DO 2000, C 71, p. 11, por lo que se refiere a la Decisión SG(99) D/6873].

21.

Posteriormente, después de comprobar que las autoridades españolas habían incumplido la obligación de notificación previa establecida en el artículo 88 CE, apartado 3, la Comisión evalúa la compatibilidad de la medida fiscal controvertida con el mercado común. Llega a la conclusión de que existen dudas al respecto y decide incoar el procedimiento de investigación formal [puntos 3.2 y 3.3 del resumen de la Decisión SG(99) D/6871 y puntos 2.2 y 2.3 del resumen de la Decisión SG(99) D/6873].

22.

Después de haber adoptado las Decisiones impugnadas, la Comisión examinó específicamente la concesión del crédito fiscal del 45% previsto por la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava a una empresa concreta. Dicho examen concluyó con la Decisión 2000/795/CE de la Comisión, de 22 de diciembre de 1999, relativa a la ayuda estatal ejecutada por España en favor de Ramondín, S.A., y Ramondín Cápsulas, S.A. (DO 2000, L 318, p. 36).

Procedimiento y pretensiones de las partes

23.

Mediante sendas demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 3 de noviembre de 1999, las partes demandantes interpusieron los presentes recursos.

24.

El Territorio Histórico de Guipúzcoa, parte demandante en el asunto T-269/99, solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare que el recurso es admisible y fundado.

—Declare la nulidad de la Decisión de la Comisión SG(99) D/6871, en la medida en que califica de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE el crédito fiscal previsto en la Norma Foral de Guipúzcoa 7/1997, de 22 de diciembre.

—Condene a la Comisión al pago de la totalidad de las costas que se deriven del procedimiento.

25.

El Territorio Histórico de Álava, parte demandante en el asunto T-271/99, solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare que el recurso es admisible y fundado.

—Declare la nulidad de la Decisión de la Comisión SG(99) D/6873, en la medida en que califica de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE el crédito fiscal previsto en la Norma Foral de Álava 22/1994, de 20 de diciembre, y sus posteriores modificaciones.

—Condene a la Comisión al pago de la totalidad de las costas que se deriven del procedimiento.

26.

El Territorio Histórico de Vizcaya, parte demandante en el asunto T-272/99, solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare que el recurso es admisible y fundado.

—Declare la nulidad de la Decisión de la Comisión SG(99) D/6871, en la medida en que califica de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE el crédito fiscal previsto en la Norma Foral de Vizcaya 7/1996, de 26 de diciembre, y sus posteriores modificaciones.

—Condene a la Comisión al pago de la totalidad de las costas que se deriven del procedimiento.

27.

Mediante escritos separados, presentados en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 26 de enero de 2000, la Comisión propuso, con arreglo al artículo 114, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Primera Instancia, una excepción de inadmisibilidad en los tres asuntos. Mediante autos del Tribunal de Primera Instancia (Sala Tercera ampliada) de 6 de julio de 2000, dichas excepciones se unieron al examen del fondo.

28.

La Comisión solicita, en los tres asuntos, al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare inadmisibile el recurso.

—Subsidiariamente, que lo declare infundado.

—En ambos casos, que condene en costas a la parte demandante.

29.

Mediante auto del Presidente de la Sala Tercera ampliada del Tribunal de Primera Instancia de 12 de enero de 2001, se acumularon los asuntos T-269/99, T-271/99 y T-272/99.

30.

Visto el informe del Juez Ponente, el Tribunal de Primera Instancia (Sala Tercera ampliada) decidió iniciar la fase oral. Con arreglo al artículo 64 del Reglamento de Procedimiento, que regula las diligencias de ordenación del procedimiento, se formuló a las partes demandantes una pregunta escrita, a la que éstas respondieron dentro del plazo señalado.

31.

En la vista celebrada el 10 de abril de 2002 se oyeron los informes orales de las partes, así como sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Primera Instancia.

Sobre la admisibilidad

Alegaciones de las partes

32.

La Comisión alega que las Decisiones impugnadas constituyen actos preparatorios que no modifican la situación jurídica de las demandantes. Señala que, por lo tanto, no pueden ser impugnadas al amparo del artículo 230 CE. La Comisión añade que si la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal produjese efectos jurídicos definitivos en cuanto a la calificación de una medida como ayuda de Estado, la posibilidad de interponer un recurso contra esta calificación en el plazo legal haría inadmisibles los recursos contra la Decisión final relativa a la naturaleza de ayuda de la medida, porque no sería sino un acto confirmatorio de otro anterior definitivo.

33.

A continuación, la Comisión observa que el Tribunal de Justicia consideró, en su sentencia de 14 de febrero de 1990, Francia/Comisión (C-301/87, Rec. p. I-307), que la Comisión puede ordenar a un Estado miembro la suspensión de la ayuda antes de haber concluido el análisis de la compatibilidad de la ayuda con el mercado común. Esta Decisión, adoptada a raíz de un procedimiento distinto del previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, sería diferente de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal y, a diferencia de esta última, sí que podría ser objeto de recurso (sentencia Francia/Comisión, antes citada, apartado 18). En opinión de la Comisión, si el Tribunal de Justicia consideró necesario exigir, para la orden de suspensión, un procedimiento y una decisión separados y diferentes de los de incoación del procedimiento de investigación formal es precisamente porque esta orden no se deriva de la simple constatación de la naturaleza de ayuda de la medida examinada en la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal.

34.

Por último, la Comisión precisa que, a diferencia de las Decisiones que fueron objeto de las sentencias del Tribunal de Justicia de 30 de junio de 1992, España/Comisión (C-312/90, Rec. p. I-4117), e Italia/Comisión (C-47/91, Rec. p. I-4145), y de 9 de octubre

de 2001, Italia/Comisión (C-400/99, Rec. p. I-7303; en lo sucesivo, «sentencia Tirrenia»), las autoridades españolas centrales, regionales y provinciales nunca afirmaron durante el procedimiento previo a la adopción de las Decisiones impugnadas que las medidas fiscales controvertidas tuvieran carácter de existentes.

35.

Las partes demandantes, refiriéndose a las sentencias citadas en el apartado anterior, responden que la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal es un acto recurrible, puesto que surte efectos jurídicos inmediatos y definitivos. Subrayan que la Comisión no estaba facultada para incoar el procedimiento de investigación formal, puesto que el crédito fiscal establecido por las medidas fiscales controvertidas no tiene carácter de ayuda de Estado. En los asuntos T-271/99 y T-272/99, las demandantes añaden que, aunque las medidas fiscales controvertidas constituyesen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, se trata de ayudas existentes. En efecto, el crédito fiscal se introdujo en las normativas fiscales de los Territorios Históricos de Álava y Vizcaya en 1984.

Apreciación del Tribunal de Primera Instancia

36.

Procede recordar que, en el momento de la adopción de las Decisiones impugnadas, las medidas fiscales controvertidas ya habían sido aplicadas por las partes demandantes. Éstas consideran en efecto, y así lo han manifestado constantemente, que el crédito fiscal introducido por dichas medidas no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

37.

Una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal implica determinados efectos jurídicos autónomos, en particular por lo que respecta a la suspensión de la medida de que se trate (sentencia Tirrenia, citada en el apartado 34 *supra*, apartados 62 y 69). Esta conclusión es válida no solamente en el caso de que la medida que está aplicándose sea considerada una ayuda existente por las autoridades del Estado miembro correspondiente, sino también en el caso de que dichas autoridades estimen que la medida a que se refiere la decisión de incoación no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1 (sentencia Tirrenia, citada en el apartado 34 *supra*, apartados 59, 60 y 69).

38.

Una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal en relación con una medida que está aplicándose y que la Comisión califica como ayuda nueva, modifica necesariamente el alcance jurídico de la medida considerada y la situación jurídica de las empresas que son beneficiarias de la misma, especialmente en lo que respecta a la continuación de su ejecución. Hasta la adopción de tal decisión, el Estado miembro, las empresas beneficiarias y los demás operadores económicos pueden pensar que la medida se está aplicando legalmente como medida general no comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, o como ayuda existente. En cambio, después de la adopción de la referida Decisión, existe cuando menos una duda importante sobre la legalidad de dicha medida, que, sin perjuicio de la facultad de solicitar medidas provisionales al juez competente para dictarlas, debe llevar al Estado miembro a suspender su aplicación, dado que la incoación del procedimiento de investigación formal excluye una decisión inmediata que declare la compatibilidad con

el mercado común, lo que permitiría seguir ejecutando legalmente la citada medida. Tal decisión también podría invocarse ante un juez nacional que debería deducir todas las consecuencias derivadas de la infracción del artículo 88 CE, apartado 3, última frase. Finalmente, la decisión mencionada puede llevar a las empresas beneficiarias de la medida a rechazar en cualquier caso nuevos pagos o nuevas ventajas, o a hacer provisión de las cantidades necesarias para eventuales devoluciones posteriores. Los operadores comerciales también tendrían en cuenta, en sus relaciones con los citados beneficiarios, el debilitamiento de la situación jurídica y financiera de éstos (sentencia Tirrenia, citada en el apartado 34 *supra*, apartados 59 y 69; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 2002, Government of Gibraltar/Comisión, asuntos acumulados T-195/01 y T-207/01, Rec. p. II-0000, apartado 85).

39.

Es cierto que, en un contexto semejante, a diferencia de un requerimiento de suspensión dirigido a un Estado miembro, que tiene un carácter vinculante inmediato y cuyo incumplimiento permite a la Comisión recurrir directamente al Tribunal de Justicia, en aplicación del artículo 12 del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», para que éste declare que dicho incumplimiento constituye una violación del Tratado, la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal, en relación con medidas que se están aplicando y que la Comisión califica como ayudas nuevas, produce efectos jurídicos cuyas consecuencias deben ser deducidas por el propio Estado miembro afectado y, en su caso, por los operadores económicos. No obstante, esta diferencia de carácter procesal no afecta al alcance de tales efectos jurídicos (sentencia Tirrenia, citada en el apartado 34 *supra*, apartado 60).

40.

De lo antedicho se desprende, por tanto, que las Decisiones impugnadas constituyen actos susceptibles de recurso con arreglo al artículo 230 CE.

41.

Hay que señalar asimismo que las partes demandantes resultan directa e individualmente afectadas por las Decisiones impugnadas en el sentido del artículo 230 CE, párrafo cuarto. En efecto, las Decisiones impugnadas se refieren a medidas fiscales de las que son autoras las partes demandantes e impiden, además, que éstas ejerzan como desean las competencias de que disfrutaban directamente en virtud del Derecho interno español (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 1998, Vlaams Gewest/Comisión, T-214/95, Rec. p. II-717, apartados 29 y 30, y de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec. p. II-0000, apartado 50).

42.

De todo lo antedicho se deduce que procede declarar la admisibilidad de los recursos.

Sobre el fondo

43.

Las demandantes invocan cinco motivos en apoyo de sus recursos. El primero se basa en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1, y el segundo en la infracción del artículo 88 CE, apartados 2 y 3. El tercer motivo se basa en la desviación de poder y el cuarto, en la violación del principio de confianza legítima. Por último, el quinto motivo se basa en la infracción del artículo 253 CE.

Sobre el primer motivo, basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1

44.

En el primer motivo, las partes demandantes niegan que el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas tenga carácter de ayuda de Estado, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

45.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que la Comisión está obligada a incoar el procedimiento de investigación formal si un primer examen no le ha permitido resolver todas las dificultades planteadas por la cuestión de si la medida de que se trata constituye una ayuda en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, al menos cuando, al realizar este primer examen, no haya podido convencerse de que la medida de que se trata, suponiendo que constituya una ayuda, es en cualquier caso compatible con el mercado común (sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de abril de 1998, Comisión/Sytraval y Brink's France, C-367/95 P, Rec. p. I-1719, apartado 39, y sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 15 de septiembre de 1998, BP Chemicals/Comisión, T-11/95, Rec. p. II-3235, apartado 166).

46.

De ahí que el artículo 6 del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado» disponga que la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal deberá incluir una «valoración inicial de la Comisión, en cuanto al carácter de ayuda de la medida propuesta».

47.

De ello se deduce que, en una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, la calificación de la medida como ayuda de Estado no tiene carácter definitivo. La incoación del procedimiento de investigación formal tiene por objeto precisamente permitir que la Comisión disponga de todos los informes necesarios para poder adoptar una decisión definitiva sobre este particular (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de mayo de 2001, Portugal/Comisión, C-204/97, Rec. p. I-3175, apartado 33, y del Tribunal de Primera Instancia de 25 de junio de 1998, British Airways y otros y British Midland Airways/Comisión, asuntos acumulados T-371/94 y T-394/94, Rec. p. II-2405, apartado 59).

48.

Con el fin de evitar una confusión de los procedimientos administrativo y judicial y de respetar el reparto de competencias entre la Comisión y el órgano jurisdiccional comunitario, el control de legalidad de una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal ejercido por el Tribunal de Primera Instancia debe necesariamente ser limitado (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de noviembre de 1981, IBM/Comisión, 60/81, Rec. p. 2639, apartado 20). En efecto, el órgano jurisdiccional comunitario debe evitar pronunciarse definitivamente sobre cuestiones que tan sólo han sido apreciadas provisionalmente por la Comisión.

49.

En consecuencia, cuando, en el marco de un recurso interpuesto contra una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, las partes demandantes no coinciden con la valoración de la Comisión en cuanto a la calificación de la medida controvertida como ayuda de Estado, el control del órgano jurisdiccional comunitario se

limita a la comprobación de si la Comisión incurrió en errores manifiestos de apreciación al considerar que no podía superar todas las dificultades sobre este particular durante un primer examen de la medida de que se trata (véase el auto del Presidente del Tribunal de Primera Instancia de 19 de diciembre de 2001, *Government of Gibraltar/Comisión*, asuntos acumulados T-195/01 R y T-207/01 R, Rec. p. II-3915, apartado 79).

50.

En primer lugar, las partes demandantes alegan que las Decisiones impugnadas versan sobre medidas generales que no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. En efecto, el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas favorece de la misma forma a todos los contribuyentes que realicen inversiones de 2.500 millones de pesetas.

51.

Las partes demandantes sostienen en primer lugar que la Comisión dedujo la especificidad de las medidas fiscales controvertidas de su carácter regional. Señalan que los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa cuentan desde el siglo XIX con una autonomía fiscal reconocida y protegida por la Constitución del Estado Español. En opinión de las referidas partes, las Decisiones impugnadas cuestionan implícitamente dicha autonomía.

52.

En segundo lugar, las partes demandantes alegan que la Comisión no puede deducir la especificidad de las medidas fiscales controvertidas de un supuesto poder discrecional de que disponen las Diputaciones Forales en la concesión del crédito fiscal. Añaden que, en efecto, éstas se limitan a comprobar si se cumplen los requisitos establecidos por las medidas fiscales controvertidas, sin disponer de poder discrecional alguno a este respecto. No están facultadas para seleccionar a las empresas beneficiarias o para modular la intensidad de la «ayuda» en función de las características especiales de las empresas.

53.

Por último, las demandantes señalan que la especificidad del crédito fiscal no puede deducirse tampoco de la exigencia de una inversión mínima de 2.500 millones de pesetas. Se trata, a su juicio, de un criterio cuantitativo objetivo que limita el ámbito de aplicación del beneficio fiscal de que se trata.

54.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que, para que una medida pueda ser calificada de ayuda de Estado, el artículo 87 CE, apartado 1, exige que favorezca a «determinadas empresas o producciones». La especificidad o selectividad de una medida constituye, pues, una de las características del concepto de ayuda de Estado (sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade*, C-200/97, Rec. p. I-7907, apartado 40; sentencias del Tribunal de Primera Instancia *Diputación Foral de Álava y otros/Comisión*, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 144, y de 29 de septiembre de 2000, *CETM/Comisión*, T-55/99, Rec. p. II-3207, apartado 39).

55.

Ahora bien, en las Decisiones impugnadas, la Comisión se basó en dos elementos para calificar con carácter provisional el crédito fiscal como medida selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a saber, el importe mínimo de inversión de 2.500 millones de pesetas necesario para poder acogerse al beneficio fiscal [punto 3.1 del resumen de la Decisión SG(99) D/6871 y punto 2.1 del resumen de la Decisión SG(99) D/6873] y el poder discrecional de que dispone la administración tributaria de los Territorios Históricos de que se trata en la concesión del beneficio fiscal [DO 1999, C 351, p. 32, por lo que respecta a la decisión SG(99) D/6871, y DO 2000, C 71, p. 11, por lo que se refiere a la Decisión SG(99) D/6873].

56.

Contrariamente a lo que sostienen las partes demandantes, la Comisión no se basó, por tanto, en las Decisiones impugnadas, en la consideración de que las medidas fiscales controvertidas únicamente se aplican en una parte del territorio español, a saber, los Territorios Históricos del País Vasco, para deducir, con carácter provisional, la selectividad del crédito fiscal. Las partes demandantes no pueden, pues, afirmar que las Decisiones impugnadas ponen en tela de juicio la competencia normativa de los tres Territorios Históricos del País Vasco para adoptar medidas fiscales.

57.

El Tribunal de Primera Instancia constata asimismo que de las medidas fiscales controvertidas se desprende que limitan la aplicación del crédito fiscal a las empresas que efectúen inversiones en activos fijos materiales nuevos superiores a los 2.500 millones de pesetas. Por tanto, las medidas fiscales controvertidas limitan *de facto* la aplicación del crédito fiscal a las empresas que cuentan con considerables recursos económicos. Partiendo de esta base, la Comisión pudo considerar razonablemente, con carácter provisional, que el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas estaba reservado a «determinadas empresas» en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véase la sentencia Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 157).

58.

Las partes demandantes alegan, sin embargo, que debe considerarse que el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas está justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, dado que responde a criterios objetivos uniformemente aplicables y que contribuye a la consecución del objetivo perseguido por las disposiciones fiscales que lo introducen.

59.

Las demandantes explican a tal efecto que el estímulo de la inversión perseguido por el crédito fiscal es necesario en una zona que normalmente atrae a pocos operadores económicos. Añaden que cuando un Estado estimula la inversión y logra hacer que se instalen empresas en su territorio, se asegura la obtención de ingresos fiscales en el futuro, dado que dichas empresas estarán sujetas al pago de impuestos en el citado Estado. El objetivo perseguido por las medidas fiscales de los Territorios Históricos de que se trata sería pues, análogamente al de tales medidas estatales, el de recaudar el máximo de ingresos fiscales posible.

60.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que una medida estatal, que esté justificada por la naturaleza o la economía general del sistema del que forme parte,

no cumple el requisito de selectividad, aunque dicha medida constituya una ventaja para sus beneficiarios (sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, «Maribel», C-75/97, Rec. p. I-3671, apartado 33, y de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 42).

61.

Para determinar si puede aplicarse en el caso de autos esta justificación, debe examinarse si la limitación del círculo de beneficiarios potenciales del crédito fiscal está justificada por la lógica interna del sistema fiscal vasco (véase la sentencia Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 164).

62.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda, en primer lugar, que el hecho de que las medidas fiscales controvertidas respondan a criterios y requisitos objetivos no demuestra que la limitación del círculo de beneficiarios a las empresas que efectúen inversiones de al menos 2.500 millones de pesetas esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal de los tres Territorios Históricos de que se trata (véase la sentencia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citada en el apartado 60 *supra*, apartado 53).

63.

En cuanto a la alegación de que el crédito fiscal tiene por objeto favorecer el desarrollo económico del País Vasco, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que el objetivo perseguido por una medida no puede permitirle evitar la calificación de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véase la sentencia Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 168, y las referencias allí citadas).

64.

Por último, la alegación basada en el aumento posterior de los ingresos fiscales resulta difícilmente conciliable con la concesión de reducciones fiscales. Incluso suponiendo que se haya perseguido tal objetivo, debe considerarse que éste podría alcanzarse igualmente con medidas fiscales de carácter general (véase la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, Rec. p. II-0000, apartado 62).

65.

En estas circunstancias, la Comisión no ha incurrido en un error manifiesto de apreciación al considerar, con carácter provisional, en las Decisiones impugnadas que el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas es una medida selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, puesto que favorece únicamente a las empresas que realicen inversiones que superen el umbral de los 2.500 millones de pesetas.

66.

En consecuencia, no procede examinar además si la Comisión pudo razonablemente afirmar, tomando como base la información con la que contaba en el momento de adoptar las Decisiones impugnadas, que las autoridades fiscales vascas disponían de un poder discrecional por lo que respecta a la concesión del crédito fiscal, y que este

supuesto poder discrecional confería también carácter selectivo a las medidas fiscales controvertidas (véase el apartado 20 *supra*).

67.

En segundo lugar, las partes demandantes alegan que la Comisión no ha demostrado que el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas dé lugar a una distorsión de la competencia y afecte a los intercambios intracomunitarios. Subrayan que, para poder afirmar que una medida tiene carácter de ayuda de Estado, es preciso que el efecto de la medida sobre la competencia sea real y sensible (sentencias del Tribunal de Justicia de 25 de junio de 1970, Francia/Comisión, 47/69, Rec. p. 487, apartado 16; de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 18, y de 2 de febrero de 1988, Van der Kooy y otros/Comisión, asuntos acumulados 67/85, 68/85 y 70/85, Rec. p. 219, apartado 58).

68.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que, en el caso de un supuesto régimen de ayudas, la Comisión puede limitarse a estudiar las características del régimen de que se trate para apreciar si éste concede una ventaja notable a los beneficiarios con respecto a sus competidores y si puede beneficiar sustancialmente a empresas que participan en los intercambios entre Estados miembros (véanse las sentencias «Maribel», citada en el apartado 60 *supra*, apartado 48, y del Tribunal de Justicia de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, C-310/99, Rec. p. I-2289, apartado 89). En un caso como el de autos, en el que el supuesto régimen de ayudas no ha sido notificado, la motivación de la decisión final de la Comisión y, con mayor motivo, la de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, no debe contener una apreciación actualizada de los efectos del régimen sobre la competencia y el perjuicio para los intercambios entre Estados miembros (véase la sentencia «Maribel», citada en el apartado 60 *supra*, apartado 48).

69.

Pues bien, en las Decisiones impugnadas la Comisión pudo razonablemente considerar, con carácter provisional, que las medidas fiscales controvertidas, que limitan de hecho la concesión del crédito fiscal a las empresas que cuentan con considerables recursos económicos, conceden una ventaja considerable a los beneficiarios de dicho beneficio fiscal con respecto a sus competidores y pueden beneficiar esencialmente a empresas que participan en los intercambios entre Estados miembros.

70.

Procede, pues, desestimar también la alegación de las partes demandantes expuesta en el apartado 67.

71.

De todo lo antedicho se desprende que la Comisión pudo considerar, sin incurrir en un error manifiesto de apreciación, que un primer examen no le permitió superar todas las dificultades planteadas por la cuestión de si el beneficio fiscal de que se trata constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

72.

En estas circunstancias, procede desestimar el motivo basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1.

Sobre el segundo motivo, basado en la infracción del artículo 88 CE, apartados 2 y 3

73.

En primer lugar, las partes demandantes en los asuntos T-271/99 y T-272/99 alegan que el crédito fiscal a que se refieren las Decisiones impugnadas constituye una ayuda existente.

74.

A este respecto, las referidas partes señalan en primer lugar que el beneficio fiscal de que se trata existía ya en los Territorios Históricos de Álava y Vizcaya antes de la adhesión de España a la Comunidad. En efecto, aquél se introdujo en 1984. Por ello, si hubiera de calificarse el crédito fiscal de ayuda, sería una ayuda existente. Las demandantes añaden que, en consecuencia, las Decisiones impugnadas, que incoan un procedimiento previsto para determinadas ayudas nuevas, son ilegales.

75.

Debe desestimarse esta alegación. En efecto, hay que señalar que, a todas luces, la ventaja fiscal de que se trata fue concedida tomando como base instrumentos jurídicos adoptados en un momento en que España era ya un Estado miembro, a saber, la Norma Foral de Álava 22/1994, de 20 de diciembre, y la Norma Foral de Vizcaya 7/1996, de 26 de diciembre (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, citada en el apartado 41 *supra*, apartados 171 a 177). Además, las partes demandantes no aportan ningún elemento del que se desprenda que existe una identidad de naturaleza y una continuidad entre el beneficio fiscal supuestamente introducido en 1984 y el crédito fiscal a que se refieren las Decisiones impugnadas.

76.

En la vista, las partes demandantes afirmaron asimismo que el concepto de ayuda de Estado experimentó cierta evolución a lo largo del tiempo, fenómeno reconocido, a su juicio, por el artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado». Alegan aquéllas que, en el momento de la adopción de las medidas fiscales controvertidas, la Comisión no consideraba que un beneficio fiscal, como el que es objeto de las Decisiones impugnadas, fuese una medida selectiva. Añaden que el cambio de los criterios de selectividad aplicados por la Comisión con el paso del tiempo hace que el crédito fiscal, si constituyese una ayuda de Estado, debería ser considerado una ayuda existente.

77.

En apoyo de su argumentación, las partes demandantes citan la Decisión 93/337/CEE de la Comisión, de 10 de mayo de 1993, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco (DO L 134, p. 25), y la Decisión 96/369/CE de la Comisión, de 13 de marzo de 1996, relativa a una ayuda fiscal en forma de amortización en beneficio de las compañías aéreas alemanas (DO L 146, p. 42). Sostienen que la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, publicada en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* el 12 de diciembre de 1998 (DO C 384, p. 3), puso de manifiesto por primera vez el cambio de los criterios de selectividad aplicados por la Comisión en su valoración de las medidas fiscales a la luz de lo dispuesto en el artículo 87 CE, apartado 1.

78.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que, conforme al artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», constituye una ayuda existente «la ayuda considerada como ayuda existente al poder acreditarse que en el momento en que se llevó a efecto no constituía una ayuda, y que posteriormente pasó a ser una ayuda debido a la evolución del mercado común y sin haber sido modificada por el Estado miembro».

79.

Es preciso señalar, en primer lugar, que los elementos aportados por las partes demandantes no permiten concluir que los criterios de selectividad aplicados por la Comisión en su valoración de las medidas fiscales a la luz de lo dispuesto en el artículo 87 CE, apartado 1, hayan cambiado con posterioridad a la adopción de las medidas fiscales controvertidas. En las dos Decisiones citadas en el apartado 77 *supra*, la Comisión consideró que las medidas fiscales examinadas tenían carácter selectivo y las calificó de ayudas de Estado incompatibles con el mercado común. Ningún elemento de dichas Decisiones permite concluir que la Comisión hubiese considerado que las medidas fiscales controvertidas eran medidas generales no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, si hubiese tenido que examinar las referidas medidas en el momento de su adopción. En cuanto a la Comunicación de la Comisión de 12 de diciembre de 1998, que se inspira ampliamente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia, aporta aclaraciones respecto a la aplicación de los artículos 87 CE y 88 CE a las medidas fiscales. En esa Comunicación, la Comisión no anuncia, sin embargo, un cambio en su práctica decisoria relativa a la valoración de las medidas fiscales a la luz de lo dispuesto en los artículos 87 CE y 88 CE.

80.

Incluso suponiendo que las partes demandantes hayan demostrado que se ha producido un cambio en la práctica decisoria de la Comisión, no podría acogerse la alegación basada en el carácter existente de las medidas fiscales controvertidas. Las partes demandantes no demuestran, en efecto, que el cambio de los criterios de selectividad aplicados por la Comisión resulte de la «evolución del mercado común» en el sentido del artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado». Debe recordarse a este respecto que el carácter de ayuda existente o de ayuda nueva de una medida estatal no puede depender de una apreciación subjetiva de la Comisión y debe establecerse con independencia de cualquier práctica administrativa anterior de la Comisión (sentencia *Government of Gibraltar/Comisión*, citada en el apartado 38 *supra*, apartado 121).

81.

En segundo lugar, en los tres asuntos, las partes demandantes alegaron en la vista que la Comisión infringió el artículo 88 CE, apartado 2, dado que no dejó constancia en las Decisiones impugnadas de la existencia de dudas en cuanto a la calificación de ayuda de Estado del crédito fiscal. Las referidas partes subrayan que la Comisión adoptó de esta forma una decisión definitiva sobre este particular en las Decisiones impugnadas. En consecuencia, se vulneraron los derechos procedimentales de las partes demandantes basados en el artículo 88 CE, apartado 2.

82.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que la Comisión está obligada a incoar el procedimiento de investigación formal si un primer examen no le ha permitido resolver

todas las dificultades planteadas por la cuestión de si la medida examinada constituye una ayuda en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, al menos cuando, al realizar este primer examen, no ha podido convencerse de que la medida de que se trata, suponiendo que constituya una ayuda, es en cualquier caso compatible con el mercado común (sentencias Comisión/Sytraval y Brink's France, citada en el apartado 45 *supra*, apartado 39, y BP Chemicals/Comisión, citada en el apartado 45 *supra*, apartado 166). La decisión de incoación del procedimiento de investigación formal contiene, pues, una valoración provisional tanto de la calificación de la medida de ayuda de Estado, como de su compatibilidad con el mercado común.

83.

De ahí que el artículo 6, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado» disponga que la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal deberá, por una parte, «incluir una valoración inicial de la Comisión, en cuanto al carácter de ayuda de la medida [...]» y, por otra parte, «exponer las dudas sobre su compatibilidad con el mercado común».

84.

Por consiguiente, el hecho de que la Comisión no haya expuesto expresamente sus dudas en las Decisiones impugnadas respecto a la calificación del crédito fiscal como ayuda de Estado, no demuestra en modo alguno que dicha calificación no fuese provisional (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de noviembre de 1984, Intermills/Comisión, 323/82, Rec. p. 3809, apartado 21). En una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal la Comisión está obligada, en efecto, a exponer expresamente sus dudas únicamente por lo que se refiere a la compatibilidad de la medida con el mercado común.

85.

El carácter necesariamente provisional de la calificación de la medida estatal como ayuda de Estado en una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal resulta confirmado asimismo por el artículo 7, apartado 2, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», que dispone que, al concluir el procedimiento de investigación formal, la Comisión podrá declarar que la medida no constituye una ayuda.

86.

Por último, de las observaciones de las partes demandantes, formuladas a raíz de la incoación del procedimiento de investigación formal, remitidas a la Comisión mediante escrito de 9 de noviembre de 1999, se desprende que las propias partes demandantes consideraron que, en las Decisiones impugnadas, la Comisión calificó provisionalmente el crédito fiscal como ayuda de Estado. En sus observaciones, las referidas partes piden, en efecto, a la Comisión que concluya el procedimiento decidiendo que el beneficio fiscal de que se trata no constituye una ayuda de Estado.

87.

En tercer lugar, las partes demandantes señalan que la Comisión ha calificado el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas de ayuda ilegal por haberse incumplido la obligación de notificación contemplada en el artículo 88 CE, apartado 3. Consideran que, dado que el crédito fiscal no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, no existía ninguna obligación de notificación por parte de las autoridades españolas.

88.

Sin embargo, del análisis efectuado en los apartados 73 a 80 *supra*, se desprende que la Comisión pudo estimar con razón que el crédito fiscal, si constituyera una ayuda de Estado, debería ser considerado una ayuda nueva. En estas circunstancias, la Comisión tenía derecho a considerar, con carácter provisional, que las autoridades españolas habían infringido el artículo 88 CE, apartado 3, al no haber notificado previamente dichas medidas a la Comisión. Cualquier otra interpretación del artículo 88 CE, apartado 3, implicaría el riesgo de privar de eficacia a la obligación de notificación previa de las ayudas nuevas.

89.

De lo antedicho se deduce que procede desestimar también el segundo motivo.

Sobre el tercer motivo, basado en la desviación de poder

90.

Las partes demandantes alegan que la Comisión ha incurrido en una desviación de poder, puesto que ha utilizado las facultades de actuación que le confieren los artículos 87 CE y 88 CE para perseguir, en realidad, objetivos de armonización fiscal.

91.

En su opinión, las Decisiones impugnadas forman parte de un proceso global iniciado por la Comisión para cuestionar el régimen tributario vasco en su conjunto. La Comisión intenta llevar a cabo una cierta armonización fiscal utilizando la vía de la política de las ayudas de Estado en lugar de seguir el cauce adecuado que establece el Tratado para ello, es decir, el procedimiento de los artículos 96 CE y 97 CE.

92.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que una decisión sólo incurre en desviación de poder si consta, sobre la base de indicios objetivos, pertinentes y concordantes, que fue adoptada con el fin exclusivo o, al menos, determinante, de alcanzar fines distintos de los alegados (sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 23 de octubre de 1990, Pitrone/Comisión, T-46/89, Rec. p. II-577, apartado 71, y de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, citada en el apartado 64 *supra*, apartado 84).

93.

La incoación del procedimiento de investigación formal tiene por objeto permitir que la Comisión disponga de todos los informes necesarios para poder adoptar una decisión definitiva sobre la calificación de la medida examinada y su compatibilidad con el mercado común (véanse, en este sentido, las sentencias Portugal/Comisión, citada en el apartado 47 *supra*, apartado 33, y British Airways y otros y British Midland Airways/Comisión, citada en el apartado 47 *supra*, apartado 59).

94.

Es preciso señalar que las partes demandantes no aportan ningún indicio objetivo que permita concluir que el verdadero fin perseguido por la Comisión al adoptar las Decisiones impugnadas no era el de disponer de dichos informes. Toda su argumentación se basa en especulaciones subjetivas sobre posibles motivos subyacentes en las Decisiones impugnadas.

95.

En consecuencia, procede también desestimar el motivo basado en la desviación de poder.

Sobre el cuarto motivo, basado en la violación del principio de protección de la confianza legítima

96.

Las partes demandantes recuerdan que la Comisión adoptó la Decisión 93/337, en la que declaró que determinados beneficios fiscales vigentes en el País Vasco, entre otros, un crédito fiscal por inversiones realizadas, constituían ayudas incompatibles con el mercado común porque eran contrarios al artículo 43 CE. Sin embargo, la Comisión no planteó objeción alguna por el hecho de que la aplicación del crédito fiscal estuviese supeditada a una inversión mínima.

97.

Las demandantes estiman que la Comisión ha violado su confianza legítima, al considerar en las Decisiones impugnadas que el requisito de inversión mínima de 2.500 millones de pesetas confiere un carácter selectivo al crédito fiscal.

98.

El Tribunal de Primera Instancia constata, en primer lugar, que las medidas fiscales a que se refiere la Decisión 93/337 son diferentes a las contempladas en las Decisiones impugnadas. En efecto, la Decisión 93/337 se refiere a las ayudas fiscales introducidas por las Normas Forales 28/1988 de Álava, 8/1988 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa.

99.

En efecto, la Decisión 93/337 se refiere igualmente a medidas fiscales que establecen un crédito fiscal en el País Vasco. No obstante, el hecho de que la Comisión haya basado la selectividad de las medidas fiscales examinadas en dicha Decisión en la consideración de que el crédito fiscal únicamente se aplicaba a las entidades que operan exclusivamente en el País Vasco, no significa, sin embargo, que la Comisión no hubiera podido declarar la selectividad de dichas medidas basándose en otro criterio.

100.

De ello se deduce que la Decisión 93/337, en la que —hay que subrayarlo— se declaró incompatible con el mercado común el crédito fiscal introducido por Normas Forales de 1988, no pudo generar en las partes demandantes esperanzas fundadas de que la Comisión no iba a incoar el procedimiento de investigación formal contra el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas.

101.

Procede, pues, desestimar el motivo basado en la violación del principio de protección de la confianza legítima.

Sobre el quinto motivo, basado en la infracción del artículo 253 CE

102.

Las partes demandantes alegan que las Decisiones impugnadas no están suficientemente motivadas. En primer lugar, la motivación de las Decisiones impugnadas es menos elaborada que la de las Decisiones 1999/718, relativa a Demesa y 2000/795, referente a Ramondín. En segundo lugar, la Comisión no analiza en las Decisiones impugnadas en qué medida podría entenderse que el crédito fiscal está justificado por la naturaleza o la

economía del sistema fiscal vasco. En tercer lugar, la Comisión omite un análisis concreto del efecto que el crédito fiscal podría tener en la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros. Por último, en cuarto lugar, la evaluación de la compatibilidad del crédito fiscal con el mercado común no está suficientemente motivada.

103.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que la motivación exigida por el artículo 253 CE debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate y debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la institución de la que emane el acto, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada y el órgano jurisdiccional competente pueda ejercer su control. No se exige que la motivación especifique todos los elementos de hecho y de Derecho pertinentes, en la medida en que la cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias del artículo 253 CE debe apreciarse en relación no sólo con su tenor literal, sino también con su contexto, así como con el conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (sentencia Comisión/Sytraval y Brink's France, citada en el apartado 45 *supra*, apartado 63).

104.

Al objeto de determinar el alcance de la obligación de motivar una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, procede recordar que, conforme al artículo 6 del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», cuando la Comisión decide incoar el procedimiento de investigación formal, la decisión de incoación puede limitarse a resumir las principales cuestiones de hecho y de Derecho, a incluir una «valoración inicial» de la medida estatal de que se trate dirigida a determinar si ésta tiene carácter de ayuda y a exponer las dudas sobre su compatibilidad con el mercado común.

105.

La decisión de incoación debe permitir, de este modo, a las partes interesadas participar de manera eficaz en el procedimiento de investigación formal, durante el cual tendrán la posibilidad de formular sus alegaciones. Para ello, basta que las partes interesadas conozcan la razón que ha llevado a la Comisión a considerar provisionalmente que la medida de que se trata puede constituir una ayuda nueva incompatible con el mercado común (sentencia Government of Gibraltar/Comisión, citada en el apartado 38 *supra*, apartado 138).

106.

Pues bien, en las Decisiones impugnadas la Comisión expone claramente los motivos por los que llega a la conclusión provisional de que las medidas fiscales controvertidas constituyen ayudas de Estado [punto 2 de la Decisión SG(99) D/6871, y punto 3.1 del resumen de ésta; Decisión SG(99) D/6873, DO 2000, C 71, p. 11, y punto 2.1 del resumen de ésta]. A continuación, expone las razones por las que considera que existen dudas respecto a la compatibilidad de las medidas fiscales con el mercado común [punto 4 de la Decisión SG(99) D/6871, y punto 3.3 del resumen de ésta; Decisión SG(99) D/6873, DO 2000, C 71, p. 12, y punto 2.3 del resumen de ésta].

107.

Las motivaciones de las Decisiones impugnadas han permitido, pues, a las partes demandantes conocer las razones que llevaron a la Comisión a adoptarlas y al órgano jurisdiccional comunitario a ejercer su control de legalidad.

108.

Del análisis de las observaciones formuladas por las partes demandantes a raíz de la incoación del procedimiento de investigación formal se desprende, por otra parte, que tuvieron conocimiento de la argumentación expuesta por la Comisión en las Decisiones impugnadas.

109.

En estas circunstancias, debe señalarse que las Decisiones impugnadas están suficientemente motivadas.

110.

Procede, pues, desestimar también el último motivo.

111.

Habida cuenta de todo lo antedicho, se desestiman los recursos.

Costas

112.

A tenor del artículo 87, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber sido desestimados los motivos formulados por las partes demandantes, procede condenarlas a cargar con sus propias costas, así como con las de la Comisión, conforme a lo solicitado por ésta.

En virtud de todo lo expuesto, EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA (Sala Tercera ampliada) decide:

- 1) Desestimar los recursos.
- 2) Las partes demandantes cargarán con sus propias costas así como con las de la Comisión.

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 23 de octubre de 2002.

Ref. TPICE-5

Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 23 de octubre de 2002

Asunto: T-346/99, T-347/99 y T-348/99

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

En los asuntos acumulados T-346/99, T-347/99 y T-348/99,

Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava, Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya, representados por los Sres. A. Creus Carreras y B. Uriarte Valiente, abogados, partes demandantes,

contra

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. F. Santaolalla Gadea, G. Rozet y G. Valero Jordana, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo, parte demandada,

que tienen por objeto un recurso de anulación de la Decisión de la Comisión, notificada a las autoridades españolas mediante escrito de 29 de septiembre de 1999, de incoar el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, contra el Estado español en relación con determinadas ayudas fiscales en forma de reducción de la base imponible del impuesto de sociedades en los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa (DO 2000, C 55, p. 2),

EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (Sala Tercera ampliada), integrado por el Sr. M. Jaeger, Presidente, y los Sres. R. García-Valdecasas y K. Lenaerts, la Sra. P. Lindh y el Sr. J. Azizi, Jueces;

Secretaria: Sra. B. Pastor, Secretaria adjunta;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de abril de 2002; dicta la siguiente

SENTENCIA Marco jurídico

Disposiciones comunitarias

1.

Las normas procedimentales que establece el Tratado en materia de ayudas de Estado varían según se trate de ayudas existentes o nuevas. Mientras las primeras están sujetas a lo dispuesto en el artículo 88 CE, apartados 1 y 2, las segundas se rigen, cronológicamente, por los apartados 3 y 2 del mismo artículo.

2.

Por lo que respecta a las ayudas existentes, el artículo 88 CE, apartado 1, otorga competencia a la Comisión para proceder a su examen permanente junto con los Estados miembros. En el marco de dicho examen, la Comisión propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común. El artículo 88 CE, apartado 2, dispone a continuación que si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda no es compatible con el mercado común en virtud del artículo 87, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.

3.

Las ayudas nuevas deberán, con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3, ser notificadas previamente a la Comisión, y no podrán ejecutarse antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva. En virtud de esta misma disposición, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común.

4.

El artículo 1 del Reglamento (CE) n. 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [88] del Tratado CE (DO L 83, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento de procedimiento en materia de ayudas de Estado»), que entró en vigor el 16 de abril de 1999, incluye las siguientes definiciones relevantes para los presentes procedimientos:

«a) ayuda: toda medida que reúna todos los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo [87] del Tratado;

b) ayuda existente:

i) [...] toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda que fueran aplicables y las ayudas individuales que se hayan llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y que sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma;

ii) la ayuda autorizada, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales autorizados por la Comisión o por el Consejo;

[...]

v) la ayuda considerada como ayuda existente al poder acreditarse que en el momento en que se llevó a efecto no constituía una ayuda, y que posteriormente pasó a ser una ayuda debido a la evolución del mercado común y sin haber sido modificada por el Estado miembro. Cuando determinadas medidas pasen a ser ayudas tras la liberalización de una determinada actividad por la legislación comunitaria, dichas medidas no se considerarán como ayudas existentes tras la fecha fijada para la liberalización;

c) nueva ayuda: toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes;

[...]

f) ayuda ilegal: cualquier nueva ayuda que se lleve a efecto contraviniendo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo [88] del Tratado;

[...]».

5.

Según el artículo 2, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», «el Estado miembro interesado deberá notificar a la Comisión con la suficiente antelación cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda». El artículo 3 del Reglamento dispone que la ayuda nueva «no podrá llevarse a efecto antes de que la Comisión adopte o deba considerarse que ha adoptado una decisión autorizando dicha ayuda». El artículo 4, apartado 4, del citado Reglamento establece que la Comisión adoptará una decisión de incoar el procedimiento contemplado en el artículo 88 CE, apartado 2 (en lo sucesivo, «procedimiento de investigación formal»), si comprobare, tras un examen previo, que la medida notificada plantea «dudas sobre su compatibilidad con el mercado común».

6.

Con arreglo al artículo 6, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», la «decisión de incoar el procedimiento de investigación formal deberá resumir las principales cuestiones de hecho y de Derecho, incluir una valoración inicial de la Comisión en cuanto al carácter de ayuda de la medida propuesta y exponer las dudas sobre su compatibilidad con el mercado común».

7.

A tenor del artículo 7, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», «el procedimiento de investigación formal se dará por concluido mediante una decisión de conformidad con los apartados 2 a 5 del presente artículo». La Comisión podrá decidir que la medida notificada no constituye una ayuda (artículo 7, apartado 2), que la ayuda notificada es compatible con el mercado común (artículo 7, apartado 3), que la ayuda notificada puede considerarse compatible con el mercado común si se cumplen determinadas condiciones (artículo 7, apartado 4), o que la ayuda notificada es incompatible con el mercado común (artículo 7, apartado 5).

8.

En cuanto a las medidas no notificadas, el artículo 10, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado» establece que, «cuando obre en poder de la Comisión cualquier información, sea cual sea su origen, referente a una presunta ayuda ilegal, deberá proceder a su examen sin demora». El artículo 13, apartado 1, prevé la posibilidad de que dicho examen termine con una decisión de incoar el procedimiento de investigación formal.

9.

El procedimiento aplicable a los regímenes de ayudas existentes se recoge en los artículos 17 a 19 del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado». A tenor del artículo 18, si la Comisión llegara a la conclusión de que un régimen de ayudas existente no es o ha dejado de ser compatible con el mercado común, emitirá una recomendación en la que propondrá al Estado miembro interesado medidas apropiadas. Según el artículo 19, apartado 2, si el Estado miembro interesado no acepta las medidas

propuestas, la Comisión podrá incoar el procedimiento de investigación formal establecido en el artículo 4, apartado 4, antes citado.

Reducción de la base imponible del Impuesto de Sociedades, introducida por la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa

10.

Los presentes asuntos se refieren a las supuestas ayudas fiscales concedidas en forma de reducción de la base imponible del impuesto de sociedades (en lo sucesivo, «reducción de la base imponible») por la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa.

11.

El artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Álava, el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Territorio Histórico de Vizcaya, y el artículo 26 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Guipúzcoa disponen:

«1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial gozarán de una reducción de un 99, 75, 50 y 25 [%], respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, obtengan bases imponibles positivas.

[...]

2. Para el disfrute de la presente reducción, los sujetos pasivos deberán cumplir los siguientes requisitos:

[—] Que inicien su actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas.

[...]

[—] Que la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente, de manera directa o indirecta, bajo otra titularidad.

[...]

[—] Que realicen inversiones en activos fijos materiales en los dos primeros años de actividad por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. A estos efectos también se entenderán como inversiones en activos fijos materiales los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se comprometan a ejercitar la opción de compra.

[—] Que se generen un mínimo de 10 puestos de trabajo en los seis meses siguientes al inicio de su actividad empresarial y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla desde dicho momento y hasta el ejercicio en que venza el derecho a aplicarse la reducción en la base imponible.

[...]

[—] Que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un período mínimo de cinco años.

3. [...]

4. El importe mínimo de las inversiones [...] y la creación mínima de empleo a que se refiere [el] apartado 2 anterior, serán incompatibles con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas inversiones o creación de empleo.

5. La reducción establecida en el presente artículo será solicitada a la Administración Tributaria, la cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional, que deberá ser adoptada por acuerdo de la Diputación Foral de [Álava/Vizcaya/Guipúzcoa].

[...]»

Decisión impugnada

12.

A raíz de una denuncia presentada en 1996, la Comisión examinó la aplicación de la reducción de la base imponible prevista por la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava a la empresa Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. (Demesa). Mediante Decisión 1999/718/CE, de 24 de febrero de 1999, relativa a la ayuda estatal concedida por España en favor de Demesa (DO L 292, p. 1), la Comisión declaró que la concesión de dicho beneficio fiscal a la referida empresa constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado común.

13.

La Comisión examinó a continuación, de manera general, la reducción de la base imponible introducida por la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava de conformidad con los artículos 87 CE y 88 CE. Fueron igualmente objeto de examen medidas fiscales similares aplicables en los Territorios Históricos de Vizcaya y Guipúzcoa (en lo sucesivo, por lo que respecta a los tres Territorios Históricos del País Vasco, «medidas fiscales controvertidas»).

14.

De esta forma la Comisión adoptó la Decisión SG(99) D/7814 de incoación del procedimiento de investigación formal con respecto a la reducción de la base imponible prevista en la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa (en lo sucesivo, «Decisión impugnada»). La Decisión impugnada fue notificada a las autoridades españolas mediante escrito de 29 de septiembre de 1999 y reproducida en lengua española en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* de 26 de febrero de 2000 (DO C 55, p. 2), acompañada de un resumen en la lengua de la serie lingüística del citado Diario, conforme al artículo 26, apartado 2, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado».

15.

En la Decisión impugnada, la Comisión califica provisionalmente la reducción de la base imponible como ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, sobre la base de las siguientes consideraciones:

«La medida es [...] una reducción del 99, 75, 50 y 25 % de las bases imponibles que cumple los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado CE. En particular, esta reducción de la base imponible es específica o selectiva en el sentido de que favorece a algunas empresas. De hecho, las condiciones para la concesión de las ayudas excluyen del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor, a mediados de 1996, de las citadas normas forales, cuyas inversiones

sean inferiores al umbral de 80 millones de pesetas [...] (480.810 euros), que generen menos de 10 puestos de trabajo, y que no sean sociedades con un capital desembolsado superior a los 20 millones de pesetas [...] (120.202 euros). Además, estas ayudas fiscales no están justificadas por la naturaleza o la economía del sistema, sino por el objetivo de incentivar la creación de empresas y favorecer la puesta en marcha de determinadas empresas nuevas.» (DO 2000, C 55, p. 3, punto 4.1.)

16.

La Comisión considera que el carácter selectivo de la reducción de la base imponible nace asimismo del poder discrecional de que dispone la administración tributaria de los Territorios Históricos de que se trata para la concesión del beneficio fiscal controvertido (DO 2000, C 55, p. 5).

17.

Posteriormente, después de comprobar que las autoridades españolas han incumplido la obligación de notificación previa establecida en el artículo 88 CE, apartado 3, la Comisión evalúa la compatibilidad de la medida fiscal controvertida con el mercado común. Llega a la conclusión de que existen dudas fundadas al respecto y decide incoar el procedimiento de investigación formal (DO 2000, C 55, p. 3, puntos 4.2 y 4.3).

18.

Tras haber adoptado la Decisión impugnada, la Comisión examinó asimismo específicamente la concesión de la reducción de la base imponible introducida por la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava a una empresa concreta. Dicho examen concluyó con la Decisión 2000/795/CE de la Comisión, de 22 de diciembre de 1999, relativa a la ayuda estatal ejecutada por España en favor de Ramondín, S.A., y Ramondín Cápsulas, S.A. (DO 2000, L 318, p. 36).

Procedimiento y pretensiones de las partes

19.

Mediante demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 6 de diciembre de 1999, las partes demandantes interpusieron los presentes recursos.

20.

El Territorio Histórico de Álava, parte demandante en el asunto T-346/99, solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare la admisibilidad del recurso.

—Declare la nulidad de la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE la reducción de la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral de Álava 24/1996.

—Condene en costas a la Comisión.

21.

El Territorio Histórico de Guipúzcoa, parte demandante en el asunto T-347/99, solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare la admisibilidad del recurso.

—Declare la nulidad de la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE la reducción de la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral de Guipúzcoa 7/1996.

—Condene en costas a la Comisión.

22.

El Territorio Histórico de Vizcaya, parte demandante en el asunto T-348/99, solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare la admisibilidad del recurso.

—Anule la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE la reducción de la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral de Vizcaya 3/1996.

—Condene en costas a la Comisión.

23.

Mediante escritos separados, presentados en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 26 de enero de 2000, la Comisión propuso una excepción de inadmisibilidad en los tres asuntos, con arreglo al artículo 114, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Primera Instancia. Mediante autos del Tribunal de Primera Instancia (Sala Tercera ampliada), dichas excepciones se unieron al examen del fondo.

24.

La Comisión solicita en los tres asuntos al Tribunal de Primera Instancia que:

—Declare la inadmisibilidad del recurso.

—Con carácter subsidiario, declare infundado el recurso.

—Condene en costas a la parte demandante.

25.

Mediante auto del Presidente de la Sala Tercera ampliada del Tribunal de Primera Instancia de 12 de enero de 2001, se acumularon los asuntos T-346/99, T-347/99 y T-348/99.

26.

Visto el informe del Juez Ponente, el Tribunal de Primera Instancia (Sala Tercera ampliada) decidió iniciar la fase oral. Con arreglo al artículo 64 del Reglamento de Procedimiento, que regula las diligencias de ordenación del procedimiento, se formuló a las partes demandantes una pregunta escrita, a la que éstas respondieron dentro del plazo señalado.

27.

En la vista celebrada el 10 de abril de 2002 se oyeron los informes orales de las partes, así como sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Primera Instancia.

Sobre la admisibilidad

Alegaciones de las partes

28.

La Comisión alega que la Decisión impugnada constituye un acto preparatorio que no modifica la situación jurídica de las demandantes. Señala que, por lo tanto, no puede ser impugnada al amparo del artículo 230 CE. La Comisión añade que si la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal produjese efectos jurídicos

definitivos en cuanto a la calificación de una medida como ayuda de Estado, la posibilidad de interponer un recurso contra esta calificación en el plazo legal haría inadmisibles el recurso contra la Decisión final relativa a la naturaleza de ayuda de la medida, porque no sería sino un acto confirmatorio de otro anterior definitivo.

29.

A continuación, la Comisión observa que el Tribunal de Justicia consideró, en su sentencia de 14 de febrero de 1990, Francia/Comisión (C-301/87, Rec. p. I-307), que la Comisión puede ordenar a un Estado miembro la suspensión de la ayuda antes de haber concluido el análisis de la compatibilidad de la ayuda con el mercado común. Esta Decisión, adoptada a raíz de un procedimiento distinto del previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, sería diferente de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal y, a diferencia de esta última, sí que podría ser objeto de recurso (sentencia Francia/Comisión, antes citada, apartado 18). En opinión de la Comisión, si el Tribunal de Justicia consideró necesario exigir, para la orden de suspensión, un procedimiento y una decisión separados y diferentes de los de incoación del procedimiento de investigación formal es precisamente porque esta orden no se deriva de la simple constatación de la naturaleza de ayuda de la medida examinada en la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal.

30.

Por último, la Comisión precisa que, a diferencia de las Decisiones que fueron objeto de las sentencias del Tribunal de Justicia de 30 de junio de 1992, España/Comisión (C-312/90, Rec. p. I-4117), e Italia/Comisión (C-47/91, Rec. p. I-4145), y de 9 de octubre de 2001, Italia/Comisión (C-400/99, Rec. p. I-7303; en lo sucesivo, «sentencia Tirrenia»), las autoridades españolas centrales, regionales y provinciales nunca afirmaron durante el procedimiento previo a la adopción de la Decisión impugnada que las medidas fiscales controvertidas tuvieran carácter de existentes.

31.

Las partes demandantes, refiriéndose a las sentencias citadas en el apartado anterior, responden que la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal es un acto recurrible, puesto que surte efectos jurídicos inmediatos y definitivos. Subrayan que la Comisión no estaba facultada para incoar el procedimiento de investigación formal, puesto que las medidas fiscales controvertidas no tienen carácter de ayuda de Estado.

Apreciación del Tribunal de Primera Instancia

32.

Procede recordar que, en el momento de la adopción de la Decisión impugnada, las medidas fiscales controvertidas ya habían sido aplicadas por las partes demandantes. Éstas consideran en efecto, y así lo han manifestado constantemente, que la reducción de la base imponible introducida por dichas medidas no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

33.

Una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal implica determinados efectos jurídicos autónomos, en particular por lo que respecta a la suspensión de la medida de que se trate (sentencia Tirrenia, citada en el apartado 30 *supra*, apartados 62 y 69). Esta conclusión es válida no solamente en el caso de que la

medida que está aplicándose sea considerada una ayuda existente por las autoridades del Estado miembro correspondiente, sino también en el caso de que dichas autoridades estimen que la medida a que se refiere la decisión de incoación no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1 (sentencia Tirrenia, citada en el apartado 30 *supra*, apartados 59, 60 y 69).

34.

Una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal en relación con una medida que está aplicándose y que la Comisión califica como ayuda nueva, modifica necesariamente el alcance jurídico de la medida considerada y la situación jurídica de las empresas que son beneficiarias de la misma, especialmente en lo que respecta a la continuación de su ejecución. Hasta la adopción de tal decisión, el Estado miembro, las empresas beneficiarias y los demás operadores económicos pueden pensar que la medida se está aplicando legalmente como medida general no comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, o como ayuda existente. En cambio, después de la adopción de la referida Decisión, existe cuando menos una duda importante sobre la legalidad de dicha medida, que, sin perjuicio de la facultad de solicitar medidas provisionales al juez competente para dictarlas, debe llevar al Estado miembro a suspender su aplicación, dado que la incoación del procedimiento de investigación formal excluye una decisión inmediata que declare la compatibilidad con el mercado común, lo que permitiría seguir ejecutando legalmente la citada medida. Tal decisión también podría invocarse ante un juez nacional que debería deducir todas las consecuencias derivadas de la infracción del artículo 88 CE, apartado 3, última frase. Finalmente, la decisión mencionada puede llevar a las empresas beneficiarias de la medida a rechazar en cualquier caso nuevos pagos o nuevas ventajas, o a hacer provisión de las cantidades necesarias para eventuales devoluciones posteriores. Los operadores comerciales también tendrían en cuenta, en sus relaciones con los citados beneficiarios, el debilitamiento de la situación jurídica y financiera de éstos (sentencia Tirrenia, citada en el apartado 30 *supra*, apartados 59 y 69; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 2002, Government of Gibraltar/Comisión, asuntos acumulados T-195/01 y T-207/01, Rec. p. II-0000, apartado 85).

35.

Es cierto que, en un contexto semejante, a diferencia de un requerimiento de suspensión dirigido a un Estado miembro, que tiene un carácter vinculante inmediato y cuyo incumplimiento permite a la Comisión recurrir directamente al Tribunal de Justicia, en aplicación del artículo 12 del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», para que éste declare que dicho incumplimiento constituye una violación del Tratado, la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal, en relación con medidas que se están aplicando y que la Comisión califica como ayudas nuevas, produce efectos jurídicos cuyas consecuencias deben ser deducidas por el propio Estado miembro afectado y, en su caso, por los operadores económicos. No obstante, esta diferencia de carácter procesal no afecta al alcance de tales efectos jurídicos (sentencia Tirrenia, citada en el apartado 30 *supra*, apartado 60).

36.

De lo antedicho se desprende, por tanto, que la Decisión impugnada constituye un acto susceptible de recurso con arreglo al artículo 230 CE.

37.

Hay que señalar asimismo que las partes demandantes resultan directa e individualmente afectadas por la Decisión impugnada en el sentido del artículo 230 CE, párrafo cuarto. En efecto, la Decisión impugnada se refiere a medidas fiscales de las que son autoras las partes demandantes e impiden, además, que éstas ejerzan como desean las competencias de que disfrutaban directamente en virtud del Derecho interno español (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 1998, Vlaams Gewest/Comisión, T-214/95, Rec. p. II-717, apartados 29 y 30, y de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec. p. II-0000, apartado 50).

38.

De todo lo antedicho se deduce que procede declarar la admisibilidad de los recursos.

Sobre el fondo

39.

Las demandantes invocan cinco motivos en apoyo de sus recursos. El primero se basa en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1, y el segundo en la infracción del artículo 88 CE, apartados 2 y 3. El tercer motivo se basa en la desviación de poder y el cuarto, en la violación del principio de confianza legítima. Por último, el quinto motivo se basa en la infracción del artículo 253 CE.

Sobre el primer motivo, basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1

40.

En el primer motivo, las partes demandantes niegan que la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas tenga carácter de ayuda de Estado, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

41.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que la Comisión está obligada a incoar el procedimiento de investigación formal si un primer examen no le ha permitido resolver todas las dificultades planteadas por la cuestión de si la medida de que se trata constituye una ayuda en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, al menos cuando, al realizar este primer examen, no haya podido convencerse de que la medida de que se trata, suponiendo que constituya una ayuda, es en cualquier caso compatible con el mercado común (sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de abril de 1998, Comisión/Sytraval y Brink's France, C-367/95 P, Rec. p. I-1719, apartado 39, y sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 15 de septiembre de 1998, BP Chemicals/Comisión, T-11/95, Rec. p. II-3235, apartado 166).

42.

De ahí que el artículo 6 del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado» disponga que la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal deberá incluir una «valoración inicial de la Comisión, en cuanto al carácter de ayuda de la medida propuesta».

43.

De ello se deduce que, en una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, la calificación de la medida como ayuda de Estado no tiene carácter definitivo. La incoación del procedimiento de investigación formal tiene por objeto precisamente permitir que la Comisión disponga de todos los informes necesarios para poder adoptar una decisión definitiva sobre este particular (véanse, en este sentido, las sentencias del

Tribunal de Justicia de 3 de mayo de 2001, Portugal/Comisión, C-204/97, Rec. p. I-3175, apartado 33, y del Tribunal de Primera Instancia de 25 de junio de 1998, British Airways y otros y British Midland Airways/Comisión, asuntos acumulados T-371/94 y T-394/94, Rec. p. II-2405, apartado 59).

44.

Con el fin de evitar una confusión de los procedimientos administrativo y judicial y de respetar el reparto de competencias entre la Comisión y el órgano jurisdiccional comunitario, el control de legalidad de una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal ejercido por el Tribunal de Primera Instancia debe necesariamente ser limitado (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de noviembre de 1981, IBM/Comisión, 60/81, Rec. p. 2639, apartado 20). En efecto, el órgano jurisdiccional comunitario debe evitar pronunciarse definitivamente sobre cuestiones que tan sólo han sido apreciadas provisionalmente por la Comisión.

45.

En consecuencia, cuando, en el marco de un recurso interpuesto contra una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, las partes demandantes no coinciden con la valoración de la Comisión en cuanto a la calificación de la medida controvertida como ayuda de Estado, el control del órgano jurisdiccional comunitario se limita a la comprobación de si la Comisión incurrió en errores manifiestos de apreciación al considerar que no podía superar todas las dificultades sobre este particular durante un primer examen de la medida de que se trata (véase el auto del Presidente del Tribunal de Primera Instancia de 19 de diciembre de 2001, Government of Gibraltar/Comisión, asuntos acumulados T-195/01 R y T-207/01 R, Rec. p. II-3915, apartado 79).

46.

En primer lugar, las partes demandantes alegan que la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas constituye una medida fiscal de carácter general.

47.

Las partes demandantes sostienen en primer lugar que la Comisión dedujo la especificidad de las medidas fiscales controvertidas de su carácter regional. Señalan que los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa cuentan desde el siglo XIX con una autonomía fiscal reconocida y protegida por la Constitución del Estado Español. En opinión de las referidas partes, la Decisión impugnada cuestiona implícitamente dicha autonomía.

48.

Las partes demandantes observan a continuación que la reducción de la base imponible es aplicable a todas las empresas de nueva creación, sean cuales fueren el sector de su actividad y el origen de la inversión realizada, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la normativa. Estos requisitos están formulados, a su juicio, de forma «horizontal» y objetiva. La limitación del ámbito de aplicación de la reducción de la base imponible está tanto más justificada por cuanto dicha limitación es necesaria para conseguir el objetivo perseguido por las medidas fiscales controvertidas, a saber, el fomento de la inversión y la creación de empleo.

49.

En segundo lugar, las partes demandantes alegan asimismo que la Comisión no puede deducir la especificidad de las medidas fiscales controvertidas de un supuesto poder discrecional de que dispone la administración tributaria en la concesión de la reducción de la base imponible. Añaden que, en efecto, ésta se limita a comprobar si se cumplen los requisitos establecidos por las medidas fiscales controvertidas, sin disponer de poder discrecional alguno a este respecto. Añaden que la administración tributaria no tiene competencia para seleccionar a las empresas beneficiarias o para modular la intensidad de la «ayuda» en función de las características especiales de las empresas.

50.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que, para que una medida pueda ser calificada de ayuda de Estado, el artículo 87 CE, apartado 1, exige que favorezca a «determinadas empresas o producciones». La especificidad o selectividad de una medida constituye, pues, una de las características del concepto de ayuda de Estado (sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade, C-200/97, Rec. p. I-7907, apartado 40; sentencias del Tribunal de Primera Instancia Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, citada en el apartado 37 *supra*, apartado 144, y de 29 de septiembre de 2000, CETM/Comisión, T-55/99, Rec. p. II-3207, apartado 39).

51.

Pues bien, en la Decisión impugnada, la Comisión se basó en dos elementos para calificar, con carácter provisional, la reducción de la base imponible como medida selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a saber, los requisitos para la concesión del beneficio fiscal en cuestión, que «excluyen del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor, a mediados de 1996, de las citadas Normas Forales, cuyas inversiones sean inferiores al umbral de 80 millones de pesetas (480.810 euros), que generen menos de diez puestos de trabajo, y que no sean sociedades con un capital desembolsado superior a los 20 millones de pesetas (120.202 euros)» (DO 2000, C 55, p. 3, punto 4.1), por un lado, y el poder discrecional de que dispone la administración fiscal de los Territorios Históricos considerados en la concesión del beneficio fiscal (DO 2000, C 55, p. 5), por otro.

52.

Contrariamente a lo que sostienen las partes demandantes, la Comisión no se basó, por tanto, en la Decisión impugnada, en la consideración de que las medidas fiscales controvertidas únicamente se aplican en una parte del territorio español, a saber, los Territorios Históricos del País Vasco, para deducir, con carácter provisional, la selectividad de la reducción de la base imponible. Las partes demandantes no pueden, pues, afirmar que la Decisión impugnada pone en tela de juicio la competencia normativa de los tres Territorios Históricos del País Vasco para adoptar medidas fiscales.

53.

El Tribunal de Primera Instancia señala asimismo que de las medidas fiscales controvertidas se desprende que el derecho a la reducción de la base imponible únicamente está reconocido a las empresas de nueva creación, excluyendo de este modo a cualquier otra empresa de ese beneficio. Además, dichas empresas de nueva creación deben tener un capital desembolsado mínimo de 20 millones de pesetas, realizar una inversión mínima de 80 millones de pesetas y generar al menos diez puestos de trabajo. Partiendo de esta base, la Comisión pudo considerar razonablemente, con carácter

provisional, que la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas estaba reservada a «determinadas empresas», en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, aun cuando, como pretenden las partes demandantes, las medidas fiscales controvertidas determinen su ámbito de aplicación en función de criterios objetivos y horizontales (véase la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, Rec. p. II-0000, apartado 50).

54.

Del mismo modo, si se considerase que el hecho de perseguir un objetivo de política económica o industrial, como el fomento de la inversión, puede hacer que una medida quede excluida del artículo 87 CE, apartado 1, dicha disposición perdería toda eficacia. Según reiterada jurisprudencia, procede, pues, señalar que el objetivo perseguido por las medidas fiscales controvertidas no puede permitirles eludir la calificación de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94, Rec. p. I-4551, apartado 20, y de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, «Maribel», C-75/97, Rec. p. I-3671, apartado 25; sentencia CETM/Comisión, citada en el apartado 50 *supra*, apartado 53).

55.

Las partes demandantes alegan, sin embargo, que debe considerarse que la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas está justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, dado que responde a criterios objetivos uniformemente aplicables y que contribuye a la consecución del objetivo perseguido por las disposiciones fiscales que lo introducen.

56.

Las partes demandantes añaden que el sistema fiscal de los Territorios Históricos, que se ampara en la Constitución española, está justificado, como tal, por la naturaleza y la economía del sistema general español.

57.

Por otra parte, alegan las demandantes, los requisitos de aplicación de la medida fiscal controvertida resultan necesarios o funcionales para la eficacia del sistema fiscal en que se enmarca. El impulso a la inversión que se pretende con la reducción de la base imponible resulta necesario en una zona que atrae normalmente pocos operadores económicos. Las partes demandantes sostienen asimismo que la presión fiscal general en el País Vasco es superior a la que existe en el resto de España.

58.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que una medida estatal que encuentre su justificación en la naturaleza o la economía general del sistema en el que se enmarca, no cumple el requisito de selectividad, aun cuando dicha medida constituya una ventaja para sus beneficiarios (sentencia «Maribel», citada en el apartado 54 *supra*, apartado 33, y sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 42).

59.

Debe recordarse que la justificación basada en la naturaleza o la economía del sistema fiscal hace referencia a la coherencia de una medida fiscal con la lógica interna del

sistema fiscal en la que se enmarca (sentencia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, citada en el apartado 37 *supra*, apartado 164).

60.

Sin embargo, ningún argumento invocado por las partes demandantes demuestra que la limitación del círculo de beneficiarios potenciales del beneficio fiscal de que se trata esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal vasco.

61.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda, en primer lugar, que el hecho de que las medidas fiscales controvertidas respondan a criterios y requisitos objetivos no demuestra que la limitación del círculo de beneficiarios de la ventaja fiscal en cuestión esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal vasco (véase la sentencia *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, citada en el apartado 58 *supra*, apartado 53).

62.

En segundo lugar, el hecho de que la Constitución española haya reconocido a las autoridades vascas competencias fiscales no permite considerar que todo beneficio fiscal concedido por dichas autoridades esté justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal. En efecto, las medidas adoptadas por entidades intraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión*, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17; sentencia de 6 de marzo de 2002, *Diputación Foral de Álava y otros/Comisión*, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, citada en el apartado 37 *supra*, apartado 142).

63.

Por lo demás, las partes demandantes se refieren fundamentalmente a objetivos de política económica ajenos al sistema fiscal vasco. Pues bien, un objetivo de carácter económico perseguido por una medida no puede permitirle eludir la calificación de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véase la jurisprudencia citada en el apartado 54 *supra*).

64.

De ello se deduce que la Comisión no ha incurrido en un error manifiesto de apreciación al considerar, con carácter provisional, en la Decisión impugnada que la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas es una medida selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, dado que favorece únicamente a las empresas de nueva creación que cumplan diferentes requisitos específicos (véase el apartado 53 *supra*), y no está justificada por la naturaleza o la economía general del sistema en el que se enmarca.

65.

Por todo ello, no procede ya examinar además si la Comisión pudo razonablemente constatar, partiendo de la información de que disponía en el momento de la adopción de la Decisión impugnada, que la administración tributaria vasca disponía de cierto poder

discrecional por lo que respecta a la concesión de la reducción de la base imponible y que ese supuesto poder discrecional podía también conferir carácter selectivo a las medidas fiscales controvertidas (véase el apartado 16 *supra*).

66.

En segundo lugar, las partes demandantes alegan que la Comisión no ha demostrado que la reducción de la base imponible establecida por las medidas fiscales controvertidas distorsione la competencia y afecte a los intercambios intracomunitarios. Subrayan que, para poder afirmar que una medida tiene carácter de ayuda de Estado, el efecto sobre la competencia debe ser real y sensible (sentencias del Tribunal de Justicia de 25 de junio de 1970, Francia/Comisión, 47/69, Rec. p. 487, apartado 16, y Alemania/Comisión, citada en el apartado 62 *supra*, apartado 18, y de 2 de febrero de 1988, Van der Kooy y otros/Comisión, asuntos acumulados 67/85, 68/85 y 70/85, Rec. p. 219, apartado 58).

67.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que, en el caso de un supuesto régimen de ayudas, la Comisión puede limitarse a estudiar las características del régimen de que se trate para apreciar si éste concede una ventaja notable a los beneficiarios con respecto a sus competidores y si puede beneficiar sustancialmente a empresas que participan en los intercambios entre Estados miembros (véanse las sentencias «Maribel», citada en el apartado 54 *supra*, apartado 48, y del Tribunal de Justicia de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, C-310/99, Rec. p. I-2289, apartado 89). En un caso como el de autos, en el que el supuesto régimen de ayudas no ha sido notificado, la motivación de la decisión final de la Comisión y, con mayor motivo, la de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, no debe contener una apreciación actualizada de los efectos del régimen sobre la competencia y el perjuicio para los intercambios entre Estados miembros (véase la sentencia «Maribel», citada en el apartado 54 *supra*, apartado 48).

68.

Ahora bien, en la Decisión impugnada, la Comisión pudo razonablemente considerar, con carácter provisional, que las medidas fiscales controvertidas, que limitan de hecho la concesión de la reducción de la base imponible, que varía del 25 al 99 %, a empresas de nueva creación que, además, cumplan diferentes requisitos específicos, mejoran la posición competitiva de las empresas beneficiarias del beneficio fiscal de que se trata, entre las que figuran normalmente empresas que participan en los intercambios entre Estados miembros. Además, puede considerarse razonablemente que el beneficio fiscal mencionado puede afectar a las oportunidades de las empresas competidoras de los beneficiarios del referido beneficio establecidas en otros Estados miembros de exportar sus productos hacia el mercado español.

69.

Procede, pues, desestimar también la alegación de las partes demandantes expuesta en el apartado 66.

70.

De todo lo antedicho se desprende que la Comisión pudo considerar, sin incurrir en un error manifiesto de apreciación, que un primer examen no le permitió superar todas las dificultades planteadas por la cuestión de si el beneficio fiscal de que se trata constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

71.

En estas circunstancias, procede desestimar el motivo basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1.

Sobre el segundo motivo, basado en la infracción del artículo 88 CE, apartados 2 y 3

72.

Las partes demandantes recuerdan que la Comisión ha calificado la reducción de la base imponible de ayuda ilegal por haberse incumplido la obligación de notificación prevista en el artículo 88 CE, apartado 3. Dado que las medidas fiscales controvertidas no constituyen una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, no existía ninguna obligación de notificación por parte de las autoridades españolas.

73.

Debe desestimarse esta alegación. En efecto, dado que la Comisión pudo considerar razonablemente que un primer examen no le había permitido superar todas las dificultades planteadas por la cuestión de si el beneficio fiscal de que se trata constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, pudo razonablemente estimar, con carácter provisional, que las autoridades españolas habían infringido el artículo 88 CE, apartado 3, al no haber notificado previamente las medidas fiscales controvertidas a la Comisión. Cualquier otra interpretación del artículo 88 CE, apartado 3, implicaría el riesgo de privar de eficacia a la obligación de notificación previa de las ayudas nuevas.

74.

En segundo lugar, en los tres asuntos, las partes demandantes alegan que la Comisión infringió el artículo 88 CE, apartado 2, dado que no dejó constancia en la Decisión impugnada de la existencia de dudas en cuanto a la calificación de ayuda de Estado de la reducción de la base imponible. Las referidas partes subrayan que la Comisión adoptó de esta forma una decisión definitiva sobre este particular en la Decisión impugnada. En consecuencia, se vulneraron los derechos procedimentales de las partes demandantes basados en el artículo 88 CE, apartado 2.

75.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que la Comisión está obligada a incoar el procedimiento de investigación formal si un primer examen no le ha permitido resolver todas las dificultades planteadas por la cuestión de si la medida examinada constituye una ayuda en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, al menos cuando, al realizar este primer examen, no ha podido convencerse de que la medida de que se trata, suponiendo que constituya una ayuda, es en cualquier caso compatible con el mercado común (sentencias Comisión/Sytraval y Brink's France, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 39, y BP Chemicals/Comisión, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 166). La decisión de incoación del procedimiento de investigación formal contiene, pues, una valoración provisional tanto de la calificación de la medida de ayuda de Estado, como de su compatibilidad con el mercado común.

76.

De ahí que el artículo 6, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado» disponga que la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal deberá, por una parte, «incluir una valoración inicial de la Comisión, en cuanto

al carácter de ayuda de la medida [...]» y, por otra parte, «exponer las dudas sobre su compatibilidad con el mercado común».

77.

Por consiguiente, el hecho de que la Comisión no haya expuesto expresamente sus dudas en la Decisión impugnada respecto a la calificación de la reducción de la base imponible como ayuda de Estado, no demuestra en modo alguno que dicha calificación no fuese provisional (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de noviembre de 1984, Intermills/Comisión, 323/82, Rec. p. 3809, apartado 21). En una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal la Comisión está obligada, en efecto, a exponer expresamente sus dudas únicamente por lo que se refiere a la compatibilidad de la medida con el mercado común.

78.

El carácter necesariamente provisional de la calificación de la medida estatal como ayuda de Estado en una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal resulta confirmado asimismo por el artículo 7, apartado 2, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», que dispone que, al concluir el procedimiento de investigación formal, la Comisión podrá declarar que la medida no constituye una ayuda.

79.

Por último, de las observaciones de las partes demandantes, formuladas a raíz de la incoación del procedimiento de investigación formal, remitidas al Tribunal de Primera Instancia como respuesta a una cuestión escrita, se desprende que las propias partes demandantes consideraron que, en la Decisión impugnada, la Comisión calificó provisionalmente la reducción de la base imponible como ayuda de Estado. En sus observaciones, las referidas partes piden, en efecto, a la Comisión que concluya el procedimiento decidiendo que el beneficio fiscal de que se trata no constituye una ayuda de Estado.

80.

En la vista, las partes demandantes afirmaron asimismo que el concepto de ayuda de Estado experimentó cierta evolución a lo largo del tiempo, fenómeno reconocido, a su juicio, por el artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado». Alegan aquéllas que, en el momento de la adopción de las medidas fiscales controvertidas, la Comisión no consideraba que un beneficio fiscal, como el que es objeto de la Decisión impugnada, fuese una medida selectiva. Añaden que el cambio de los criterios de selectividad aplicados por la Comisión con el paso del tiempo hace que la reducción de la base imponible, si constituyese una ayuda de Estado, debería ser considerada una ayuda existente. En consecuencia, señalan las demandantes, la Decisión impugnada, que incoa un procedimiento previsto para ayudas nuevas, es ilegal.

81.

En apoyo de su argumentación, las partes demandantes citan la Decisión 93/337/CEE de la Comisión, de 10 de mayo de 1993, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco (DO L 134, p. 25), y la Decisión 96/369/CE de la Comisión, de 13 de marzo de 1996, relativa a una ayuda fiscal en forma de amortización en beneficio de las compañías aéreas alemanas (DO L 146, p. 42). Sostienen que la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas

estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, publicada en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* el 12 de diciembre de 1998 (DO C 384, p. 3), puso de manifiesto por primera vez el cambio de los criterios de selectividad aplicados por la Comisión en su valoración de las medidas fiscales a la luz de lo dispuesto en el artículo 87 CE, apartado 1.

82.

A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que, conforme al artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», constituye una ayuda existente «la ayuda considerada como ayuda existente al poder acreditarse que en el momento en que se llevó a efecto no constituía una ayuda, y que posteriormente pasó a ser una ayuda debido a la evolución del mercado común y sin haber sido modificada por el Estado miembro».

83.

Es preciso señalar, en primer lugar, que los elementos aportados por las partes demandantes no permiten concluir que los criterios de selectividad aplicados por la Comisión en su valoración de las medidas fiscales a la luz de lo dispuesto en el artículo 87 CE, apartado 1, hayan cambiado con posterioridad a la adopción de las medidas fiscales controvertidas. En las dos Decisiones citadas en el apartado 81 *supra*, la Comisión consideró que las medidas fiscales examinadas tenían carácter selectivo y las calificó de ayudas de Estado incompatibles con el mercado común. Ningún elemento de dichas Decisiones permite concluir que la Comisión hubiese considerado que las medidas fiscales controvertidas eran medidas generales no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, si hubiese tenido que examinar las referidas medidas en el momento de su adopción. En cuanto a la Comunicación de la Comisión de 12 de diciembre de 1998, que se inspira ampliamente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia, aporta aclaraciones respecto a la aplicación de los artículos 87 CE y 88 CE a las medidas fiscales. En esa Comunicación, la Comisión no anuncia, sin embargo, un cambio en su práctica decisoria relativa a la valoración de las medidas fiscales a la luz de lo dispuesto en los artículos 87 CE y 88 CE.

84.

Incluso suponiendo que las partes demandantes hayan demostrado que se ha producido un cambio en la práctica decisoria de la Comisión, no podría acogerse la alegación basada en el carácter existente de las medidas fiscales controvertidas. Las partes demandantes no demuestran, en efecto, que el cambio de los criterios de selectividad aplicados por la Comisión resulte de la «evolución del mercado común» en el sentido del artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado». Debe recordarse a este respecto que el carácter de ayuda existente o de ayuda nueva de una medida estatal no puede depender de una apreciación subjetiva de la Comisión y debe establecerse con independencia de cualquier práctica administrativa anterior de la Comisión (sentencia *Government of Gibraltar/Comisión*, citada en el apartado 34 *supra*, apartado 121).

85.

De lo antedicho se deduce que procede desestimar también el segundo motivo.

Sobre el tercer motivo, basado en la desviación de poder

86.

Las partes demandantes alegan que la Comisión ha incurrido en una desviación de poder, puesto que ha utilizado las facultades de actuación que le confieren los artículos 87 CE y 88 CE para perseguir, en realidad, objetivos de armonización fiscal.

87.

En su opinión, la Decisión impugnada forma parte de un proceso global iniciado por la Comisión para cuestionar el régimen tributario vasco en su conjunto. La Comisión intenta llevar a cabo una cierta armonización fiscal utilizando la vía de la política de las ayudas de Estado en lugar de seguir el cauce adecuado que establece el Tratado para ello, es decir, el procedimiento de los artículos 96 CE y 97 CE.

88.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que una decisión sólo incurre en desviación de poder si consta, sobre la base de indicios objetivos, pertinentes y concordantes, que fue adoptada con el fin exclusivo o, al menos, determinante, de alcanzar fines distintos de los alegados (sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 23 de octubre de 1990, Pitrone/Comisión, T-46/89, Rec. p. II-577, apartado 71, y de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, citada en el apartado 53 *supra*, apartado 84).

89.

La incoación del procedimiento de investigación formal tiene por objeto permitir que la Comisión disponga de todos los informes necesarios para poder adoptar una decisión definitiva sobre la calificación de la medida examinada y su compatibilidad con el mercado común (véanse, en este sentido, las sentencias Portugal/Comisión, citada en el apartado 43 *supra*, apartado 33, y British Airways y otros y British Midland Airways/Comisión, citada en el apartado 43 *supra*, apartado 59).

90.

Es preciso señalar que las partes demandantes no aportan ningún indicio objetivo que permita concluir que el verdadero fin perseguido por la Comisión al adoptar la Decisión impugnada no era el de disponer de dichos informes. Toda su argumentación se basa en especulaciones subjetivas sobre posibles motivos subyacentes en la Decisión impugnada.

91.

En consecuencia, procede también desestimar el motivo basado en la desviación de poder.

Sobre el cuarto motivo, basado en la violación del principio de protección de la confianza legítima

92.

Las demandantes alegan que la normativa fiscal de los Territorios Históricos (Norma Foral del Territorio Histórico de Álava 18/1993, Norma Foral del Territorio Histórico de Vizcaya 5/1993, Norma Foral del Territorio Histórico de Guipúzcoa 11/1993) y la normativa española (Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo) incluían ya en 1993 medidas fiscales similares a la reducción de la base imponible a que se refiere la Decisión impugnada. Dado que la Comisión no cuestionó ni la normativa española ni las Normas Forales de 1993, las demandantes pudieron creer legítimamente que el

beneficio fiscal a que se refiere la Decisión impugnada no incluía ningún elemento selectivo que pudiera acarrear la aplicación del artículo 87 CE.

93.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que, conforme a una jurisprudencia reiterada, el derecho a reclamar la protección de la confianza legítima se extiende a cualquier persona que se encuentre en una situación de la que se desprenda que la Administración comunitaria le ha hecho concebir esperanzas fundadas. Por el contrario, nadie puede invocar una violación del principio de confianza legítima si la Administración no le ha dado unas seguridades concretas (véase, en especial, la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 14 de septiembre de 1995, Lefebvre y otros/Comisión, T-571/93, Rec. p. II-2379, apartado 72).

94.

No obstante, es preciso señalar que, en apoyo de su argumentación, las partes demandantes se basan únicamente en una supuesta inacción de la Comisión en relación con determinadas medidas fiscales adoptadas en 1993, respecto a las cuales aquéllas ni siquiera afirman que fueron notificadas a la Comisión.

95.

Ahora bien, la posible inacción de la Comisión en relación con medidas fiscales análogas a la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas no puede asimilarse a una seguridad concreta por parte de dicha Institución de que el beneficio fiscal a que se refiere la Decisión impugnada no constituye una ayuda de Estado. En cualquier caso, la inacción de la Comisión respecto a las medidas fiscales análogas a las medidas fiscales controvertidas, o incluso respecto a las propias medidas fiscales controvertidas, no pudo hacer concebir a las partes demandantes esperanzas fundadas de que la Comisión no incoaría el procedimiento de investigación formal contra las medidas fiscales controvertidas.

96.

Por tanto, no puede acogerse tampoco el motivo basado en la violación del principio de protección de la confianza legítima.

Sobre el quinto motivo, basado en la infracción del artículo 253 CE

97.

Las partes demandantes alegan que la Decisión impugnada carece de motivación suficiente. En primer lugar, la Comisión no analiza en la Decisión impugnada en qué medida podría entenderse que la reducción de la base imponible está justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal vasco. En segundo lugar, la Comisión omite un análisis concreto del efecto que las medidas fiscales controvertidas podrían tener en la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros. En tercer lugar, la evaluación de la compatibilidad de la medida con el mercado común no está suficientemente motivada.

98.

El Tribunal de Primera Instancia recuerda que la motivación exigida por el artículo 253 CE debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate y debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la institución de la que emane el acto, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada y el órgano jurisdiccional competente pueda ejercer su control. No se exige que la motivación

especifique todos los elementos de hecho y de Derecho pertinentes, en la medida en que la cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias del artículo 253 CE debe apreciarse en relación no sólo con su tenor literal, sino también con su contexto, así como con el conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (sentencia Comisión/Sytraval y Brink's France, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 63).

99.

Al objeto de determinar el alcance de la obligación de motivar una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, procede recordar que, conforme al artículo 6 del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», cuando la Comisión decide incoar el procedimiento de investigación formal, la decisión de incoación puede limitarse a resumir las principales cuestiones de hecho y de Derecho, a incluir una «valoración inicial» de la medida estatal de que se trate dirigida a determinar si ésta tiene carácter de ayuda y a exponer las dudas sobre su compatibilidad con el mercado común.

100.

La decisión de incoación debe permitir, de este modo, a las partes interesadas participar de manera eficaz en el procedimiento de investigación formal, durante el cual tendrán la posibilidad de formular sus alegaciones. Para ello, basta que las partes interesadas conozcan la razón que ha llevado a la Comisión a considerar provisionalmente que la medida de que se trata puede constituir una ayuda nueva incompatible con el mercado común (sentencia Government of Gibraltar/Comisión, citada en el apartado 34 *supra*, apartado 138).

101.

Pues bien, en la Decisión impugnada la Comisión expone claramente los motivos por los que llega a la conclusión provisional de que la reducción de la base imponible constituye una ayuda de Estado (DO 2000, C 55, p. 3, punto 4.1, y p. 5, punto 1). A continuación, expone las razones por las que considera que existen dudas respecto a la compatibilidad de esta ventaja fiscal con el mercado común (DO 2000, C 55, p. 3, punto 4.3, y p. 6, punto 3).

102.

Los motivos de la Decisión impugnada han permitido, pues, a las partes demandantes conocer las razones que llevaron a la Comisión a adoptarla y al órgano jurisdiccional comunitario a ejercer su control de legalidad.

103.

Del análisis de las observaciones formuladas por las partes demandantes a raíz de la incoación del procedimiento de investigación formal se desprende, por otra parte, que tuvieron conocimiento de la argumentación expuesta por la Comisión en la Decisión impugnada.

104.

En estas circunstancias, debe señalarse que la Decisión impugnada está suficientemente motivada.

105.

Procede, pues, desestimar también el último motivo.

106.

Habida cuenta de todo lo antedicho, se desestiman los recursos.

Costas

107.

A tenor del artículo 87, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber sido desestimados los motivos formulados por las partes demandantes, procede condenarlas a cargar con sus propias costas, así como con las de la Comisión, conforme a lo solicitado por ésta.

En virtud de todo lo expuesto, EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA (Sala Tercera ampliada) decide:

- 1) Desestimar los recursos.
- 2) Las partes demandantes cargarán con sus propias costas así como con las de la Comisión.

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 23 de octubre de 2002.

ANEXO
RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

ÍNDICE

COMISIÓN EUROPEA

Decisión de la CE de 10 de mayo de 1993	5
Decisión de la CE de 24 de febrero de 1999	12
Decisión de la CE de 17 de agosto de 1999	42
Decisión de la CE de 29 de septiembre de 1999	49
Decisión de la CE de 31 de octubre de 2000	55
Decisión de la CE de 28 de noviembre de 2000	62
Decisión de la CE de 11 de julio de 2001	69
Decisión de la CE de 11 de julio de 2001	92
Decisión de la CE de 11 de julio de 2001	119
Decisión de la CE de 11 de julio de 2001	142
Decisión de la CE de 20 de diciembre de 2001	168
Decisión de la CE de 20 de diciembre de 2001	194
Decisión de la CE de 20 de diciembre de 2001	220
Decisión de la CE de 22 de agosto de 2002	247

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución del TEAC de 21 de noviembre de 1989	256
Resolución del TEAC de 17 de marzo de 1992.....	268
Resolución del TEAC de 13 de mayo de 1992.....	272
Resolución del TEAC de 21 de octubre de 1992.....	274
Resolución del TEAC de 4 de noviembre de 1992	278
Resolución del TEAC de 2 de diciembre de 1992.....	280
Resolución del TEAC de 11 de noviembre de 1993	283
Resolución del TEAC de 4 de mayo de 1994.....	285
Resolución del TEAC de 31 de mayo de 1995.....	286
Resolución del TEAC de 4 de junio de 2003	288

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO FORAL

Resolución del TEAF de Bizkaia de 10 de junio de 1988.....	294
Resolución del TEAF de Bizkaia de 10 de junio de 1988.....	296
Resolución del TEAF de Bizkaia de 30 de agosto de 1988.....	297

Resolución del TEAF de Bizkaia de 30 de agosto de 1988.....	299
Resolución del TEAF de Bizkaia de 10 de noviembre de 1988.....	301
Resolución del TEAF de Bizkaia de 10 de noviembre de 1988.....	303
Resolución del TEAF de Bizkaia de 10 de noviembre de 1988.....	305
Resolución del TEAF de Bizkaia de 10 de noviembre de 1988.....	306
Resolución del TEAF de Bizkaia de 10 de noviembre de 1988.....	307
Resolución del TEAF de Bizkaia de 10 de noviembre de 1988.....	308
Resolución del TEAF de Bizkaia de 3 de octubre de 1989.....	309
Resolución del TEAF de Bizkaia de 10 de julio de 1991.....	311
Resolución del TEAF de Bizkaia de 25 de enero de 1995	312
Resolución del TEAF de Bizkaia de 28 de junio de 2000.....	314
Resolución del TEAF de Bizkaia de 13 de septiembre de 2000	317
Resolución del TEAF de Bizkaia de 20 de febrero de 2001	321
Resolución del TEAF de Bizkaia de 26 de abril de 2001.....	325
Resolución del TEAF de Bizkaia de 23 de enero de 2002	328
Resolución del TEAF de Bizkaia de 25 de octubre de 2002.....	332
Resolución del TEAF de Gipuzkoa de 11 de diciembre de 1996.....	335

Ref. DCE-1

Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y, en particular, el párrafo primero del apartado 2 del artículo 93,

Después de haber emplazado a los interesados, de conformidad con el artículo mencionado, para que le presenten sus observaciones,

Considerando lo que sigue:

I.

En respuesta a solicitudes de información formuladas por la Comisión, las autoridades españolas, mediante sucesivas cartas de su Representación permanente, fechadas el 11 de octubre de 1988, el 1 de febrero de 1989, el 25 de enero de 1990, el 20 de abril de 1990 y el 17 de enero de 1991, informaron a la Comisión sobre el sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco establecido por las Normas Forales 28/1988 de Álava, 8/1988 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa.

Antes de pasar a la descripción de este sistema, conviene recordar que las relaciones fiscales entre el Estado español y el País Vasco se rigen por el concierto económico aprobado por la Ley 12/1981. En el marco del concierto económico, las instituciones competentes de cada una de las tres provincias vascas pueden, en determinadas condiciones, mantener, establecer y regular el régimen tributario dentro de su territorio, con excepción de los tributos que integran la renta de aduanas, los que se recaudan a través de monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación es competencia del Estado.

Con arreglo a los poderes que les confiere el concierto económico, las instituciones competentes de las tres provincias vascas han establecido, en cada una de ellas, un mismo sistema de beneficios fiscales a la inversión, que se describe a continuación.

Los beneficiarios de las ayudas son las personas físicas y jurídicas que realicen en el País Vasco actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, industriales y comerciales, con excepción de determinados sectores de actividad.

Sólo las entidades que operen exclusivamente en el País Vasco —es decir, aquellas cuyas instalaciones estén en su totalidad situadas en el País Vasco— podrán tener acceso a las ayudas relativas al impuesto de sociedades, y sólo los sujetos pasivos que, teniendo su residencia habitual en la provincia de que se trate, desarrollen la actividad que puede ser objeto de ayuda exclusivamente en el País Vasco podrán acceder a las ayudas relativas al impuesto sobre la renta de las personas físicas; estas normas vienen impuestas por el concierto económico.

El concierto económico ha sido modificado posteriormente, de forma que, a partir del 1 de enero de 1991, la normativa vasca en materia de impuesto sobre sociedades se aplica a las entidades que operan exclusivamente en el País Vasco y cuyo volumen de negocios del año precedente sea superior a 300 millones de pesetas, a aquellas que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y cuyo volumen de negocios del año precedente no exceda de 300 millones de pesetas, y a aquellas que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y que realicen en territorio común menos del 75% de sus operaciones.

Las ayudas de este sistema son las siguientes:

a) una bonificación del 95% del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD), para aquellos actos y contratos relativos a las inversiones que pueden ser objeto de ayuda. Quedan excluidos de esta bonificación las operaciones societarias, la letra de cambio y los documentos que la suplan o realicen una función de giro;

b) en lo que respecta al impuesto de sociedades (IS): un crédito fiscal del 20% de las inversiones ubicadas en la provincia de que se trate, aplicable a la cuota a pagar del impuesto. Esta cuota se obtiene deduciendo de la cuota íntegra a pagar del impuesto el conjunto de las deducciones posibles, incluidos retenciones, pagos fraccionados y pagos a cuenta. La base de cálculo del crédito fiscal excluye los intereses, los impuestos indirectos y las subvenciones recibidas por la adquisición de los mismo bienes;

c) en lo que respecta al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF): un crédito fiscal del 20% de las inversiones aplicable a la cuota por pagar del impuesto, conforme a la definición que figura en la letra b). Para obtener este crédito fiscal se exige que el valor del patrimonio del contribuyente al finalizar el proceso de inversión sea superior al existente al comienzo de este proceso, por lo menos en un 30% del importe de la inversión que puede ser objeto de ayuda. La base de cálculo del crédito fiscal excluye los intereses, los impuestos indirectos y las subvenciones recibidas por la adquisición de los mismos bienes;

d) además, en lo que respecta al IS y al IRPF:

—libertad total de amortización de los bienes en que consistan las nuevas inversiones,

—incremento del crédito fiscal hasta el 5% de las inversiones en función del empleo creado por éstas. Este incremento asciende a 400 000 pesetas por persona-año de aumento del promedio de plantilla, sin que pueda superar el 5% de las inversiones,

—incremento del crédito fiscal del 20% de las inversiones para la realización de inversiones de especial interés tecnológico de conformidad con los Decretos 205/1988 y 227/1988 del Gobierno vasco.

Las inversiones que pueden ser objeto de ayuda son activos fijos materiales nuevos, sin que se consideren como tales los terrenos, que tengan un período mínimo de amortización de cinco años, no se hallen sujetos al tipo incrementado del IVA y estén

afectados al ejercicio de las actividades que puedan ser objeto de ayuda mencionadas anteriormente. Las inversiones deben estar ubicadas en el País Vasco, ser superiores a 8 millones de pesetas, representar por lo menos el 25% del total del valor contable del activo fijo material de la misma naturaleza de la empresa, sin deducir las amortizaciones, ser financiadas con recursos propios al menos en un 30% de su importe y producir un incremento del valor neto contable del activo fijo material. La duración del proceso de inversión no puede ser superior a dos años.

Los Decretos 205/1988 y 227/1988 definen las inversiones de especial interés tecnológico que dan derecho al incremento del crédito fiscal mencionado. El Decreto 205/1988 se refiere a los sectores agroalimentario y de la pesca. Las inversiones de especial interés tecnológico en estos sectores se definen en dicho Decreto como aquellas destinadas a la adquisición de activos fijos materiales directamente vinculados a la aplicación de determinadas técnicas, como las biotecnologías o la automatización. El Decreto 227/1988 se refiere a los sectores distintos del agroalimentario y de la pesca. Las inversiones de especial interés tecnológico en estos sectores se definen en particular en dicho Decreto como aquellas realizadas en determinadas actividades como la química avanzada, la construcción de material de transporte avanzado, la electrónica, la automatización industrial, las telecomunicaciones, la informática, los nuevos materiales o la energía.

Por otra parte, independientemente de su importe y de su forma de financiación, las inversiones que las empresas realizan en programas de investigación o desarrollo de nuevos procedimientos industriales, nuevos productos o nuevas tecnologías dan derecho a las deducciones antes mencionadas.

Las ayudas de este sistema son incompatibles con otros beneficios fiscales existentes aplicables a las mismas inversiones, con excepción de la deducción correspondiente a la creación de empleo, prevista en la Ley de presupuestos generales del Estado, con la realización de actividades sujetas a procesos de reconversión industrial aprobados en el marco de la Ley 27/1984, con la aplicación del régimen de tributación consolidada, y con la determinación de rendimientos en régimen de estimación objetiva singular.

Este régimen entró en vigor en julio de 1988. En las provincias de Guipúzcoa y Vizcaya, se aplica a las inversiones realizadas a partir del 1 de enero de 1988.

Los créditos fiscales relativos al IS y al IRPF serán aplicables en el ejercicio durante el cual entren en funcionamiento las nuevas inversiones y, como máximo, en los cuatro ejercicios siguientes. No obstante, estos plazos podrán diferirse hasta el primer ejercicio en el que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos cuando se trate de empresas de nueva creación o de inversiones calificadas de especial interés tecnológico con arreglo a los Decretos 205/1988 y 227/1988. Si, durante el período de aplicación de las ayudas, el beneficiario dejase de operar exclusivamente en el País Vasco, su concesión será revocada a partir del período impositivo en el que se produzca esta circunstancia.

La bonificación del ITPAJD será aplicable durante un período de cinco años a partir del día siguiente a la fecha de su concesión.

La Comisión, considerando en particular, que este sistema entra en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado y que contiene disposiciones contrarias al artículo 52 del Tratado, ha decidido iniciar el procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 93.

Por carta con fecha de 30 de mayo de 1991, la Comisión emplazó al Gobierno español para que presentara sus observaciones. Asimismo, emplazó a los demás Estados miembros y a los terceros interesados para que presentaran sus observaciones.

II.

En el marco del procedimiento, el Gobierno español presentó sus observaciones por carta de 15 de julio de 1991. Otro Estado miembro, el Gobierno vasco, el Parlamento vasco, los gobiernos de dos provincias vascas, tres cámaras de comercio vascas y cuatro organizaciones empresariales vascas comunicaron sus observaciones en los plazos establecidos. Estas observaciones fueron comunicadas al Gobierno español por carta de 19 de septiembre de 1991.

III.

Las ayudas concedidas por España, en el marco de este sistema, entran en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado CEE.

Sólo determinadas empresas pueden tener acceso a las ayudas relativas al IS y al IRPF, dado que sólo se aplican, respectivamente, a las entidades que operan exclusivamente en el País Vasco y a los sujetos pasivos que, teniendo su residencia habitual en la provincia de que se trate, desarrollan la actividad que puede ser objeto de ayuda exclusivamente en el País Vasco. Asimismo, la nueva normativa vasca en materia de IS, establecida en la modificación del concierto económico, sólo se aplica a determinadas empresas.

Además, estas ayudas se aplican únicamente a determinadas empresas, quedando excluidas de ellas las siguientes actividades: las de los intermediarios de comercio, los servicios de alimentación, el arrendamiento de maquinaria, aparatos de medida y elementos de transporte, los servicios personales y los servicios recreativos y culturales.

El hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas concretas identificadas de antemano no excluye al sistema del ámbito de aplicación del artículo 92, dado que, al igual que en todo régimen de ayudas, estas empresas son identificables. En efecto, deben reunir los requisitos mencionados anteriormente.

Por otra parte, las empresas a las que se aplican las ayudas del sistema vasco se ven favorecidas en el sentido de que sus inversiones les resultan menos costosas. En efecto, gracias a la aplicación de las diferentes disposiciones consideradas en el territorio del País Vasco, el tratamiento fiscal de las inversiones que estas empresas realizan en el mismo es más favorable.

Este sistema puede falsear la competencia, dado que refuerza la posición financiera y las posibilidades de acción de las empresas beneficiarias frente a sus competidores que no disfrutan del mismo. En la medida en que este efecto se produce en el marco de los intercambios intracomunitarios, éstos resultan afectados por la ayuda.

En particular, el sistema falsea la competencia y afecta a los intercambios entre Estados miembros en la medida en que las empresas beneficiarias exportan una parte de su producción a los demás Estados miembros; de igual manera, cuando estas empresas no exportan, la producción nacional se ve favorecida en la medida en que disminuyen las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de exportar sus productos al mercado español.

El hecho de que se trate de ayudas fiscales no las excluye del ámbito de aplicación del artículo 92, dado que este artículo se aplica a las ayudas « bajo cualquier forma ».

Habida cuenta de las consideraciones expuestas anteriormente, el sistema vasco de beneficios fiscales a la inversión satisface las condiciones del apartado 1 del artículo 92.

IV.

Las ayudas relativas al IS y al IRPF sólo se aplican, respectivamente, a las entidades que operan exclusivamente en el País Vasco y a los sujetos pasivos que, teniendo su residencia habitual en la provincia de que se trate, desarrollan la actividad que puede ser objeto de ayuda exclusivamente en el País Vasco.

De ello se deriva que dicho sistema fiscal, en lo que respecta a estas ayudas, es contrario a la libertad de establecimiento prevista en el artículo 52 del Tratado. En efecto, una sociedad de otro Estado miembro que deseara establecer una sucursal, una agencia o un establecimiento en el País Vasco, manteniendo al mismo tiempo su actividad en dicho Estado miembro, no podría beneficiarse de estas ayudas; del mismo modo, una sociedad española instalada en el País Vasco no podría ampliar sus actividades a otro Estado miembro, explotando un establecimiento en el mismo, so pena de perder su derecho a disfrutar de las mencionadas ayudas.

La nueva normativa vasca en materia de IS, establecida en la mencionada modificación del concierto económico, que también se aplica únicamente a determinadas empresas, no desmiente esta conclusión, ya que la libertad de establecimiento de las empresas comunitarias no puede restringirse por una eventual imposibilidad de recibir ayudas fiscales, en razón de la localización de su domicilio fiscal o de la distribución territorial de sus operaciones.

Por consiguiente, la Comisión debe declarar que este sistema fiscal aplicado en el territorio del País Vasco contiene ayudas, como las relativas al IS y al IRPF, que son contrarias al artículo 52 del Tratado y que, por lo tanto, deben ser suprimidas.

No obstante, habida cuenta de las peculiaridades del presente caso y, especialmente, del carácter histórico de las relaciones fiscales entre el Estado y el País Vasco, conviene prever un período transitorio, hasta el final del año 1993, para poner fin a las distorsiones mencionadas y ajustar de este modo el sistema de ayudas fiscales de que se trata al Derecho comunitario.

V.

Haciendo, abstracción de las consideraciones desarrolladas en el punto IV, en cualquier caso las ayudas consideradas sólo pueden ser compatibles con el mercado común si pueden beneficiarse de una de las excepciones previstas en el artículo 92 del Tratado.

Ahora bien, teniendo en cuenta la naturaleza y los objetivos del sistema examinado, las excepciones previstas en el apartado 2 del artículo 92 no pueden aplicarse en el presente caso.

De conformidad con la letra a) del apartado 3 del artículo 92, podrán considerarse compatibles con el mercado común las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo. La Comisión considera que esta excepción se aplica a las regiones NUTS II cuyo producto interior bruto (PIB) por habitante, medido en paridades de poder adquisitivo (PPA), no supere el 75% de la media comunitaria. Ahora bien, el País Vasco es una región NUTS II cuyo PIB por habitante, medido en PPA, es superior al 75% de la media comunitaria, y que asciende al 89% de ésta (media de los años 1986 a 1990). Por consiguiente, no es aplicable en este caso la excepción contenida en la letra a) del apartado 3 del artículo 92.

En lo que respecta a las excepciones contenidas en la letra b) del apartado 3 del artículo 92, es evidente que el sistema que nos ocupa no está destinado a fomentar un proyecto de interés común europeo o a poner remedio a una grave perturbación en la economía española. Por otra parte, el Gobierno español no ha alegado motivos de esta índole para justificar este sistema.

De conformidad con la letra c) del apartado 3 del artículo 92, podrán considerarse compatibles con el mercado común las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común.

Al tratarse de ayudas a la inversión, esta excepción sólo puede aplicarse si el sistema se limita a las zonas y a los límites máximos de las ayudas regionales nacionales o a las condiciones previstas en las directrices comunitarias sobre ayudas estatales a las pequeñas y medianas empresas (PYME). En la actualidad, éste no es el caso, aunque sólo sea porque el sistema cubre el conjunto del País Vasco y la Comisión no ha autorizado la concesión de ayudas regionales en todo el territorio del País Vasco, y porque no se cumplen los requisitos de las directrices sobre ayudas a las PYME. Además, para que se pueda aplicar esta excepción, la concesión de las ayudas deberá respetar las disposiciones comunitarias relativas a la acumulación de ayudas con finalidades diferentes, así como los límites establecidos en determinados sectores de actividad de la industria, la agricultura y la pesca.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

1. Las ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, establecidas por las Normas Forales 28/1988 de Álava, 8/1988 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa y por los Decretos 205/1988 y 227/1988 del Gobierno vasco son, en lo que respecta a las medidas relativas al impuesto de sociedades y al impuesto sobre la renta de las personas físicas, incompatibles con el mercado común de conformidad con el apartado 1 del artículo 92 del Tratado, habida cuenta de que se conceden en forma contraria al artículo 52 del Tratado.
2. España deberá modificar el sistema fiscal a que se refiere el apartado 1 con el fin de eliminar las distorsiones con respecto al artículo 52 del Tratado, a más tardar, el 31 de diciembre de 1993. A partir de esa fecha, no se podrá conceder ninguna ayuda en la medida en que no se hayan suprimido en su totalidad estas distorsiones.
3. En caso de que España no cumpliera las obligaciones que resultan del apartado 2, todas las ayudas que se concedan, en su caso, a partir del 31 de diciembre de 1993 serán incompatibles con el mercado común y deberán suprimirse por la vía del reembolso.
4. En un plazo de dos meses a partir de la notificación de la presente Decisión, las autoridades españolas velarán por que las ayudas se concedan dentro de las zonas y límites máximos de las ayudas regionales nacionales o de las condiciones previstas en las directrices comunitarias sobre ayudas a las PYME, dentro del respeto de las disposiciones comunitarias sobre acumulación de ayudas con finalidades diferentes, así como de los límites establecidos en determinados sectores de actividad de la industria, la agricultura y la pesca.

Artículo 2

España informará a la Comisión, a más tardar, el 31 de enero de 1994, acerca de las disposiciones que hubiera adoptado en cumplimiento de la presente Decisión.

Artículo 3

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Hecho en Bruselas, el 10 de mayo de 1993.

Decisión de la Comisión de 24 de febrero de 1999

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

I. Procedimiento.

Por carta de 11 de junio de 1996, la Comisión recibió una denuncia de la Asociación Nacional de Fabricantes de Electrodomésticos de Línea Blanca (en lo sucesivo denominada “ANFEL”), que indicaba que España había ejecutado una ayuda en favor de Daewoo Electrónica Manufacturing España SA (en lo sucesivo denominada “Demesa”), empresa establecida en Vitoria-Gasteiz, en la Comunidad Autónoma del País Vasco (en lo sucesivo denominada “País Vasco”), en forma de subvenciones y exenciones fiscales que superaban los límites máximos aplicable a las ayudas regionales al País Vasco. La Comisión recibió otras denuncias relativas a la misma ayuda por parte de un competidor de Demesa, el European Committee of Manufactures of Electrical Domestic Equipment (en lo sucesivo denominado “CECED”) así como de la Associaziones Nazionale Industria Elettrotecniche (en lo sucesivo denominada “ANIE”).

Por carta de 26 de junio de 1996, la Comisión remitió una solicitud de información a las autoridades españolas. Tras recibir un recordatorio enviado el 11 de septiembre de 1996, España por carta fechada el 16 de septiembre de 1996, transmitió algunas informaciones. Las autoridades autonómicas vascas, por carta de 11 de febrero de 1997, transmitieron a la Comisión informaciones complementarias.

Tras una correspondencia posterior, la Comisión por carta de 16 de diciembre de 1997, informó a España de su decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 93 del Tratado en relación con determinadas ayudas que había podido recibir Demesa e instó al Gobierno español a facilitar una serie de datos.

La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento se publicó en el DO C-103, de 04-04-98, p.3. La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre esta ayuda España presentó sus observaciones mediante carta de 23 de enero y 6 de marzo de 1998.

La Comisión recibió las observaciones al respecto de los interesados y las remitió a España, ofreciéndole la posibilidad de formular sus propias observaciones, que recibió por carta de 20 de octubre de 1998.

Por carta de 4 de junio de 1998 la Comisión informó a España de su decisión de ampliar el procedimiento en curso.

La decisión de la Comisión de ampliar el procedimiento se publicó en el DO C-266, de 25-08-98, p. 6. España presentó sus observaciones por cartas de 22 y 24 de julio de 1998. La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre la ayuda. La Comisión recibió las observaciones al respecto de los interesados y las remitió a España ofreciéndole la posibilidad de formular sus propias observaciones, que recibió por carta de 3 de diciembre de 1998.

Se celebraron dos reuniones en Bruselas (el 29 de octubre de 1998), y en Vitoria-Gasteiz (el 15 de diciembre de 1998) entre los servicios de la Comisión y representantes de las autoridades vascas en las cuales estas últimas se reafirmaron en su posición.

II. Descripción de la ayuda.

II. 1. Las medidas.

Las medidas en relación con las cuales se incoó y, posteriormente, se amplió el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 93 del Tratado son las siguientes:

—La ocupación gratuita por Demesa desde 1996, de un terreno de 500.000 m² situado en el polígono industrial de Júndiz, en Vitoria-Gasteiz, así como, con posterioridad la fijación de un precio de venta de este terreno inferior al precio de mercado.

—La ayuda concedida a Demesa en el marco del programa Ekimen, por lo que respecta al aspecto no contemplado por la norma general recogida en este régimen, que autoriza una intensidad de ayuda igual al 10% de los costes subvencionales correspondientes a los importes realmente invertidos por Demesa, debido al carácter no estratégico y no generador de empleo del proyecto.

—Un crédito fiscal aplicado en forma de reducción de 45% del importe debido en concepto de impuesto de sociedades, así como otras ventajas fiscales también concedidas en el marco del régimen del Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Álava de las cuales se benefició Demesa.

II.2. El beneficiario.

El beneficiario de estas medidas es Demesa, establecida en el polígono industrial de Júndiz, en Vitoria-Gasteiz, y filial al 100% de Daewoo Electronics CO Ltd (en lo sucesivo denominada “Daewoo Electronics”), Daewoo Electronics es a su vez filial del grupo multinacional surcoreano Daewoo.

Creada en 1971, y con una red global de 92 fábricas, Daewoo Electronics fabrica productos de electrónica de consumo y electrodomésticos (productos de línea básica), para los mercados tanto coreano como mundial. En 1997, sus ventas alcanzaron un total de 2.725 millones de dólares estadounidenses.

II.3. El contrato de colaboración entre Demesa y las autoridades autonómicas vascas.

El 13 de marzo de 1996, las autoridades autonómicas vascas y Daewoo Electronics firmaron un contrato de colaboración en virtud del cual esta empresa se comprometía a instalar una fábrica de refrigeradores en el País Vasco. Como contrapartida, las autoridades autonómicas vascas se comprometían a apoyar esta inversión concediendo una serie de subvenciones. El contrato entró en vigor el día de su firma.

El punto 3 del contrato de colaboración se refería a las subvenciones y demás beneficios que las autoridades autonómicas podrían conceder en favor del proyecto, a saber, una subvención no reintegrable por valor de hasta el 25% de las inversiones en activos fijos y de los gastos de establecimiento así como cualesquiera otras ayudas públicas disponibles para todo operador que desee invertir en el País Vasco en los ámbitos de medio ambiente, investigación y desarrollo (I+D) y ahorro energético.

La intensidad máxima de ayuda admitida en el País Vasco es del 25% del equivalente en subvención neta (ESN) [35% en el caso de las pequeñas y medianas empresas (PYME)].

En virtud de este contrato, Daewoo Electronics debía crear una empresa cuya sede se encontraría en el País Vasco (Demesa). La nueva empresa debía a continuación establecer un plan de empresa (plan de negocio) cuya aprobación por las autoridades autonómicas era condición para la aplicación efectiva del contrato. Este plan, que abarcaba el período 1996-2001, se presentó a las autoridades autonómicas en septiembre de 1996 preveía una inversión de 11.833.600.000 pesetas españolas y la creación de 745 puestos de trabajo. Las ventas debían iniciarse en 1997, principalmente en el mercado español, así como en Francia e Italia, para a continuación, extenderse al mercado alemán y británico en 1998. En principio, la parte fundamental del volumen de negocios debía realizarse en el mercado nacional pero las exportaciones debían aumentar año tras año hasta representar, transcurrido un período de 3 a 4 años, el 60% del volumen total de negocios.

II.4. El programa Ekimen y la subvención no reintegrable concedida a Demesa.

La subvención no reintegrable equivalente al 25% de las inversiones en material inmovilizado fue negociada en el marco del contrato de colaboración de 13 de marzo de 1996 mencionado con anterioridad, y se materializó el 24 de diciembre de 1996 por decisión del Gobierno Vasco en el marco del programa Ekimen de ayudas con finalidad regional aprobado por la Comisión el 13 de diciembre de 1996.

Este régimen abarca el período 1996-1998. Sus objetivos son el desarrollo regional y la creación de empleo.

Las ayudas se conceden en forma de subvención no reintegrable o préstamo en condiciones preferentes para la creación de nuevas instalaciones o la extensión o modernización de infraestructuras ya existentes. Los costes subvencionables incluyen los terrenos, los edificios y las instalaciones.

Los beneficiarios de este régimen son, entre otros, empresas industriales o extractivas. Para poder optar a las ayudas en el marco del programa Ekimen, las inversiones deben cumplir las condiciones siguientes:

- El proyecto de inversión debe ser viable desde un punto de vista técnico, económico y financiero, y llevarse a cabo en un plazo de tres años desde la fecha de concesión de la ayuda.
- El importe de la inversión debe ser superior a 360 millones de pesetas españolas.
- El proyecto debe dar lugar a la creación de al menos 30 puestos de trabajo.
- Los activos fijos cedidos a terceros o que hayan sido fabricados por una empresa del mismo grupo no son subvencionables.
- Al menos el 30% de la inversión debe financiarse mediante recursos propios de la empresa beneficiaria.

Por lo que respecta a las condiciones de concesión de la subvención y, en particular, a la modulación de su intensidad en función de determinados criterios, al Comisión, en su carta de 13 de diciembre de 1996 [número de referencia SC/96) D/11029], por la que se autorizaba el programa Ekimen, señalaba lo siguiente:

“La Comisión constata que la subvención a fondo perdido, que no deberá superar el importe máximo correspondiente al 25% del ESB, concederá de acuerdo con los siguientes tramos: a) un tramo del 10% de carácter general, b) un tramo del 5% para proyectos estratégicos o proyectos generadores de empleo, c) un tramo del 5% para proyectos localizados en zonas prioritarias y d) un tramo del 5% para proyectos que contribuyan significativamente al desarrollo regional o a la creación de empleo.”

La subvención concedida el 24 de diciembre de 1996 corresponde a un 25% del ESB del importe de la inversión, lo que representa un total de 2.958.900.000 pesetas españolas, mediante pagos (en pesetas españolas) escalonados a lo largo de cuatro años, según el calendario siguiente: Este importe corresponde a una intensidad del 18,76% del ESN, por debajo del límite máximo de 25% del ESN establecido para el País Vasco.

Contrariamente a las previsiones recogidas en el plan de negocio de Demesa, el importe total de 11.835.600.000 pesetas españolas que justificaba la concesión de la ayuda se invertiría a lo largo de este mismo período 1996-1999, y no del período 1996-2001. La Comisión manifestó sus dudas —posteriormente disipadas— sobre el cumplimiento de la condición de finalizar el proyecto en un período de tres años que figuraba entre las necesarias para optar a la subvención. Las autoridades autonómicas confirmaron que el pago de la ayuda se extendería a lo largo de un período de tres años aunque dada la fecha en que se concedió la subvención, esto es, el 24 de diciembre de 1998, se repartiría en cuatro dotaciones presupuestarias. Las autoridades autonómicas confirmaron también que la inversión de Demesa supondría la creación de 412 puestos de trabajo durante el período 1996-1999.

Según los datos facilitados por las autoridades autonómicas, actualizados a junio de 1998. Demesa declaró inversiones correspondientes a un 44% del importe total. Por otra parte, en esa fecha se habían creado 201 puestos de trabajo.

II.5. Beneficios fiscales vigentes en el Territorio Histórico de Álava.

El marco tributario vigente en el País Vasco se regula por el Concierto Económico, establecido por la Ley núm. 12/1981, de 13 de mayo de 1981, cuya última modificación la constituye la Ley núm. 38/1997 de 4 de agosto de 1997. En el marco del Concierto Económico, la Diputación Foral de Álava puede, bajo determinadas condiciones mantener, establecer y regular el régimen fiscal dentro de su territorio.

En virtud de los poderes que le confería el Concierto Económico, la Diputación Foral de Álava estableció las ayudas fiscales siguientes:

a) Un crédito fiscal correspondiente a un 45% del importe de las inversiones, a condición de que éstas superen los 2.500 millones de pesetas españolas. Este crédito es aplicable al diferencial por ingresar en concepto de Impuesto de Sociedades. Inicialmente sólo debía aplicarse a las inversiones realizadas entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1995, pero, más tarde, este período se prorrogó hasta el 31 de diciembre de 1997 en virtud de sucesivas disposiciones presupuestarias. El crédito fiscal no aplicado por insuficiencia de la cuota final de impuesto por ingresar podrá aplicarse en los años siguientes. La decisión de concesión del crédito establece también los plazos y límites máximos, así como otras eventuales limitaciones. Las inversiones realizadas en la fase preparatoria del proyecto pueden tomarse en cuenta para el cálculo del crédito si

así lo decidiera la Diputación Foral de Álava. Demesa obtuvo el crédito fiscal por el Acuerdo núm. 737/1997, de la Diputación Foral de Álava, de 21 de octubre de 1997.

b) Una deducción, en la base imponible del 99, 75, 59 y 25% aplicable, respectivamente, durante cuatro años consecutivos, a partir del primero en que la sociedad presente bases imponibles positivas; esta deducción se aplicará a las sociedades recientemente establecidas en Álava, siempre y cuando inviertan un mínimo de 80 millones de pesetas españolas y creen un mínimo de 10 puestos de trabajo.

c) Varias reducciones de la cuota de impuesto por ingresar cuya cuantía total no podrá superar el 40% de dicha cuota.

III. Requerimiento a presentar determinadas informaciones e incoación del procedimiento.

En su decisión notificada a España por carta de 16 de diciembre de 1997, la Comisión:

—Instó al Gobierno Español a presentar las informaciones necesarias para establecer si la subvención no reintegrable fue concedida de conformidad con el programa Ekimen y si los costes de inversión correspondían a los importes realmente invertidos.

—Incoó el procedimiento del apartado 2 del artículo 93 del Tratado en relación con determinadas medidas fiscales, así como en relación con la utilización gratuita de un terreno y su venta ulterior a un precio diferente del precio de mercado.

III.1. Respuesta de España al requerimiento de información: la subvención concedida en el marco del programa Ekimen.

España presentó las informaciones que a continuación se detallan, facilitadas por el Gobierno autónomo vasco:

En la medida en que la subvención de un 25% del ESB de la inversión realizada en el período 1996-1999 se concedió en el marco de un régimen de ayudas con finalidad regional aprobado por la Comisión, las autoridades autonómicas consideran que no había obligación de notificar la concesión de dicha ayuda. No obstante, las autoridades autonómicas, tras la solicitud de información de la Comisión (quien, a su vez, actuaba movida por las denuncias anteriormente citadas), informaron a ésta de la concesión de la subvención. Las autoridades autonómicas destacan, además, que el proyecto presentado por Demesa cumplía todas las condiciones de concesión establecidas en el marco del programa Ekimen, y que su viabilidad económica y financiera estaba garantizada.

Por lo que se refiere más concretamente, al cumplimiento de las condiciones para la concesión de la subvención, las autoridades autonómicas señalaron lo siguiente:

—El sector de los electrodomésticos constituye un sector estratégico para el País Vasco respecto al carácter estratégico del sector, las autoridades autonómicas se refieren a la teoría de la ventaja competitiva y de los (...) según las autoridades autonómicas, el (...) de los electrodomésticos representa un 6% del producto interior bruto (PIB) de la región, y puede, por tanto, considerarse estratégico además el propio proyecto es estratégico en la medida en que la instalación de Demesa en el País Vasco dará lugar a una mayor competencia entre las empresas de un sector que se caracteriza por la inexistencia en esta región, de un grupo fuerte de competidores locales.

—Era importante poner de manifiesto que una multinacional invertía en una región particularmente afectada por la crisis económica.

—La subvención concedida a Demesa no supera un máximo del 23% del ESB establecido en el régimen Ekimen, el cual, a su vez, representa tan sólo cerca de un 20%

del ESN, es decir, menos del límite máximo establecido para el País Vasco (25% del ESN).

—El hecho de que la inversión no se localice en una zona de interés preferente a efectos del programa Ekimen no implica que la subvención de que ha disfrutado Demesa no pueda alcanzar el máximo de un 25% del ESB establecido para las subvenciones las autoridades autonómicas gozan de un amplio poder discrecional que hace posible alcanzar este límite.

—No existen datos objetivos que permitan afirmar, como hace el denunciante, que el coste real de la inversión de Demesa sea la mitad del valor declarado; no obstante, se tomó la decisión de realizar una autoría de las inversiones.

—El programa Ekimen establece un procedimiento de control y seguimiento de las inversiones, el cual permite en todo momento comprobar que el importe de la subvención abonada corresponda a las inversiones efectivamente realizadas.

III.2. Observaciones de España.

III.2.1. Utilización gratuita de un terreno de 500.000 m² y su posterior venta a un precio diferente del precio de mercado.

Las autoridades autonómicas afirman que Demesa jamás utilizó de manera gratuita un terreno de 500.000 m². Con ayuda de pruebas documentales tales autoridades señalan que esta sociedad ocupó y a continuación, adquirió un terreno de sólo 100.000 m². Atendiendo a requisitos propios del Derecho inmobiliario, la formalización del acto sólo tuvo lugar tras haberse realizado sucesivas operaciones de segregación y agregación de los diversos terrenos previamente existentes. Asimismo, las autoridades autonómicas han facilitado fotografías aéreas que ponen de manifiesto que Demesa, de hecho, tan sólo ha ocupado los 100.000 m² por ella adquiridos.

Durante el procedimiento de venta se produjo sin embargo una complicación debido a la presencia en estos terrenos de agricultores en precario que reclamaban una indemnización por los cultivos arrancados debido a la construcción. Sólo después de haberse iniciado un procedimiento ejecutivo, seguido de una transacción extrajudicial se formalizó, el 30 de diciembre de 1997, la escritura de venta. Según las autoridades autonómicas, la transmisión de la propiedad sólo podía tener lugar una vez solucionado el conflicto sobre la posesión del terreno, ya que Gasteizko Industria Burra SA la empresa vendedora se sentía en la obligación de actuar de buena fe con respecto al comprador. En cualquier caso, las autoridades autonómicas destacan que la venta tuvo lugar con arreglo a la legislación española y que, por lo tanto, no cabe hablar de ayuda con respecto a las condiciones de venta.

Por lo que al precio de compra del terreno se refiere, los precios medios facilitados por el denunciante (entre 6.000 y 7.000 pesetas españolas/m²) corresponden a terrenos cuya superficie (entre 1.000 y 10.000 m²) es claramente inferior al terreno adquirido por Demesa (100.000 m²). Es razonable pensar que el precio por metro cuadrado de un terreno diez veces mayor sea menor. Para apoyar estos datos, las autoridades autonómicas aportan dos informes elaborados con posterioridad a la venta por dos expertos independientes, según los cuales el precio de compra de un terreno de 100.000 m² urbanizados varía entre 4.000 y 5.000 pesetas españolas/m². Por consiguiente, las autoridades autonómicas consideran que el precio de 4.125 pesetas españolas/m² urbanizado que abonó Demesa es un precio que corresponde a las condiciones de mercado.

Además, la documentación presentada también incluye una “relación extra contable de las existencias de terrenos” elaborada, según las autoridades autonómicas, por la auditora Price Waterhouse para el ejercicio 1997. En este documento se indica un coste unitario por m² urbanizado de 4.481 pesetas españolas/m² para terrenos de 50.000 m² situados en la misma zona que el ocupado por Demesa.

Por último, las autoridades autonómicas consideran que la Comunicación de la Comisión de 10 de junio de 1997, relativa a los elementos de ayuda en las ventas de terrenos y construcciones por parte de los poderes públicos no es aplicable al presente caso dado que la compra del terreno se decidió antes de aprobarse dicha Comunicación.

III.2.2. Ayudas fiscales.

España ha facilitado un informe sumamente detallado, elaborado por las autoridades autonómicas vascas, sobre el fundamento y el funcionamiento del régimen fiscal aplicable en el Territorio Histórico de Álava.

Según dicho informe, la Comisión, al iniciar el procedimiento no tuvo suficientemente en consideración los fundamentos históricos, constitucionales y estatutarios de este régimen jurídico particular (régimen foral).

Más concretamente, en el ámbito fiscal, el marco de referencia de este régimen especial viene dado por el Concierto Económico citado en el punto II.5.

En virtud de este poder normativo en materia fiscal, la Diputación Foral de Álava adopta entre otros ámbitos, disposiciones de carácter legal en el del Impuesto de Sociedades. Las autoridades autonómicas consideran que estas disposiciones relativas al impuesto de sociedades constituyen medidas generales, que no cabe examinar en relación con el artículo 92 del Tratado, ya que constituyen el régimen general en materia de Impuesto de Sociedades vigente en el Territorio Histórico de Álava. Según las autoridades del País Vasco, la Comisión, al considerar que este régimen puede contener elementos de ayuda en la medida en que los beneficios fiscales que permite conceder se limitan a las sociedades establecidas o que tengan vínculos económicos con un parte del territorio de un Estado miembro, no atiende a la particular estructura del poder fiscal dentro del ordenamiento jurídico español.

El crédito fiscal, más concretamente, tampoco se concede en virtud de un poder discrecional de la Diputación Foral de Álava. Su concesión se regula por ley y es, por tanto, automática. Las autoridades autonómicas recuerdan que no es posible, en el Derecho español otorgar un tratamiento focal diferenciado, salvo casos expresamente previstos en la ley. Por otra parte, están prohibidas las normas fiscales singulares. En el caso del crédito fiscal las autoridades vascas no gozan de poder discrecional alguno. La decisión de concesión (Acuerdo núm. 737/1997) a que se refiere la norma en cuestión tan sólo constituye un control previo del cumplimiento de las condiciones de aplicación del crédito fiscal y obedece a motivos de seguridad jurídica y buena gestión financiera. Basta que la empresa demuestre que existe un vínculo de causalidad entre, por una parte las inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto y por otra, la materialización de dichas inversiones, para tener derecho al crédito fiscal.

Demesa ha recibido un crédito de este tipo en virtud del acuerdo núm. 737/1997, por un importe correspondiente a un 45% del valor de las inversiones. El crédito fiscal es incompatible con cualquier otro beneficio fiscal concedido en razón de las mismas inversiones.

Por último, las autoridades autonómicas han presentado un informe que indica que la presión fiscal en el País Vasco es superior a la del resto de España a pesar de un tipo de imposición inferior en 2,5% y a las ventajas fiscales disponibles únicamente en esta comunidad autónoma.

III.3. Observaciones de los interesados.

Se han recibido una serie de observaciones de los denunciante sobre la incoación del procedimiento, las cuales pueden resumirse del modo siguiente:

—Las autoridades españolas han respondido de manera deliberadamente lenta a las sucesivas cartas de la Comisión, practicando una política de hechos consumados: los denunciante señalan que la primera respuesta sustancial a la primera solicitud de información de la Comisión, de junio de 1996 (momento en que aún era posible intervenir para impedir la ejecución de las ayudas), sólo se recibió el 11 de febrero de 1997.

—El sector electrodoméstico y, en particular, el subsector de los refrigeradores sigue padeciendo un exceso de capacidad, tres de los principales productores europeos (Electrolux, Whirlpool y Fagor) han anunciado reducciones del número de instalaciones y de la plantilla, o bien reestructuraciones, a este respecto, los denunciante señalan que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto Pysra (sentencia de 14 de enero de 1997 en el asunto C-169/95: España contra Comisión) confirmó que las ayudas regionales no deben dar lugar a un exceso de capacidad sectorial.

—No se han cumplido las condiciones para la concesión de la subvención, ya que:

i) el proyecto no será ejecutado en tres años,

ii) el proyecto no es “estratégico” y no da lugar a la “creación de puestos de trabajo” sólo se justificaría una subvención del 10% del ESB según los criterios del programa Ekimen.

—El crédito fiscal es ilegal, ya que no se notificó a la Constitución antes de ejecutarse.

—Demesa ocupa un terreno de 500.000 m², sin título de propiedad y sin pagar alquiler: la utilización gratuita del terreno equivale a 100 millones de pesetas españolas al año, el precio de los terrenos en la misma zona se sitúa alrededor de 6.000 pesetas españolas/m².

—El coste de las máquinas y equipos se ha sobrevalorado debido a esta sobrevaloración, el importe de la subvención corresponde a un 51% del coste real de las inversiones.

—Demesa no ha cumplido la obligación, impuesta por el programa Ekimen, de financiar, durante el segundo año del ejercicio económico y con recursos propios, un 30% del activo total neto.

III.4. Comentarios de España a las observaciones de los interesados.

Dichos comentarios pueden resumirse del modo siguiente:

—Las autoridades autonómicas consideran que se han aportado datos suficientes para que la Comisión compruebe que se cumplen las condiciones de aplicación del régimen Ekimen: sin embargo, por lo que se refiere a la afirmación de que Demesa no ha cumplido la obligación de financiar un 30% de activo total neto durante el segundo año del ejercicio económico, se recuerda que, a efectos de la aplicación del programa

Ekimen a la inversión de Demesa, los tres años deben contarse a partir de enero de 1997, y no a partir del 24 de diciembre de 1996, fecha de la concesión de la subvención, por tanto, el cumplimiento de esta condición se debe comprobar a finales de 1998, y no a finales de 1997.

—La jurisprudencia citada por el denunciante (asunto Prysa) no es aplicable al presente véase a diferencia del proyecto de Prysa, el proyecto de Demesa no es una iniciativa económica precaria y Demesa no es una empresa en crisis.

—El denunciante no ha facilitado pruebas que demuestren la presunta sobrevaloración de los equipos y máquinas.

IV. Ampliación del procedimiento.

Tras recibir la respuesta de España al requerimiento de presentar las informaciones necesarias que permitan examinar a la subvención del 25% del ESB concedida a Demesa respeta las condiciones del régimen Ekimen, la Comisión comunicó a España, por carta de 4 de junio de 1998, su decisión de ampliar el procedimiento a la subvención concedida a Demesa en lo que se refiere a la parte no amparada por la regla general del régimen Ekimen que autoriza una intensidad igual al 10% de los costes realmente subvencionables.

VI.1. Observaciones de España.

Las autoridades autonómicas han reiterado que las condiciones de aplicación del programa Ekimen para la concesión de una subvención de un 25% del coste de inversión de Demesa en Vitoria-Gasteiz se han cumplido escrupulosamente.

Se recuerda que la Comisión, al aprobar el programa Ekimen (diciembre de 1996), no sólo aceptó las definiciones de proyecto “estratégico” y “creación de empleo” para la aplicación del programa sino que no formuló reserva alguna por consideraciones de tipo sectorial, salvo una referencia de carácter general a los sectores sobre los cuales existen directrices específicas, lo que no es el caso del sector de electrodomésticos.

El programa Ekimen establece una distinción entre “proyectos estratégicos” y “sectores estratégicos”, cada uno de los cuales da derecho a un incremento del 5% a efectos del artículo 10 del Decreto de aprobación del programa Ekimen.

Todo proyecto que cumpla los criterios puramente cuantitativos, aceptados por la Comisión al autorizar el programa, constituye un proyecto “estratégico”. La Comisión no tiene derecho a alterar estos criterios sin atentar simultáneamente contra los principios de confianza legítima y seguridad jurídica.

Del mismo modo, las autoridades autonómicas hacen hincapié en que la consideración de “sector estratégico” está justificada en la medida en que el sector de electrodomésticos representa un 6% del PIB de la región. El programa de competitividad del País Vasco incluye entre los (...) prioritarios el de los “grandes aparatos electrodomésticos”. Esta definición se basa en la naturaleza y el alcance de la ventaja competitiva, así como en la contribución de estas empresas al valor añadido y a la creación de empleo en el País Vasco.

Las autoridades autonómicas recuerdan que, a efectos de la aplicación del programa, la creación de empleo debe comprobarse a partir de datos objetivos, y no, como sugiere la Comisión al ampliar el procedimiento, por la repercusión sectorial de la inversión de Demesa. Esto se confirma —añaden las mismas autoridades— en las Directrices relativas a las ayudas estatales con finalidad regional, según las cuales la “creación neta

de puestos de trabajo” debe comprobarse exclusivamente en función del número de puestos de trabajo creados en un centro concreto.

Por lo que respecta al sector la Comisión no ha facilitado cifras exactas que permitan determinar cuál es el sector afectado por la situación de capacidad excesiva. La afirmación de que un 95% de las ventas de aparatos son ventas de sustitución no indica ni el producto ni el periodo. La afirmación de que el mercado europeo se ha reducido un 5% en los dos últimos años tampoco señala el sector de que se trata. El exceso de capacidad superior a 4 millones de unidades, en las líneas de refrigeradores o congeladores, tampoco corresponde a un periodo determinado.

Las autoridades autonómicas aportan cifras procedentes, por una parte, de datos facilitados por ANFEL, el CECED —denunciantes en el presente procedimiento— y la sociedad de distribución Master Cadena líder del mercado español. Afirma esta última que en 1997, la facturación de aparatos electrodomésticos aumentó en un 3%. En refrigeradores, este porcentaje es del 4,4%. Según cifras del CECED, el número de unidades vendidas en el mercado español pasó de 1.000.066 en 1996 a 1.133.350 en 1997. En los demás Estados miembros, con excepción de Alemania y Austria ha aumentado el número de unidades vendidas. El número de unidades de refrigeradores producidas en España pasó de 1.308.844 en 1996 a 1.456.019 en 1997. Según las autoridades autonómicas, las estimaciones de “Consumer Europe” ponen de manifiesto que las ventas de refrigeradores (por unidades) en el mercado europeo aumentarán en un 10% en el periodo 1996-2001.

Por último, las autoridades autonómicas se hacen eco de las declaraciones formuladas en abril de 1998 por el presidente de la sociedad Electrolux, líder europeo de la producción de aparatos electrodomésticos, según las cuales las ventas de estos productos aumentaron un 4% en 1997 y mantendrán una evolución positiva en 1998.

En cuanto a la sobrevaloración artificial de los costes de inversión de Demesa, las autoridades autonómicas facilitan datos pormenorizados sobre los procedimientos de control de la realización efectiva de las inversiones.

También confirman que el pago de la subvención se supedita a la realización efectiva de la inversión. A este respecto, se presentan datos pormenorizados sobre el control realizado durante el período comprendido entre junio y septiembre de 1997.

En cuanto a las dudas manifestadas en relación con el coste real de la inversión de Demesa, se presenta un informe de auditoría, elaborado por un consultor que trabaja habitualmente para la Comisión, en el que se indica, entre otros puntos, lo siguiente:

—El precio de un terreno no urbanizado en el polígono industrial de Jándiz (Vitoria-Gasteiz) es de 5.000 pesetas españolas/m²; el precio final de 4.125 pesetas españolas/m² pagado por Demesa por un terreno urbanizado constituye un precio de mercado con un descuento normal dada la superficie del terreno; en las conclusiones del informe se aprecian las diferencias de estimación entre el asesor y las autoridades autonómicas [en la columna “Estimación del consultor, figura un precio por el terreno de 500 millones de pesetas españolas (a 5.000 pesetas españolas/m²), mientras que en la columna “Demesa” figura un precio de 413 millones de pesetas españolas (o 4.123 pesetas españolas/m²).

—El coste de los edificios y construcciones obedece a los costes que predominan en el sector de la construcción.

—El coste total estimado de las máquinas y equipos actualmente instalados asciende en consecuencia a 2.449.000.000 de pesetas españolas (14.718.786,44 euros), frente a las

2.500.771.550 pesetas españolas (15.029.939,72 euros) calculados por Demesa. El coste estimado por el consultor se desglosa del modo siguiente:

—En el informe no se justifican gastos de instalación y previos a la explotación por importe de 525 millones de pesetas españolas.

El informe indica asimismo que la capacidad de producción actual es de 140.000 unidades de refrigeradores de entre 310 litros y 370 litros. En el futuro se prevé alcanzar la cifra de 600.000 unidades. Para alcanzar este nivel de producción, sería preciso -según el auditor- añadir una línea de producción suplementaria y crear dos turnos de trabajo, o bien construir una nueva nave industrial de igual capacidad.

IV.2. Observaciones de los interesados.

Los nuevos datos aportados por las observaciones de terceros pueden resumirse del modo siguiente:

—El argumento planteado por las autoridades autonómicas vascas, según el cual, para aumentar la competencia en el sector, es preciso subvencionar a un competidor, es incoherente, no responde al sentido común y no tiene nada de estratégico: existe competencia en el mercado español, este argumento sólo tendría sentido si el mercado de referencia fuera el mercado geográfico del País Vasco, y si éste estuviera protegido, mientras que el mercado de referencia es el europeo.

—El empleo creado es precario y con salarios extremadamente bajos.

—Si se cumplen las previsiones Demesa introducirá en el mercado europeo 600.000 unidades suplementarias, que contribuirán a agravar un exceso de capacidad calculador en 5.000.000 de unidades.

Por estas consideraciones y dada la gravedad de la situación los interesados solicitan a la Comisión que, en espera de la Decisión final ordene la recuperación provisional de la ayuda abonada a Demesa.

IV.3. Comentarios de España a las observaciones de los interesados.

En sus comentarios a las observaciones de los interesados España reitera los argumentos ya expuestos durante el procedimiento y rechaza la posibilidad que la Comisión pueda ordenar la recuperación de la ayuda ya abonada.

V. Valoración de la ayuda.

El apartado 1 del artículo 92 del Tratado enuncia el principio según el cual, salvo que el Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios entre Estados miembros las ayudas que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

V.1. El sector de los refrigeradores en Europa.

Según el plan de empresa de Demesa la fábrica de Álava deberá contar a más tardar en 1999 con una capacidad de producción anual de 600.000 unidades de las cuales el 30% se venderán en el mercado español, y el 70% en otros mercados (en principio Francia y el Reino Unido). La fábrica producirá la combinación refrigerador-congelador con el sistema (...).

Esta inversión forma parte de la estrategia global de Daewoo Electronics, cuyo objetivo es convertirse en 2002, en líder mundial de la producción de refrigeradores obteniendo alrededor del 12% del mercado global de este producto con un objetivo de producción

anual de 7 millones de unidades, de los cuales 5 millones de unidades se fabricarán en 12 centros situados fuera de Corea del Sur. Esta empresa se propone invertir alrededor de mil millones de dólares estadounidense en la construcción de ocho nuevas fábricas, a fin de obtener cerca del 12% del mercado mundial de refrigeradores. Hasta 2002, la capacidad de producción de las 4 fábricas europeas será de 1,5 millones de unidades, es decir, un 13% de la capacidad productiva europea prevista para 2001.

Según los datos y las informaciones de que dispone la Comisión, la demanda y la producción varían según el país.

La demanda de refrigeradores y congeladores seguirá relativamente estancada en torno a 2,7 millones de unidades al año. Francia no es un productor importante y cubre alrededor del 75% de su demanda mediante ventas procedentes de Alemania y de Italia. Las empresas líderes en el mercado francés son Brandt, Electrolux, Whirlpool y Bosch-Siemens.

La demanda de refrigeradores y congeladores disminuirá ligeramente, de 4,4 millones de unidades en 1996 a 4,3 millones de unidades en 2001. La producción se redujo de 4,2 millones de unidades en 1992 a 3,55 millones de unidades en 1996, para situarse en 4 millones de unidades en 2001. En 1996, la producción de refrigeradores ascendió a 2,8 millones el 40% fabricados por Bosch-Siemens.

La combinación refrigerador-congelador domina el mercado debido a la falta de espacio en los hogares. El mercado global de equipos de refrigeración doméstica aumentará en un 0,7% al año hasta 2001. Italia es uno de los principales fabricantes de refrigeradores y congeladores. La producción fue de 8 millones de unidades en 1996, de las cuales un 75% se destina a la exportación. Electrolux es líder del mercado con más de 30% de los 6,1 millones de unidades fabricados en 1996. Whirlpool también figura entre los principales fabricantes con un 25% de las ventas.

La demanda de refrigeradores disminuyó de 1,84 millones de unidades en 1992 a 1,36 millones de unidades en 1996. La demanda aumentará en un 3,3% entre 1996 y 2001, hasta alcanzar 1,60 millones de unidades en este último. El crecimiento indica una tendencia de mercado en virtud de la cual las ventas de sustitución vuelven a completar la base instalada. La producción pasará de 1,58 millones de unidades en 1996 a 1,7 millones de unidades en 2001. Fagor es uno de los principales productores, con 700.000 unidades¹, lo que representa alrededor del 40% de la producción.

La demanda de refrigeradores y congeladores bajo de 2,46 millones de unidades en 1992 a 1,935 millones de unidades en 1996. Sin embargo, las ventas aumentarán en cerca de un 3,4% al año hasta situarse en 2,3 millones de unidades en 2001. La producción se estancará a medida que aumente la popularidad de los productos importados.

El resto del mercado es maduro y estático. La demanda se mantendrá en alrededor de 4,8 millones de unidades y un 75% de la misma se cubrirá mediante importaciones. La producción viene disminuyendo desde 1992 y se estabilizará alrededor de 1,4 millones de unidades.

El mercado de los refrigeradores y congeladores está saturado en Europa Occidental, en donde la mayoría de los hogares tienen un refrigerador y un congelador separado. Existe una preferencia creciente de los consumidores por la combinación refrigerador-congelador, pero no se espera que el mercado de muestras de crecimiento dado que los hogares tienen tendencia a sustituir los refrigeradores y los congeladores separados por combinaciones (refrigerador-congelación). Así pues, para 2001 sólo se prevé un

crecimiento de un 0,6% al año (hasta 18 millones de unidades con una demanda de sustitución de aproximadamente un 94% de las ventas.

Electrolux (Suecia) es el fabricante más importante de refrigeradores y congeladores en Europa Occidental segundo de Bosch-Siemens (Alemania). Otros productores importantes son Whirlpool (Estados Unidos) y Merloni (Italia) Fagor Electrodomésticos es el líder en el mercado español.

La sobrecapacidad de producción en el subsector de los refrigeradores se estima en unos 5.000.000 de unidades para 1997. España no ha presentado cifras sobre la sobrecapacidad. Esta situación del mercado ha llevado al sector a una reestructuración muy importante, que ha dado lugar a reducciones de capacidad o a transferencias de producción con fuertes pérdidas de empleo lo que se confirma con las informaciones mencionadas anteriormente y queda ilustrado, entre otros, por el cierre de varias plantas de producción de Electrolux en Europa la fabricación de refrigeradores en Spennymoor (Country Durham, Reino Unido) con una capacidad de 320.000 unidades cesará en el verano de 1999, con una pérdida de 650 empleos. Electrolux también anunció el cierre de la fábrica de Luton (Reino Unido), con una pérdida de 650 empleos; la fabricación de refrigeradores en Pori (Finlandia) será transferida a otras fábricas en Europa, con una pérdida de 200 empleos; una fábrica de cofres congeladores ha sido cerrada en Hungría, con una pérdida de 200 empleos. En su informe anual para 1995, Whirlpool ha anunciado también fuertes reducciones de empleo en Europa Occidental del orden de un 15% de los empleados. En septiembre de 1997, Whirlpool anunció una reducción de 4.700 empleos la mayoría en Europa Occidental. Whirlpool da empleo a 11.000 personas en Europa (mediados de 1997), repartidas en 11 fábricas, de las que las de Cassinetta (Italia). Calw (Alemania) y Trento (Italia) fabrican refrigeradores.

El grupo MCC al que pertenece Fagor ha suprimido en 1998 la producción de refrigeradores en Basauri (País Vasco) dando lugar a una reducción de 180 empleos. Merloni indica igualmente en su informe anual de 1997 que la recuperación del mercado de los aparatos electrodomésticos no ha dado lugar a aumentos de precios en la medida en que la industria ha recurrido a capacidades no utilizadas.

El presente análisis muestra, además, que existen importantes intercambios intracomunitarios lo que confirman las informaciones de Eurostat. En virtud de lo expuesto toda medida de ayuda afectada necesariamente los intercambios y la competencia.

V.2. Elementos de ayuda comprobados.

El procedimiento contemplado en el apartado 2 del artículo 93 del Tratado ha permitido a la Comisión determinar la existencia de las siguientes ayudas a efectos del apartado 1 del artículo 92.

V. 2.1. Utilización gratuita de un tercero de 100.000 m².

La Comisión ha tomado nota de las explicaciones de las autoridades autonómicas vascas sobre las dificultades debidas a la presencia de agricultores en el terreno donde Daewoo Electrónica pretendía establecerse así como el hecho de que la formalización de la venta sólo pudiera llevarse a cabo una vez concluidas las operaciones de segregación y agrupación en el registro de la propiedad.

Sin embargo, no se han aportado pruebas de que Demesa haya asumido coste alguno durante el período transcurrido desde que —siendo firme el acuerdo de venta desde octubre de 1996— esta empresa ocupó el terreno para construir la fábrica hasta el

momento en que se abonó efectivamente el precio de venta. En particular, no se ha indicado la fecha en la que Demesa abonó el precio.

Según los datos que se han facilitado, las obras comenzaron en enero de 1997. El 13 de enero de 1997 los agricultores por mediación de su abogado, se dirigieron a la sociedad inmobiliaria vendedora, Gasteizko Industria Lurra SA para denunciar la destrucción de sus cultivos debido a las obras de construcción de la fábrica de Demesa.

Por otra parte, el precio del terreno no se abonó antes de septiembre de 1997. Un documento expedido por las autoridades autonómicas en relación con las inversiones efectuadas por Demesa, tras una inspección que abarcaba un período concluido el 10 de septiembre de 1997, pone de manifiesto que sólo el edificio, y no el terreno se considera una inversión realizada que crea derecho al pago de 413 millones de pesetas españolas correspondientes al terreno en la columna noviembre-diciembre de 1997 (véase el anexo III de la carta de 24 de julio de 1998).

Por estos motivos, y a partir de los datos aportados por las autoridades autonómicas, cabe afirmar que Demesa ocupó al menos durante el período comprendido entre febrero y octubre de 1997, un terreno con el objetivo de construir o encargar la construcción de una fábrica sin haber pagado el precio del terreno y sin haber sufragado coste alguno relacionado con esta utilización.

Las autoridades autonómicas alegan que la no formalización de la venta hasta el 30 de diciembre de 1997 fue consecuencia de un litigio por la posesión del terreno. A este respecto, citan los derechos de que gozan los poseedores según el Derecho español, así como las normas de buena fe que excluyen la posibilidad de transmitir la propiedad de un terreno cuando exista un litigio sobre su posesión. Tales son los motivos por los cuales se retrasó la formalización de la venta hasta el momento en que se hubiera seleccionado el litigio. Dado que estas exigencias son resultado de la aplicación de los principios y normas del Derecho civil, las autoridades autonómicas concluyen que deben considerarse una medida general no incluida en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado.

En todo caso, la Comisión observa que ni los citados principios de buena fe ni la presencia de los agricultores poseedores del terreno impidieron a la sociedad Demesa empezar, proseguir y completar a lo largo de 1997 la construcción de la fábrica. Durante este mismo período, Demesa efectuó pagos por las obras realizadas y no se abstuvo de solicitar el pago de la subvención correspondiente a un 25% del coste de los edificios construidos. La ausencia de formalización de la escritura de venta en nada altera el hecho de que Demesa utilizó un terreno sin verse obligada a abonar la contrapartida económica que la sociedad vendedora del mismo hubiera podido exigir.

Si pese a las precauciones manifestadas por las autoridades autonómicas, Demesa no hubiera ocupado el terreno y no hubiera empezado a construir la fábrica según el calendario previsto en el plan de inversión aprobado por dichas autoridades, el pago de la subvención se habría visto seriamente comprometido. Demesa tenía, pues, evidente interés por ocupar el terreno y empezar sin más demora la construcción.

Por tanto, la Comisión considera que Demesa ha gozado de una ventaja equivalente al aplazamiento del pago del precio del terreno durante nueve meses a partir del momento en que ocupó el terreno a fin de realizar la construcción (febrero de 1997) hasta el momento en que se pagó el precio (no antes de noviembre de 1997), ventaja que, en ausencia de otros elementos de comparación o de cálculo, puede estimarse equivalente a los intereses de una inversión durante nueve meses de un importe equivalente al precio

del terreno, corregido según se indica en el punto V.2.2 (...). El tipo empleado es el de referencia para 1997. La ventaja económica así calculada es de 184.073,70 euros (30.627.635 pesetas españolas), y constituye una ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado.

V.2.2. Venta de un terreno en condiciones distintas de las del mercado.

Las autoridades autonómicas rechazan la aplicación de la Comunicación de 10 de julio de 1997. La Comisión observa que dicha Comunicación no impone obligación alguna a los Estados miembros, sino que se limita a definir a partir de una práctica administrativa contrastada, las condiciones en las que puede establecerse una presunción de ausencia de ayuda.

La Comisión observa tal como se indicó con ocasión de la incoación del procedimiento, que los criterios establecidos en la Comunicación de 10 de julio de 1997 no han sido seguidos en la venta del terreno a Demesa.

En consecuencia, la venta del terreno a Demesa no puede acogerse a la presunción de inexistencia de ayuda establecida en dicha Comunicación.

Por tanto, la Comisión debe examinar, a partir de los datos de que dispone si el precio abonado por Demesa corresponde a un precio de mercado, recordando, al mismo tiempo, que el valor de dos evaluaciones y una auditoría realizados no puede ser el mismo que el de una evaluación.

En las dos evaluaciones realizadas el 13 de enero y el 6 de febrero de 1998 por dos expertos inmobiliarios (véase el anexo IX a la carta de 6 de marzo de 1998), figura un precio unitario por un terreno urbanizado de aproximadamente 6.120 pesetas españolas/m².

Sin embargo, en la primera evaluación se señala que el precio de venta de un terreno urbanizado de más de 10.000 m² debería situarse entre 4.000 y 4.500 pesetas españolas/m². La segunda evaluación, basada en datos reales, esto es, en los precios de venta de terrenos urbanizados de características similares vendidos en los meses anteriores, establece un precio de 5.000 pesetas españolas/m² por dos terrenos de aproximadamente 33.000 y 50.000 m², lo que supera, pues, ampliamente los 10.000 m² y concluye que no hay en el mercado referencias de terrenos urbanizados de 100.000m², y que un precio situado entre 4.000 y 4.800 pesetas españolas/m² parece justificarse en estas circunstancias dados los costes de urbanización que pueden producirse en grandes terrenos, destacando al mismo tiempo el carácter político, esto es necesariamente influido por consideraciones no económicas, de este tipo de venta.

En la auditoría realizada en julio de 1998 (véase el anexo IV a la carta 24 de julio de 1998) se indica que el precio por metro cuadrado de un terreno no urbanizado en la misma zona se sitúa alrededor de 5.000 pesetas españolas/m². El precio pagado por Demesa se justificaría por un descuento ofrecido en razón del tamaño del terreno. Sin embargo, el auditor en sus conclusiones mantiene el precio de 5.000 pesetas españolas/m² y señala la diferencia entre su estimación y el precio de 4.125 pesetas españolas/m² fijado por las autoridades autonómicas.

La Comisión observa que la media de estas estimaciones no difiere considerablemente del coste unitario medio de 4.481 pesetas españolas/m² urbanizado calculado en enero de 1997 por Price Waterhouse, que incluye los costes de urbanización.

A la vista de cuanto precede la Comisión considera que este precio 4.481 pesetas españolas/m² constituye el precio de venta en el mercado aplicable a terrenos similares

al ocupado por Demesa en el polígono industrial de Júndiz. Dado que Demesa pagó 4.125 pesetas españolas/m², esta sociedad disfrutó de una ventaja que cabe calcular como la diferencia entre ambas cifras (356 pesetas españolas/m²), lo que representa 213.960,31 euros (35.600.000 pesetas españolas). El importe así calculado constituye una ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado.

V.2.3. Elementos de ayuda no cubiertos por el programa Ekimen.

Los datos aportados por España con arreglo al procedimiento del apartado 2 del artículo 93 del Tratado han permitido a la Comisión examinar si las autoridades autonómicas han cumplido las condiciones del programa Ekimen al conceder una subvención no reintegrable correspondiente al 25% del coste de las inversiones en inmovilizado material de Demesa en Vitoria-Gasteiz.

Este examen ha permitido determinar asimismo que parte de las inversiones que dan lugar a la subvención concedida queda amparada por el programa Ekimen y que parte queda fuera del marco de dicho programa.

La Comisión considera que en el presente caso la correcta aplicación del programa Ekimen hubiera debido dar lugar a la concesión de una subvención máxima no reintegrable del 20% de ESB, calculada sobre el total de cosas subvencionables.

En virtud del artículo 10 del Decreto 289/1996 del Gobierno Vasco, la subvención no reintegrable cuyo importe máximo es del 25% ESB será concedida con arreglo a los criterios siguientes:

“1. Se concederá, con carácter general, una subvención del 10% sobre la inversión considerada subvencionable.

2. Además, en los proyectos estratégicos y en los proyectos de inversión con generación significativa de empleo que, como mínimo, creen 50 empleos y realicen inversión por importe de 750 millones de pesetas españolas el porcentaje anterior se incrementará en 5 puntos.

3. Asimismo las empresas cuyo proyecto se realice en una zona de interés preferente en virtud de lo establecido en el artículo 4 del presente Decreto, recibirán, una subvención adicional del 5% sobre la inversión, considerada subvencionable.

4. Por último, el porcentaje podrá tener un incremento complementario de hasta otros 5 puntos en función de los criterios siguientes:

—nivel de integración del proyecto en el tejido industrial vasco.

—la ubicación en un sector estratégico del País Vasco.

—grado de creación de empleo del proyecto.”

Como se indicaba en el punto II.4, la Comisión señalaba lo siguiente en su decisión notificada por carta de 13 de diciembre de 1996, por la que se autorizaba el programa Ekimen:

“La Comisión constata que la subvención a fondo perdido que no deberá superar el importe máximo correspondiente al 25% del ESB, se concederá de acuerdo con los tramos siguientes: a) un tramo del 10% de carácter general, b) un tramo del 5% para proyectos estratégicos o proyectos generadores de empleo, c) un tramo del 5% para proyectos que contribuyan significativamente al desarrollo regional o a la creación de empleo”.

Por consiguiente, para que un proyecto de inversión pueda disfrutar de una subvención no reintegrable a efectos del programa Ekimen y en el marco del mismo, dicha subvención debe concederse según las modalidades y criterios de modulación establecidos en el programa tal como lo aprobó la Comisión.

Las autoridades autonómicas vascas señalan en la página 8 de su carta de 23 de enero de 1998 lo siguiente: *“de acuerdo con los primeros (criterios que determinan el tramo de subvención), todo proyecto ha de recibir como mínimo un 10% de la inversión subvencionable (véase el criterio a), es decir, el del apartado 1 del artículo 10 del Decreto 289/1996) y además, siempre que el proyecto cumpla las condiciones expresadas en los números segundo y tercero del artículo (criterios b) y c), es decir, los apartados 2 y 3 del artículo 10 de dicho Decreto), dicho porcentaje deberá incrementarse en un 5% adicional respectivamente. Así pues, un proyecto que responda a todas estas características deberá recibir imperativamente un 20% de subvención en términos brutos.”*

La Comisión considera que el proyecto de inversión de Demesa cumple el criterio del apartado 1 del artículo 10 del Decreto (10% general), así como el del apartado 4 del artículo 10 (aumento adicional del 5%).

Por cuanto respecta al criterio contemplado en el apartado 3 del artículo 10. Vitoria-Gasteiz, municipio en que se localiza la inversión de Demesa, no es una “zona de interés preferente con arreglo a lo dispuesto en el programa Ekimen. La opinión expresada por las autoridades autonómicas durante la reunión de 15 de diciembre de 1998, según la cual, los efectos positivos de los proyectos “estratégicos” que no están implantados en una “zona de interés preferente” se extienden a estas últimas, no es suficiente para justificar que se otorgue el tramo suplementario del 5% del apartado 3 del artículo 10 a la inversión de Demesa.

Finalmente, en lo que se refiere al criterio del apartado 2 del artículo 10 del Decreto, la Comisión considera que la concesión de dos tramos del 5% en virtud del mismo constituye una aplicación incorrecta del régimen Ekimen en los términos autorizados por la Comisión en su carta de 13 de diciembre de 1996, habida cuenta que cada número del artículo 10 del Decreto (o cada letra del párrafo antes mencionado de la carta de la Comisión de 13 de diciembre de 1996) ofrece la posibilidad de conceder un tramo suplementario del 5% basta alcanzar el 25% del ESB máximo previsto para las subvenciones no reintegrables en el marco del programa Ekimen. Por lo demás, el criterio “zona de interés preferente” fue introducido con el fin, explícitamente reconocido por el Decreto en su preámbulo y consagrado en su artículo 4 de operar una discriminación positiva desde el punto de vista territorial en favor de determinadas zonas del País Vasco en las que los problemas económicos o de desarrollo son particularmente graves, lo cual, por otra parte es conforme al principio —confirmado por las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional— de modelación (en el interior de los límites máximos de ayuda) de la ayuda regional en función de la gravedad y de la intensidad de los problemas regionales abordados.

Las autoridades autonómicas manifestaron en las citadas reuniones de 29 de octubre y 15 de diciembre de 1998 que en las decisiones de incoación y ampliación del procedimiento no se hizo semejante enfoque de este aspecto del programa Ekimen. La Comisión considera que estos dos textos no pueden interpretarse de modo que permitan a las autoridades autonómicas no cumplir las condiciones de aplicación del régimen recogidas en su carta de 13 de diciembre de 1996. Por lo demás, en su carta en 23 de enero de 1998, las autoridades vascas confirmaron que una inversión que cumpliera los

criterios de las letras b) y c) debía recibir dos tramos de un 5% respectivamente, además del tramo general del 10%.

En cuanto al carácter estratégico del proyecto de Demesa en la incoación y posterior ampliación del procedimiento la Comisión ya manifestaba serias dudas al igual que sobre la creación efectiva de empleo.

Estas dudas no se han disipado. La Comisión sigue entendiendo que la situación de exceso de capacidad en el sector, descrita en el punto V.1. así como la presencia en el País Vasco del principal fabricante español de refrigeradores, Fagor (integrado en el grupo MCC), con un 25% de un mercado nacional que no está protegido por barreras comerciales o de otro tipo, hacen más que dudoso el pretendido carácter estratégico. El grupo industrial MCC está cada vez más presente en el mercado comunitario y mundial. Por otra parte, la Comisión sigue considerando que existe un riesgo más que real de que la inversión objeto de ayuda de lugar a reducciones de capacidad en España en particular en el País Vasco, y en otras zonas de la Comunidad, tal como puede observarse en las actuales reestructuraciones decididas por Electrolux y Whirlpool.

Ahora bien, por lo que se refiere a la caracterización como “estratégico” del proyecto de inversiones, como consecuencia del respeto de determinados criterios cuantitativos (más de 10.000 millones de pesetas españolas de inversión creación de más de 300 empleos), la Comisión, al autorizar el programa Ekimen, no manifestó reservas por posibles problemas sectoriales ya fuera en el sector electrodoméstico o en otros, salvo las habituales reservas en relación con los sectores específicos. Por tanto, sería contrario a los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima modificar esta autorización global, cuanto las autoridades autonómicas vascas habrían cumplido los criterios que permiten considerar a un proyecto como estratégico.

En virtud de lo que antecede, el importe de la subvención no puede superar un 20% de los costes subvencionales.

El 5% restante, que corresponde al criterio de las “zonas de interés preferente” constituye, dado que no queda empezado por el programa, una ayuda a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado, que reviste el carácter de una nueva ayuda dado que no está amparada por un régimen previamente aprobado, y cuya compatibilidad debe apreciarse directamente sobre la base de las disposiciones del Tratado, como ya indicó la Comisión en su carta de 4 de junio de 1998.

En el informe presentado por los denunciantes elaborado por una sociedad filial de uno de los miembros de CECED se considera que los costes de la inversión se han sobrevalorado de modo artificial. La Comisión observa que dicho informe no está basado en las mismas hipótesis de capacidad productiva y de tipo de producto en las que se basa la inversión de Demesa.

Por otra parte, la auditoría presentada por el Gobierno vasco, elaborada por un experto independiente confirma la realidad y conformidad de los costes efectivamente soportados por Demesa, con excepción de un importe de 525 millones de pesetas españolas en gastos de instalación y previos a la explotación. Las autoridades autonómicas también han rechazado estos gastos en el marco del seguimiento y control de la aplicación del proyecto.

Por lo que refiere a los costes subvencionables las autoridades autonómicas han aportado pruebas suficientes de que los procedimientos de auditoría interna permiten impedir el pago de una subvención en el marco del programa Ekimen si no existe justificación material de la inversión realizada. Los mismos procedimientos permiten a

las autoridades autonómicas verificar la observancia de la obligación de financiar durante el segundo año del ejercicio económico y con recursos propios, un 30% del activo total neto (letra b) del artículo 5 del Decreto). En coherencia con lo indicado en el pronto II.4, la Comisión considera que a los efectos de dicha disposición, el segundo año es 1998 y no 1997.

No obstante, el hecho de que dichos costes hayan sido realmente soportados y de que correspondan a precio de mercado no implica que sean necesariamente subvencionables.

La Comisión observa al respecto que, según el artículo 7 del Décimo regulador del programa Ekimen no son subvencionables los activos fijos cedidos a terceros. Ahora bien, según la auditoría, una parte de los equipos productivos adquiridos por Demesa por un importe de 300 millones de pesetas españolas (1.803.036,31 euros) se ha instalado en terceras empresas. En consecuencia, estos equipos no son subvencionables con arreglo a Ekimen, y su financiación constituye igualmente una ayuda a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado.

V.2.4. Crédito fiscal del 45% del importe de las inversiones y reducción en la base imponible para las empresas de nueva creación.

A título preliminar cabe señalar que la Comisión en la presente Decisión, se ha limitado a examinar en relación con el artículo 92 del Tratado el crédito fiscal del 45% así como la reducción en la base imponible para las empresas de nueva creación, pero no los demás beneficios fiscales.

Por lo que se refiere al crédito fiscal, el texto de la Disposición Adicional Sexta de la Norma Foral de ejecución del presupuesto del territorio histórico para el año 1995 (Norma Foral 22/1994) es el siguiente:

“Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas entre 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995 que excedan de 2.500 millones de pesetas españolas según acuerdo de la Diputación Foral de Álava, gozaran de crédito fiscal del 45% del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava, aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse dentro de los nueve años siguientes a aquél es que se haya dictado el acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

Este acuerdo de la Diputación Foral de Álava fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo de la presente duración serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones.

Igualmente la Diputación Foral de Álava determinará la duración del proceso de inversión que podrá acoger a inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones”.

Esta disposición se mantuvo en vigor para 1996 en virtud de la Ley del presupuesto correspondiente a ese año (Norma Foral 33/1995) modificada por la nueva Ley del Impuesto de Sociedades (Norma Foral 24/1996, que suprime la referencia a los nueve años del apartado 2), y, para el año 1997, por la Ley del presupuesto correspondiente a ese año (Norma Foral 31/1996). El crédito fiscal del 45% del importe de las inversiones

ha sido mantenido, con una redacción modificada, para los años 1998 y 1999 por las Normas Forales 33/1997 y 36/1998, respectivamente.

El principio de incompatibilidad con el mercado común y las excepciones establecidas por estas normas se aplican a las ayudas “bajo cualquier forma” y, en particular, a determinadas medidas fiscales.

Para calificarse de ayuda, una medida debe cumplir acumulativamente los cuatro criterios que define el artículo 92 y que a continuación se detallan.

En primer lugar, la medida debe brindar a sus beneficiarios una ventaja que reduzca las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga fiscal para la empresa y, en particular, mediante una reducción total o parcial del importe del impuesto.

El crédito fiscal del 45% de que se trata cumple ciertamente este criterio ya que, en virtud de dicho crédito, Demesa disfruta de una reducción de la carga fiscal equivalente a un 45% del importe de la inversión determinado por la Diputación Foral. Cabe observar, sin embargo, que la presente medida de crédito fiscal puede aplicarse sin límite temporal a partir del primer año en que la sociedad obtenga beneficios. Además, las autoridades españolas han confirmado que Demesa podrá elegir, para cada ejercicio fiscal los sistemas de deducción o reducción que le sean más favorables, lo que implica la imposibilidad práctica de determinar la intensidad de la ayuda para todo el periodo en el que surta efecto.

En segundo lugar, la ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales. Una pérdida de ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales. Este criterio se aplica igualmente a las ayudas concedidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros [sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987 en el asunto 248/84: Alemania contra Comisión. Por otra parte, la intervención del Estado puede efectuarse tanto mediante disposiciones fiscales de carácter legal, reglamentario o administrativo como mediante prácticas de la administración fiscal. El crédito fiscal concedido a Demesa se deriva del efecto combinado de una disposición fiscal presupuestaria y una decisión (el acuerdo núm. 737/97), ambos imputables a una autoridad pública.

La medida debe, en tercer lugar, afectar a la competencia y a los intercambios entre Estados miembros. Este criterio supone que el beneficiario de la medida ejerza una actividad económica, independientemente de su condición jurídica o su método de financiación. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia a efectos de esta disposición, la condición de que la medida afecte a los intercambios se cumple desde el momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros.

Se ha demostrado con anterioridad que Demesa ejerce una actividad económica objeto de intercambios entre los Estados miembros y en un sector sumamente competitivo.

Por último, la medida debe ser específica o selectiva, en el sentido de favorecer a “determinadas empresas o producciones”. Este carácter de ventaja selectiva puede obedecer tanto a una excepción a disposiciones fiscales de carácter legal, reglamentario o administrativo como a una práctica discrecional por parte de la administración fiscal. En el presente caso, el carácter selectivo viene dado, en primer término, por el poder discrecional de que goza la administración en este ámbito.

Respecto a este último requisito, el Tribunal de Justicia reconoce en el asunto Kimberly Clark Sopalin (sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1996 en el asunto C-241/94, Francia contra Comisión que, cuando la entidad que conceda una ventaja disponga de un poder discrecional que le permita modular la intervención financiera en función de distintas consideraciones tales como en particular, los beneficiarios, el importe de la intervención financiera y las condiciones temporales y de otro tipo de ésta, así como la renovación o no de las medidas de que se trate de un año al siguiente en función de criterios desconocidos para la Comisión las condiciones de dicha intervención pueden situar a determinadas empresas en una situación más favorable que a otras y cumplir así las condiciones de ayuda a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado.

La Diputación Foral de Álava, en el momento de aprobarse el acuerdo núm. 737/97, disponía, en virtud de las disposiciones anteriormente mencionadas, de poder discrecional para determinar qué inversiones en inmovilizado material por importe superior a 2.500 millones de pesetas españolas, podían disfrutar del crédito fiscal, para decidir a qué parte de las inversiones podía aplicarse la reducción del 45% y para establecer los plazos y límites máximos aplicables en cada caso.

Las autoridades españolas no han comunicado el texto del acuerdo núm. 737/97 por el que se concedía el crédito fiscal a Demesa. La Comisión desconoce, pues, el importe exacto de dicho crédito fiscal. No obstante, debe situarse entre 1.125.000.000 y 5.326.020.000 pesetas españolas, que corresponden, respectivamente, al 45% de 2.500.000.000 pesetas españolas (importe mínimo que crea derecho al crédito) y al 45% de 11.835.600.000 pesetas españolas (importe oficialmente invertido por Demesa). Dada la posibilidad de aplicar el crédito fiscal sin límite temporal resulta imposible calcular con exactitud su intensidad. Esta puede alcanzar un 45% del ESN. Si se atiende a las previsiones de beneficios recogidas en el plan de negocio de Demesa, la intensidad del crédito fiscal es del 34% del ESN.

En segundo término, aun cuando el carácter discrecional baste para conferir un carácter específico baste para conferir un carácter específico a la medida, y por tanto para conferir el carácter de ayuda estatal al crédito fiscal, la Comisión considera que el importe mínimo de inversión (2.500 millones de pesetas españolas) que permite acceder a los beneficios de dicho crédito es lo suficientemente elevado como para limitar, de hecho, la aplicabilidad del crédito a aquellas inversiones que implican la movilización de recursos financieros importantes, y que no viene justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal objeto de excepción.

El hecho de que sólo los grandes inversores puedan acceder al crédito fiscal confiere a este último un carácter específico, que conduce a la calificación del mismo como ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado.

En tercer término, la Comisión considera que el carácter temporal (anual) de la medida deja en realidad a la merced de las autoridades su concesión a determinadas empresas precisamente aquellas que inicien sus procesos de inversión en el período previsto. En efecto, la Comisión observa que esta disposición no aparece en la legislación fiscal general sino en las leyes presupuestarias anuales, lo que confirma su carácter coyuntural y permite su utilización para proyectos específicos.

En cuarto término, la Comisión subraya el paralelismo total entre esta medida y el régimen Ekimen, tanto en lo que se refiere a los objetivos respectivos (la financiación de nuevas inversiones) como al ámbito geográfico (autonómico en un caso, provincial en el otro); régimen que sin embargo ha sido considerado como una ayuda regional por

las autoridades españolas y que ha sido notificado como tal. La única diferencia, consistente en que el régimen Ekimen subvenciona únicamente las inversiones industriales aparece más bien como formal, dado el importe mínimo (2.500 millones de pesetas españolas), establecido para que las inversiones puedan acogerse al crédito fiscal, lo que, de hecho, reduce los beneficiarios subvencionables a las empresas del sector industrial.

En consecuencia, el crédito fiscal a favor de Demesa, correspondiente al 45% del importe de la inversión determinado por la Diputación Foral de Álava, constituye una ayuda a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado.

La Comisión debe recordar su carta SG(89) D/5521, dirigida a los Estados miembros el 29 de abril de 1989 en la que se indicaba que la Comisión “estima que un Estado miembro ha incumplido su obligación de notificación cuando haya iniciado el proceso tendente a llevar a la práctica la ayuda de que se trate. Por “llevar a la práctica” no se entiende la acción de concesión de la ayuda al beneficiario sino la acción previa de institución o creación de la ayuda a nivel legislativo según las normas constitucionales del Estado miembro afectado. Por consiguiente, se considera que la ayuda se ha llevado a la práctica tan pronto como comienza a funcionar el mecanismo legislativo que permite su concesión sin ulteriores trámites”. Éste es sin duda el caso respecto a la presente medida, que ha sido ejecutada ilegalmente, en infracción de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 93 del Tratado.

V.2.4.2. (...)

La reducción en la base imponible para las empresas de nueva creación se establece en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996. El texto de dicha disposición es el siguiente:

“Artículo 26. Reducciones en la base imponible Empresas de nueva creación.

1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial gozarán de una reducción de un 99, 75, 50 y 25%, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en los cuatro períodos impositivos consecutivos a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial obtengan bases imponibles positivas.

[...]

2. Para el disfrute de la presente reducción, los sujetos pasivos deberán cumplir los requisitos siguientes:

a) que inicien su actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas españolas:

b) [...];

c) [...];

d) que la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente, de manera directa o indirecta, bajo otra titularidad.

e) que la nueva actividad empresarial se ejerza en local o establecimiento donde no se realice ninguna otra actividad por cualquier persona física o jurídica;

f) que realicen inversiones en activos fijos materiales en los dos primeros años de actividad por un importe mínimo de 80 millones de pesetas españolas, debiendo

realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. A estos efectos también se entenderán como inversiones en activos fijos materiales los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se comprometan a ejercitar la opción de compra:

g) que se generen un mínimo de 10 puestos de trabajo en los seis meses siguientes al inicio de su actividad empresarial y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla desde dicho momento y hasta el ejercicio en que venga el derecho a aplicarse la reducción en la base imponible.

h) [...]

i) que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un periodo mínimo de cinco años.

3. [...]

4. El importe mínimo de las inversiones a que se refiere la letra f) y la creación mínima de empleo a que se refiere la letra g), ambas del anterior apartado 2 serán incompatibles con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas inversiones o creación de empleo.

5. La reducción establecida en el presente artículo será solicitada a la Administración tributaria, la cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional que deberá ser adoptada por acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

[...]”.

En su carta de 6 de marzo de 1998 las autoridades autonómicas mantienen que el beneficio de esta medida no es acumulable con el beneficio de la medida de crédito fiscal.

Antes de examinar si la reducción en la base imponible establecida por el presente artículo contiene elementos de ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado, la Comisión debe examinar si, tal y como las autoridades indican, el crédito fiscal no es aplicable en el caso en que el contribuyente decide aplicar la reducción en la base imponible de la que puede beneficiarse en virtud del artículo 26 de la Norma Foral 24/1996. El texto del apartado 6 del artículo 24, así como la economía del sistema, no permitirá mantener dicha interpretación.

En primer lugar, la Comisión observa que el supuesto de hecho, esto es la circunstancia que da lugar a la concesión de cada ventaja, es diferente.

En el caso del crédito fiscal (véase el punto V.2.4.1), el supuesto de hecho viene dado por las inversiones en activos fijos materiales nuevos que superen los 2.500 millones de pesetas españolas.

En la reducción en la base imponible el supuesto de hecho consiste, por contra, en el establecimiento de una nueva empresa.

Por consiguiente, una empresa de nueva creación puede no invertir 2.500 millones de pesetas españolas y sin embargo tener derecho a la reducción en la base imponible y, a la inversa, una sociedad existente que invirtiera más de 2.500 millones de pesetas españolas podría tener acceso al crédito fiscal pero no podría beneficiarse de la reducción en la base imponible. En el presente caso, sin embargo, estamos ante una

empresa de nueva creación. Demesa, que ha invertido más de 2.500 millones de pesetas españolas en Álava.

Según la disposición que regula el crédito fiscal (véase el punto V.2.4.1), los beneficios reconocidos al amparo de la misma serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones. La reducción en la base imponible no es concedida en razón de unas inversiones sino en razón de la creación de una nueva empresa. Por ello, la reducción en la base imponible no entra dentro del ámbito de aplicación del criterio de incompatibilidad definido en dicha disposición.

Esto viene confirmado por lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, el cual establece la incompatibilidad del importe mínimo de las inversiones (80 millones de pesetas españolas) a que se refiere la letra f) del apartado 2 del artículo 26 y la creación mínima de empleo (10 empleos) a que se refiere la letra f) de la misma disposición, con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas inversiones o creación de empleo. En realidad, sólo los beneficios fiscales concedidos en razón de esos 80 millones de pesetas españolas (0 de los 10 empleos) no son acumulables con la reducción en la base imponible. En aplicación del criterio de incompatibilidad, 80 millones de las 11.835.600.000 pesetas españolas invertidas por Demesa no podrían ser tomados en consideración para el cálculo del 45% de las inversiones.

Desde el punto de vista de la gestión del impuesto tampoco existe exclusión de la acumulación en la medida en que el crédito fiscal se aplica a la cuota por pagar del impuesto personal (es decir, después de haber efectuado todas las operaciones de deducción y de reducción en la base imponible), mientras que la reducción en la base imponible tiene lugar en una etapa anterior del cálculo del impuesto. Por consiguiente, desde el momento que existe una base imponible, siempre que goce de la autorización correspondiente. Tras haber aplicado la reducción, se procederá al cálculo de la cuota por pagar. Sobre esta última, Demesa aplicará el crédito fiscal del 45% que habrá sido calculado previamente sobre la base del importe total de las inversiones, del que se habrá deducido 80 millones de pesetas españolas.

Después de haber establecido la acumulación posible de las dos medidas (la reducción en la base imponible con el crédito fiscal concedido a Demesa), la Comisión debe examinar si dicha reducción constituye una ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado.

Para calificarse de ayuda, la reducción en la base imponible debe cumplir acumulativamente los cuatro criterios que define el artículo 92 y que a continuación se detallan.

En primer lugar, la reducción en la base imponible brinda a Demesa una ventaja que reduce las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto.

En segundo lugar, la reducción en la base imponible implica una pérdida de ingresos fiscales que equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales.

En tercer lugar, la reducción en la base imponible afecta a la competencia y a los intercambios entre Estados miembros en la medida en que Demesa ejerce una actividad económica que es objeto de intercambios entre los Estados miembros en un sector muy competitivo.

Por último, la medida debe ser específica o selectiva, en el sentido de favorecer a “determinadas empresas o producciones”. En el presente caso, el carácter selectivo resulta especialmente del hecho que sólo las empresas de nueva creación pueden acceder a dicha ventaja fiscal. El artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 permite otorgar a las empresas de nueva creación un tratamiento fiscal más favorable que el tratamiento reservado al resto de las empresas existentes en el mercado. Esta circunstancia es suficiente para establecer el carácter específico de esta medida, lo que conduce a la Comisión a calificar la reducción en la base imponible en favor de Demesa como una ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado. El carácter específico viene reforzado por el hecho de que sólo aquellas empresas que inviertan 80 millones de pesetas españolas y creen 10 empleos pueden beneficiarse de la reducción en la base imponible.

La especificidad de esta medida viene reforzada igualmente por su motivación, tal y como viene expuesta en la Norma Foral 24/196 que la establece. En efecto, tras haber enunciado los objetivos genéricos del sistema fiscal, la exposición de motivos de dicha Norma Foral enuncia otra serie de objetivos que son más bien de política industrial, entre los que específicamente se menciona el de “estimular la creación de nuevas iniciativas empresariales”, objetivo que se concreta a continuación en las medidas dirigidas a la categoría específica de empresas de nueva creación (véase la letra g) de la exposición de motivos), a las que se reserva la reducción de la base imponible durante los cuatro primeros ejercicios de actividad en que obtengan beneficios. Dicha motivación, que confirma que se trata de una ayuda al despegue de empresas nuevamente creadas, no permite considerar la medida como conforme a la naturaleza o a la economía del sistema fiscal en cuestión. Además, las autoridades autonómicas no han indicado o demostrado [véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de julio de 1974 en el asunto 173/73: Italia contra Comisión], en su respuesta a la incoación del procedimiento, que el carácter selectivo de esta medida viene justificado “por la naturaleza o la economía del sistema” fiscal en cuestión.

La medida en cuestión reviste claramente el carácter de una ayuda de funcionamiento. Dada la naturaleza esencialmente futura e incierta de la producción de beneficios, no es posible calcular exactamente la intensidad de ayuda que implica dicha reducción de la base imponible.

La Comisión debe recordar su carta SG(89) D/5521, dirigida a los Estados miembros el 29 de abril de 1989, en la que se indicaba que la Comisión “estima que un Estado miembro ha incumplido su obligación de notificación cuando haya iniciado el proceso tendente a llevar a la práctica la ayuda de que se trate. Por “llevar a la práctica” no se entiende la acción de concesión de la ayuda al beneficiario sino la acción previa de institución o creación de la ayuda a nivel legislativo según las normas constitucionales del Estado miembro afectado. Por consiguiente, se considera que la ayuda se ha llevado a la práctica tan pronto como comienza a funcionar el mecanismo legislativo que permite su concesión sin ulteriores trámites”. Éste es sin duda el caso respecto a la presente medida que ha sido ejecutada ilegalmente en infracción de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 93 del Tratado.

Por lo que respecta a la índole de las ayudas concedidas a Demesa con arreglo al Derecho comunitario si se exceptúan las concedidas por las autoridades vascas en cumplimiento de los criterios del programa Ekimen, las ayudas no se concedieron en virtud de regímenes autorizadas por la Comisión sino en virtud de medidas nacionales no autorizadas por la Comisión, que hubieran debido notificarse a ésta, de conformidad

con el apartado 3 del artículo 93 del Tratado, en su fase de proyecto. En consecuencia, con arreglo al Derecho comunitario, estas ayudas son ilegales.

El apartado 1 del artículo 92 del Tratado dispone que las ayudas que cumplan los criterios en él definidos serán, en principio, incompatibles con el mercado común.

En este caso concreto no son aplicables las excepciones previstas en el apartado 1 del artículo 92 del Tratado, toda vez que las ayudas en cuestión no tienen por objeto alcanzar los objetivos enunciados en dicho apartado.

Por otra parte, las autoridades españolas no han propuesto acogerse a estas excepciones.

El apartado 3 del artículo 92 del Tratado enumera las ayudas que pueden considerarse compatibles con el mercado común. La compatibilidad con el Tratado debe determinarse en el ámbito de la Comunidad en su conjunto, y no en el de un Estado miembro —o región del mismo— tomados individualmente. Para garantizar el normal funcionamiento del mercado común y visto el principio enunciado en la letra g) del artículo 3 del Tratado, las excepciones recogidas en el apartado 3 del artículo 92 deben interpretarse de manera restrictiva al examinar todo régimen de ayudas o ayuda individual. En particular, debe señalarse que las excepciones sólo pueden invocarse cuanto pueda demostrarse que, en ausencia de la ayuda, el juego de las fuerzas del mercado no bastaría por sí sólo para incitar a los beneficiarios a adoptar comportamientos que permitieran lograr uno de los objetivos mencionados en dichas excepciones.

La letra a) del apartado 3 del artículo 92 contempla una excepción en el caso de las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo de regiones en la que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo. El municipio de Vitoria-Gasteiz no se encuentra situado en una región que pueda acogerse al beneficio de ayudas regionales en virtud de la letra a) del apartado 3 del artículo 92 del Tratado.

Por lo que respecta a las excepciones previstas en las letras b) y d) del apartado 3 del artículo 92 la ayuda en cuestión no se destina a un proyecto de interés común ni a un proyecto destinado a poner remedio a una grave perturbación de la economía española y tampoco reúne las características de este tipo de proyectos.

Tampoco está destinada a la promoción de la cultura o a la conservación del patrimonio.

En cuanto a las excepciones de la letra c) del apartado 3 del artículo 92 del Tratado, Vitoria-Gasteiz está situada en una región admitida al beneficio de ayudas regionales con arreglo a esta disposición. La intensidad de ayuda máxima en el País Vasco es de un 25% del ESN (35% en el caso de las PYME). Habida cuenta de la intensidad de ayuda concedida a Demesa dentro del respeto del régimen Ekimen (20% bruto), existe un margen en virtud del cual la Comisión debe verificar si las ayudas concedidas dentro de dicho límite pueden ser consideradas como compatibles en tanto que ayudas de finalidad regional a efectos de dicha excepción.

Cabe recordar que las ayudas mencionadas no se han concedido en el marco de los programas de ayuda regional autorizados por la Comisión, sino en virtud de decisiones por parte de las autoridades competentes.

En tales casos, es preciso estudiar los efectos producidos por las ayudas en el contexto comunitario. El Tribunal de Justicia ha confirmado esta interpretación en sus sentencias Hytasa [sentencia de 14 de septiembre de 1994 en los asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92: España contra Comisión] y Pysra. El enfoque de los (...) basado en

la noción de “concentración geográfica” y cuya pertinencia en el plano de la política industrial desarrollada por las autoridades autonómicas no se discute en el marco de la presente Decisión, no podrá dar lugar a un análisis de las consecuencias de la ayuda que hiciera abstracción del mencionado contexto comunitario.

Una ayuda puede considerarse ayuda con finalidad regional compatible con el mercado común cuando contribuya de hecho al desarrollo a largo plazo de la región y carezca de efectos adversos para el interés común y para las condiciones de competencia en la Comunidad. La ayuda puede por tanto considerarse compatible con el mercado común cuando no altere las condiciones de los intercambios en medida contraria al interés común.

Como ya se ha indicado, según las informaciones recabadas por la Comisión en el marco del procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 93 del Tratado, la empresa beneficiaria de la ayuda opera en un sector que padece problemas de sobrecapacidad a escala comunitaria, ilustrados por un importante proceso de reestructuración que ha dado lugar a reducciones de capacidad o a trascendencias de producción con fuertes pérdidas de empleo en el interior de la Comunidad. Las ayudas en cuestión, concedidas fuera del programa Ekimen o de otros regímenes de ayuda con finalidad regional autorizados por la Comisión contribuyen a un nuevo deterioro de la situación y van en contra del proceso emprendido por los principales competidores europeos.

La concesión de una ayuda en un sector altamente competitivo y en un mercado estancado y sometido a un proceso de reestructuración casi permanente no redundará en la creación neta de puestos de trabajo a nivel comunitario, español ni incluso en el País Vasco, ni traerá consigo otros beneficios económicos. La ayuda producirá un falseamiento de la competencia que obligará a determinados competidores a abandonar el mercado o dará lugar a la transferencia de capacidades de producción o puestos de trabajo de un competido a otro de una región a otra, lo que debe considerarse contrario al interés común. El hecho de que durante 1998 se haya observado una cierta evolución favorable de la demanda en el mercado comunitario en nada altera el hecho de que la industria aún está adaptándose al exceso de capacidades de producción instaladas en la Comunidad mediante reducciones de puestos de trabajo sumamente importantes y harto superiores a los puestos de trabajo que Demesa espera crear en Vitoria-Gasteiz. Esto viene ilustrado por la supresión, por parte del grupo MCC de la fabricación de refrigeradores en Basauri, que ha conducido a una reducción de 180 empleos, autorizada por el Gobierno Vasco, precisamente en razón de la mala coyuntura del sector. Es difícil no apreciar una correlación entre la supresión de empleos ligados a la fabricación de frigoríficos en Basauri, y el anuncio por parte de Demesa, en la misma época, de la creación de 200 empleos en Vitoria-Gasteiz.

Además, la evaluación de la compatibilidad de la ayuda no puede ignorar las informaciones y las previsiones sobre la evolución del mercado disponibles en el momento en que tiene lugar la decisión de concesión de ayudas a Demesa; esto es, el momento en el que los principales productores europeos decidieron emprender los ajustes que exigía la situación del sector. En efecto, en aquella época el sector atravesaba la situación más difícil —como pueda verificarse con una simple lectura de los informes anuales de los principales fabricantes europeos— que dio lugar a las decisiones de reestructuración ya mencionadas. En este contexto, conviene recordar que el discurso del presidente de Electrolux de 29 de abril de 1998, citado por las autoridades autonómicas en apoyo de la tesis según la cual el subsector de los refrigeradores y de los congeladores habría experimentado una evolución favorable

desde 1997, se refiere, en primer lugar, al “programa de reestructuración” muy importante, anunciado en 1996, y que acarrea, entre otras medidas, el cierre de tres fábricas en la Comunidad, con el fin de “aumentar la utilización de las capacidades”. La evolución relativamente favorable en 1997, a la que se refiere el presidente de Electrolux, concierne al sector de los electrodomésticos en general, y no al de los refrigeradores, el cual sigue estando sometido a una fuerte reestructuración.

Por consiguiente, debe concluirse que las ayudas examinadas alteran las condiciones de los intercambios en la Comunidad era medida contraria al interés común y, por consiguiente, no pueden considerarse conformes a lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 del artículo 92 del Tratado. Las ayudas a la inversión de que se trata no pueden acogerse a ninguna de las excepciones previstas en el Tratado. En consecuencia, la Comisión concluye que son incompatibles con el mercado común.

En principio, las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento), están prohibidas. No obstante, puede concederse excepcionalmente este tipo de ayudas en las regiones que puedan acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 92 del Tratado, siempre y cuando así lo justifiquen su aportación al desarrollo regional y su naturaleza, y que su importe guarde proporción con las desventajas que se pretende paliar. La Comisión observa que el País Vasco no es una de las regiones contempladas en la letra a) del apartado 3 del artículo 92 del Tratado.

Por consiguiente, debe concluirse que las ayudas de funcionamiento en cuestión, al no poder beneficiarse de ninguna de las excepciones previstas en el Tratado, son incompatibles con el mercado común.

La presente Decisión sólo afecta a las medidas fiscales que son examinadas explícitamente, y no se pronuncia sobre las otras medidas contenidas en el régimen fiscal específico del Territorio Histórico de Álava. La Comisión se reserva la posibilidad de examinar, sea en cuanto régimen general, como en su posible aplicación a Demesa, aquellas medidas que pudieren constituir ayuda.

VI. Conclusiones.

La Comisión comprueba que España ha aplicado ilegalmente e infringiendo el apartado 3 del artículo 93 del Tratado las siguientes ayudas:

- a) la ventaja equivalente al aplazamiento del pago del precio del terreno durante nueve meses a partir del momento (febrero de 1997) en que Demesa ocupó un terreno en el polígono industrial de Jándiz (Vitoria- Gasteiz) a fin de realizar la construcción, hasta el momento en que se abonó el precio (no antes de noviembre de 1997), calculada en un importe de 184.075,79 euros (30.627.635 pesetas españolas);
- b) la ventaja equivalente a la diferencia entre el precio de mercado y el precio abonado por Demesa por un terreno en el polígono industrial de Jándiz, calculada en un importe de 213.960,31 euros (35.600.000 pesetas españolas);
- c) el importe resultante del exceso en cinco puntos porcentuales con relación a la subvención máxima admisible del 20% de los costes subvencionables amparados por el régimen de ayudas Ekimen, es decir, excluyendo de dichos costes los equipos valorados en 1.803.036,31 euros en el marco de la auditoría presentada por las autoridades autonómicas como anexo a la carta de España de 24 de julio de 1998;

d) la concesión de un crédito fiscal por importe correspondiente al 45% del coste de la inversión determinada por la Diputación Foral de Álava en su Decisión 737/1997 de 21 de octubre de 1997.

e) la reducción en la base imponible para las empresas de nueva creación contemplada en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996.

Estas ayudas deben considerarse incompatibles con el mercado común. Por tanto, a fin de restablecer la situación económica en la que se encontraría la empresa si no se le hubieran concedido ayudas incompatibles.

España debe adoptar todas las medidas necesarias para recuperarlas de su beneficiario.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN

Las ayudas estatales ejecutadas por España en favor de Daewoo Electronics Manufacturing España SA y consistentes en:

a) la ventaja equivalente al aplazamiento del pago del precio del terreno durante nueve meses a partir del momento en que Daewoo Electronics Manufacturing España SA ocupó un terreno en el polígono industrial de Jándiz (Vitoria-Gasteiz) a fin de realizar la construcción hasta el momento en que se abonó el precio, por importe de 184.075,79 euros.

b) la ventaja equivalente a la diferencia entre el precio de mercado y el precio abonado por Daewoo Electronics Manufacturing España SA por un terreno en el polígono industrial de Jándiz (Vitoria-Gasteiz), por importe de 213.960,31 euros.

c) el importe resultante del exceso en cinco puntos porcentuales con relación a la subvención máxima admisible del 20% de los costes subvencionables amparados por el régimen de ayudas Ekimen, es decir, excluyendo de dichos costes los equipos valorados en 1.803.036,31 euros en el marco de la auditoría presentada por las autoridades autonómicas como anexo a la carta de España de 24 de julio de 1998;

d) la concesión de un crédito fiscal por importe correspondiente al 45% del coste de la inversión determinada por la Diputación Foral de Álava en su Decisión 737/1997, de 21 de octubre de 1997;

e) la reducción en la base imponible para las empresas de nueva creación contemplada en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio.

son incompatibles con el mercado común.

1. España adoptará todas las medidas necesarias para:

a) exigir a su beneficiario el reembolso de las ayudas contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 1 que han sido puestas a su disposición ilegalmente.

b) retirar los beneficios derivados de las ayudas a las que se refieren las letras d) y e) del artículo 1, que han sido puestas ilegalmente a disposición del beneficiario.

2. El reembolso de las ayudas se llevará a cabo con arreglo a los procedimientos previstos en la legislación nacional e incluirá los intereses devengados desde la fecha en la que las ayudas fueron puestas a disposición del beneficiario hasta la de su recuperación efectiva, que se calcularán sobre la base de tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención de las ayudas regionales.

España informará a la Comisión en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Decisión de la Comisión de 17 de agosto de 1999

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

Procedimiento

Gracias a las informaciones transmitidas por las autoridades españolas en el marco del procedimiento iniciado en relación con las ayudas destinadas a financiar las inversiones de la empresa Daewoo Electronics Manufacturing España SA (asunto C 76/97, ex NN 115/97), la Comisión tuvo conocimiento de la existencia, al menos desde 1995, de unas ayudas fiscales a la inversión en la provincia de Álava en forma de un crédito fiscal del 45%. Además tuvo conocimiento, a través de informaciones extraoficiales, de que podían existir medidas similares en la provincia de Gipuzkoa y, posiblemente, también en la provincia de Bizkaia, ya que estas dos provincias disfrutaban de la misma autonomía fiscal que la provincia de Álava. Por esta razón, los servicios de la Comisión, con fecha de 15 de marzo de 1999, enviaron a la Representación Permanente de España una carta recabando información a este respecto. Mediante cartas de su Representación Permanente de 13 de abril de 1999 y 17 de mayo de 1999, las autoridades españolas solicitaron por dos veces, una prórroga del plazo para responder. Por carta de 26 de mayo de 1999, los servicios de la Comisión denegaron la segunda prórroga con arreglo al Reglamento CCE) núm. 659/1999. Por último, mediante carta de su Representación Permanente de 2 de junio de 1999, las autoridades españolas remitieron información relativa a las ayudas fiscales consideradas.

Según las informaciones relativas a la provincia de Gipuzkoa, las ayudas fiscales en cuestión se adoptaron con arreglo a la Disposición Adicional Décima de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre de 1997. En virtud de dicha disposición, las ayudas van destinadas a determinadas inversiones realizadas a partir del 1 de enero de 1997. En cuanto a la información relativa a la provincia de Bizkaia, las ayudas fiscales consideradas se adoptaron con arreglo a la Disposición Adicional Cuarta de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre de 1996. En virtud de dicha disposición, las ayudas se destinan a determinadas inversiones realizadas a lo largo de 1997. Acto seguido, la disposición fue prorrogada de forma indefinida mediante la Disposición Segunda de la Norma Foral 4/1998, de 2 de abril de 1998.

1. Ayudas fiscales aplicables a partir del 1 de enero de 1997.

El texto de las mencionadas disposiciones de Gipuzkoa y Bizkaia es idéntico, salvo por la que se refiere a la prórroga relativa a Bizkaia, donde el límite de cinco años del párrafo segundo se suprimió a partir del 01-01-1998. En sustancia, el texto es el siguiente:

"Las inversiones en activos fijos materiales nuevos efectuadas desde el 1 de enero de 1997, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral gozarán de un crédito de impuesto del 45 por 100 del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Gipuzkoa aplicable a la cuota a pagar del Impuesto personal.

La deducción no aplicada por insuficiencia de cuota podrá aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a aquél para el que se haya dictado el Acuerdo de concesión de la misma.

El cómputo del plazo para la aplicación de esta deducción podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos.

El acuerdo a que se refiere el primer párrafo de este artículo fijará los plazos y limitaciones que en cada caso resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo del presente artículo serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones.

Igualmente la Diputación Foral determinará la duración del proceso de inversión que podrá incluir inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de la inversión objeto del beneficio fiscal".

DESCRIPCIÓN ANALÍTICA DE LAS AYUDAS FISCALES EN CUESTIÓN

La Comisión constata que el objeto de las ayudas es la inversión en nuevos activos fijos materiales siempre y cuando superen los 2.500 millones de pesetas y se hayan efectuado a partir del 1 de enero de 1997.

Aunque el crédito fiscal en cuestión sea incompatible con cualquier otra ventaja fiscal existente que tenga su origen en las mismas inversiones, la Comisión observa que es acumulable con otras ayudas, como las que adoptan la forma de subvenciones.

EVALUACIÓN DE LAS AYUDAS FISCALES EN CUESTIÓN

2. Carácter de ayuda estatal con arreglo al apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE

La Comisión recuerda que, para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de las medidas de que se trate es irrelevante puesto que el artículo 87 se aplica a las medidas de ayuda "bajo cualquier forma". No obstante, la Comisión pone de relieve que para calificarlas de ayuda, las medidas en cuestión deben cumplir acumulativamente los cuatro criterios definidos en el artículo 87, que se analizan a continuación.

En primer lugar, la Comisión observa que el crédito fiscal anteriormente citado proporciona a sus beneficiarios una ventaja que asciende al 45% del importe de las inversiones que reduce las cargas que normalmente gravan su presupuesto, por medio de una reducción parcial del importe del impuesto devengado.

En segundo lugar, la Comisión considera que el susodicho crédito fiscal implica una pérdida de ingresos fiscales y en consecuencia puede equipararse al consumo de recursos del poder público en forma de gastos fiscales.

La Comisión considera, en tercer lugar, que dicho crédito fiscal afecta a la competencia y a los intercambios entre Estados miembros. En efecto, habida cuenta que los beneficiarios ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios entre los Estados miembros, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias frente a la de otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios, que de esta manera resultan afectados. Además las empresas beneficiarias mejoran su rentabilidad gracias al aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). Las empresas beneficiarias están así en condiciones de competir con las empresas que no se benefician del crédito fiscal, bien porque no invirtieron, bien porque sus inversiones no alcanzaron el límite mínimo de 2.500 millones de pesetas.

Por último, la Comisión opina que el citado crédito fiscal es específico o selectivo en el sentido de que favorece a determinadas empresas. En efecto, sólo las empresas que realizan inversiones superiores a los 2.500 millones de pesetas (15.025.303 €) pueden beneficiarse del crédito fiscal en cuestión. Todas las demás empresas, incluso las que invierten, pero sin superar el límite citado de 2.500 millones de pesetas no puedan beneficiarse de las ayudas.

La Comisión considera que este carácter de ventaja selectiva quien asimismo de un poder discrecional de la administración fiscal. En este caso concreto, la Comisión constata que las Diputaciones Forales de Gipuzkoa y de Bizkaia disponen de un poder discrecional para determinar que inversiones, de un importe superior a 2.500 millones de pesetas, pueden beneficiarse del crédito fiscal, para decidir a qué parte de las inversiones puede aplicarse la reducción del 45% y para filiar los plazos y los límites máximos aplicables a cada caso.

En conclusión, la Comisión considera que el citado crédito fiscal es una ayuda estatal a tenor de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE y en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo EEE ya que se trata de una ayuda otorgada por el Estado por medio de fondos estatales, que , favorece a algunas empresas, falsea la competencia y afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

3. Incumplimiento de la obligación de notificación impuesta por el apartado 3 del artículo 88 del Tratado CE

Dado que las autoridades españolas no se han comprometido a conceder las ayudas respetando las condiciones relativas a las ayudas de *minimis*, la Comisión estima que no se puede considerar que estas ayudas estén cubiertas por la norma de *minimis*.

Tratándose de ayudas estatales que no están cubiertas por la citada norma de *minimis*, la Comisión alega que es obligatoria su notificación previa, tal y como se establece en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado CE, y en el apartado 3 del artículo 62 del Acuerdo EEE. A pesar de ello, las autoridades españolas no han respetado esta obligación. Por ello, la Comisión considera que estas ayudas pueden considerarse ilegales. La Comisión lamenta a este respecto que las autoridades españolas hayan incumplido su obligación de notificación previa de las ayudas en cuestión.

4. Evaluación de la compatibilidad del crédito fiscal del 45%.

La Comisión constata que el citado crédito fiscal es una ayuda supeditada a la realización de una inversión. Además la Comisión recuerda que, en el Anexo 1 de las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional (98/C 74/06), precisó que las ayudas fiscales pueden considerarse como ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base. Además cualquier ayuda fiscal puede entrar en esta categoría si su importe alcanza un límite expresado en porcentaje de la inversión. En el caso que nos ocupa, el crédito fiscal cumple estas condiciones ya que, por una parte, tiene como base imponible, bien los nuevos activos fijos, bien la inversión, y, por otra, su cuantía asciende al 45% de la inversión. Por ello, la Comisión considera que dicho crédito fiscal reviste el carácter de una ayuda a la inversión. Conviene pues, examinar las distintas normas comunitarias en materia de ayuda a la inversión. A falta, no obstante, de una definición precisa de los términos "inversión" a "inversiones en la fase de preparación" incluidos en la disposición que establece las ayudas fiscales en cuestión aplicables a partir del 1 de enero de 1997, la Comisión no puede excluir, en esta fase, que una parte de los gastos de inversión que reúnen los requisitos para beneficiarse del crédito fiscal en cuestión entren en la definición comunitaria de inversión inicial. En estos casos, las ayudas no podrían considerarse como ayudas a la inversión como ayudas con otras finalidades, asesoría, funcionamiento, etc.

Repercusiones sectoriales

El crédito fiscal en cuestión, que no está sujeto a limitaciones sectoriales, puede concederse a empresas sometidas a normas comunitarias sectoriales, como las aplicables a las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrarios del Anexo I del Tratado, a la pesca, a la industria del carbón, a la siderurgia, al transporte, a la construcción naval, a las fibras sintéticas y a la industria automovilística. En consecuencia, la Comisión considera que las ayudas fiscales en forma de un crédito fiscal del 45% pueden incumplir dichas normas sectoriales. En estas condiciones, la Comisión expresa sus dudas respecto a la compatibilidad de dichas ayudas cuando el beneficiario opera en un sector sujeto a las normas especiales comunitarias.

Empresas en crisis

Dado que la concesión de las ayudas fiscales en cuestión no tiene en cuenta la situación económica y financiera de las empresas beneficiarias, la Comisión considera que no se puede excluir que el beneficiario sea una empresa en crisis con arreglo a las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis (DO C 368, de 23-12-1994). Ahora bien, la concesión de dichas ayudas fiscales no se somete a las condiciones establecidas, en particular, en el punto 3.2.3. de las citadas Directrices. Al no respetar dichas condiciones, estas ayudas plantean dudas en cuanto a su compatibilidad con el Mercado Común cuando se destinan a empresas en crisis.

Normas regionales

En lo que se refiere a la aplicación de la excepción prevista en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE a las ayudas a la inversión en las provincias de Gipuzkoa y Bizkaia, la Comisión recuerda que, por medio de su Decisión de 26 de julio de 1995, relativa a la modificación del mapa español de ayudas regionales, consideró que ambas provincias eran regiones en las que las ayudas a la inversión en favor del desarrollo regional podían considerarse compatibles con el Mercado Común con arreglo a la

excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE, siempre que no superasen el límite máximo del 25% del ENS en el caso de las grandes empresas.

Además la Comisión también recuerda que, en el caso de las PYME, la intensidad de la ayuda a la inversión puede, según las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado a las pequeñas y medianas empresas, sobrepasar en un 10% el límite máximo regional de aplicación para las grandes empresas, a condición de que el total no supere un 30% de ESN.

Asimismo, la Comisión pone de relieve que estos límites máximos se aplican solamente a determinados costes seleccionables contenidos en la base imponible tipo indicada en la letra c) del apartado 5 del Anexo a la Resolución del Consejo de 20 de octubre de 1971, en el apartado 18 del Anexo a la Comunicación de la Comisión de 1979 o en el apartado 4.4 de las Directrices sobre las ayudas estatales con finalidad regional (98/C 74/06), siempre que satisfagan la definición comunitaria de inversión inicial anteriormente citada, que excluye, en especial, las inversiones de sustitución. Por último, la Comisión destaca que, en cuanto a las ayudas posteriores a la entrada en vigor de las citadas Directrices regionales, éstas son de aplicación. Por lo tanto, las ayudas a la inversión que no superan estos límites máximos también están sujetas a ciertas condiciones establecidas en dichas Directrices regionales como: una contribución mínima del beneficiario del 25% de la inversión (apartado 4.7), la presentación de la solicitud de la ayuda antes del inicio de la ejecución de los proyectos de inversión (apartado 4.2), el mantenimiento de la inversión durante un período mínimo de cinco años (apartado 4.10), la subordinación de las ayudas en favor de las inversiones inmateriales a las condiciones del apartado 4.6, el respeto de los límites máximos de ayuda respectivos en caso de acumulación (apartados 4.18 a 4.21).

Ahora bien, la Comisión observa en primer lugar que las ayudas fiscales otorgadas en forma de un crédito fiscal del 45% no tienen un límite máximo del 25% del ESN en el caso de las grandes empresas al del 30% del ESN en el caso de las PYME. Además, la Comisión constata que los costes seleccionables no se ajustan a los de la base imponible tipo anteriormente mencionada en la medida en que, por una parte, no se excluyen las inversiones de sustitución y, por otra, existe una incertidumbre respecto a los gastos de inversión (tanto los del propio programa de inversión como los de la fase de preparación) que pueden optar al crédito fiscal. En efecto, falta una definición precisa. A este respecto, la Comisión pone de relieve que, en la medida en que determinados gastos de inversión seleccionables no entran en la base imponible tipo, las ayudas correspondientes no tendrían el carácter de ayudas a la inversión en el sentido de las Directrices antes citadas. En estas condiciones, la Comisión considera que no puede excluirse que estas ayudas están destinadas a financiar otras actividades como el asesoramiento o a reducir los gastos corrientes de las empresas beneficiarias, revistiendo así el carácter de ayudas de funcionamiento. Ahora bien, estas ayudas de funcionamiento no están sujetas ni a las condiciones establecidas en el apartado 6 de la Comunicación de la Comisión, ni en los apartados 4.15 a 4.17 de las Directrices regionales. Por último, la Comisión observa que las ayudas fiscales en cuestión tampoco tienen que cumplir las otras condiciones enumeradas en el apartado precedente que fueron establecidas por las Directrices regionales. En cuanto a otras posibles ayudas, como las destinadas a recibir asesoramiento, la Comisión no puede pronunciarse por carecer de informaciones más precisas.

Por lo tanto, la Comisión opina que la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión suscita dudas, a tenor de las normas sobre ayudas estatales con finalidad regional.

Ayudas regionales en favor de grandes proyectos

Por lo que se refiere al período posterior al 1 de septiembre de 1998, la Comisión considera además que no puede excluirse que la inversión a la que se destinó la ayuda esté cubierta por las Directrices comunitarias multisectoriales sobre ayudas regionales a grandes proyectos de inversión (98/ C 107/03). En efecto, todos los proyectos de inversión cuyo importe es superior a 50 millones de € (15 millones de € en el caso de los sectores de la industria textil o de confección), cuya intensidad sobrepasa un 50% del límite máximo regional, y la ayuda por puesto de trabajo sobrepasa 40.000 € puesto de trabajo (30.000 € puesto de trabajo en el caso de los sectores de la industria textil o de confección) a los proyectos de inversión en los que la ayuda total supera 50 millones de €, deben ser objeto de una notificación individual en virtud de lo establecido en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado CE, para que la Comisión pueda determinar cuál es la intensidad máxima de la ayuda compatible con el Mercado Común. Ahora bien, las ayudas fiscales en cuestión no se supeditan ni a la notificación en el caso de los grandes proyectos, ni a una posible reducción de la intensidad de la ayuda como consecuencia de una valoración de la Comisión. En estas condiciones, la Comisión pone de relieve sus dudas en cuanto a la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión en el caso de los grandes proyectos.

Resumen

En resumen, la Comisión expresa sus dudas en cuanto a la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión con el Mercado Común según lo dispuesto en la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE relativa "a las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo (...) de determinadas regiones económicas...". Otro tanto sucede por lo que se refiere a las demás exenciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE. En efecto, estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social, contemplados en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, no estén destinadas a remediar los daños causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional tal como prevé la letra b) del apartado 2 del artículo 87, y no entrar en el campo de aplicación de las disposiciones de la letra c) del apartado 2 del artículo 87 sobre "las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades...". Además no tienen por objeto fomentar la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro tal como se contempla en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Por último, no están destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio según lo dispuesto en la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

Conclusión

Habida cuenta de las consideraciones que preceden, la Comisión invita a las autoridades españolas, con arreglo al procedimiento del apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE, a que, en el plazo de dos meses desde la fecha de recepción de la presente carta, le presenten sus observaciones y le proporcionen cualquier información útil para la evaluación de las ayudas fiscales en forma de un crédito fiscal del 45% en la provincia de Gipuzkoa, instaurados mediante la Disposición Adicional Décima de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre de 1977, y en forma de un crédito fiscal del 45% en la provincia de Bizkaia, instauradas mediante la Disposición Adicional Cuarta de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre de 1996, prorrogadas por la Disposición segunda de la Norma Foral 4/1998, de 2 de abril de 1998. Concreta mente, dicha información útil solicitada incluirá las copias de todos los acuerdos de concesión de los créditos fiscales en cuestión, en los que conste al menos la naturaleza de los costes de

inversión que podían beneficiarse de las ayudas, el importe del crédito fiscal de cada beneficiario, las ayudas pagadas a cada beneficiario y en saldo de las que quedan por pagar, el posible carácter de empresa en crisis de los beneficiarios que motivaría la aplicación de las citadas Directrices comunitarias sobre ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de las empresas en crisis, los detalles en caso de duplicación (importe, costes seleccionables, regímenes de ayudas aplicados en su caso, etc.), la definición precisa y detallada de los conceptos "inversión" e "inversiones en la fase de preparación". Por último, la Comisión invita a las autoridades españolas a transmitir inmediatamente una copia de esta carta a los posibles beneficiarios de la ayuda.

Conviene precisar que la presente decisión sólo se refiere a las medidas fiscales que en ella se examinan explícitamente. No se pronuncia sobre las demás medidas incluidas en el régimen fiscal específico de la provincia de Gipuzkoa o de la provincia de Bizkaia. La Comisión se reserva la posibilidad de examinar, bien como régimen general, bien a través de su aplicación a una empresa concreta, aquellas medidas que puedan constituir ayudas.

Por la presente, la Comisión comunica a las autoridades españolas que informara a los interesados mediante la publicación de la presente carta en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. También informará a los interesados en los países de la AELC signatarios de Acuerdo EEE a través de la publicación de una Comunicación en el suplemento EEE del Diario Oficial, así como al Órgano de Vigilancia de la AELC, mediante el envío de una copia de la presente carta. Se invitará a todos los interesados anteriormente mencionados a presentar sus observaciones en el plazo de un mes a partir de la fecha de esta publicación.

Ref. DCE-4

Decisión de la Comisión de 29 de septiembre de 1999

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

Procedimiento

En los términos del punto 37 de su Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas y tomando como base las orientaciones definidas en la misma, la Comisión procede a examinar las ayudas fiscales que se hayan concedido ilegalmente en los Estados miembros. Entre los regímenes de ayudas fiscales no notificadas a la Comisión con arreglo a las disposiciones del apartado 3 del artículo 88 del Tratado CE, se encuentran los tres regímenes de ayudas fiscales mencionados.

La Comisión constata que estos tres regímenes de Ayudas Fiscales fueron creados por el artículo 26 de cada una de las normas forales siguientes: La Norma Foral 24/1996, de 5 de julio de Álava, la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio de Gipuzkoa y la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio de Bizkaia. El texto del citado artículo 26 es el siguiente:

"1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial gozarán de una reducción de un 93, 73, 50 y 25 por 100, respectivamente de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas antes de la compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores, en los cuatro periodos impositivos consecutivos a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, obtengan bases imponibles positivas.

[...]

2. Para el disfrute de la presente reducción los sujetos pasivos deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Que inicien su actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas.

[...]

f) Que realizan inversiones en activos fijos materiales en los dos primeros años de actividad por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. A estos efectos también se entenderán como inversiones

en activos fijos materiales los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se comprometan a ejercitar la opción de compra.

g) Que generen un mínimo de 10 puestos de trabajo en los seis meses siguientes al inicio de su actividad empresarial y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla desde dicho momento y hasta el ejercicio en que venza el derecho a aplicarse la reducción en la base imponible.

[...]

i) Que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un periodo mínimo de cinco años.

3. [...]

4. El importe mínimo de las inversiones a que se refiere la letra f) y la creación mínima de empleo a que se refiere la letra g) ambas del apartado 2 anterior, serán incompatibles con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas inversiones o creación de empleo.

5. La reducción establecida en el presente artículo será vinculada a la Administración tributaria, la cual tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional que deberá ser adoptado por acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

[...]”.

Descripción detallada de las ayudas fiscales en cuestión

La Comisión constata que según los preámbulos de las citadas normas forales, el objetivo de la ayuda en cuestión consistiría en "incentivar la creación de nuevas iniciativas empresariales". En efecto, la ayuda va dirigida a la categoría específica de empresas de nueva creación, reservándoles una reducción de la base imponible durante los cuatro primeros ejercicios en que obtengan beneficios.

La Comisión observa que el objeto de las ayudas fiscales en cuestión es la base imponible positiva del Impuesto sobre Sociedades, derivada del ejercicio de las actividades económicas de algunas sociedades, antes de la compensación de las bases imponibles negativas de los ejercicios anteriores. Aquí, los beneficiarios serán las sociedades que empezaron su actividad comercial después de la fecha de entrada en vigor de las citadas normas forales y que, por otra parte, hayan invertido en activos fijos materiales un importe mínimo de 80 millones de ESP (480.810 €). En cuanto al plazo de que disponen para beneficiarse de las cuatro reducciones citadas de la base imponible, corresponde al periodo de los cuatro años siguientes al inicio de su actividad comercial.

La Comisión constata que la ayuda fiscal en cuestión no está destinada a empresas que realicen determinadas actividades o que pertenezcan a determinados sectores ya que puede acogerse a la ayuda cualquier actividad o sector. Aparte de a las empresas de nueva ocasión, tampoco está destinada a determinadas categorías de empresas, por ejemplo las PYME, ya que puede acogerse a ella cualquier empresa, siempre que satisfaga las condiciones mencionadas anteriormente.

La Comisión constata que estas reducciones de las bases imponibles son aplicables a partir del ejercicio fiscal que comienza el 1 de enero de 1996. La duración, por su parte, es ilimitada. En cuanto a la acumulación con otras ayudas, se especifica que las ayudas fiscales en cuestión no pueden acumularse con otras ventajas fiscales que puedan concederse por la inversión mínima, ni la creación mínima de empleos. Por último, el

presupuesto de pérdidas de ingresos fiscales deberá fijarse anualmente en las leyes de presupuestos.

Valoración de las ayudas en cuestión

1. El carácter de ayuda estatal según el artículo 87.1 del Tratado CE

La Comisión recuerda que para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de las medidas en cuestión es indiferente puesto que el artículo 87 se aplica a las medidas de ayuda "bajo cualquier forma". No obstante, la Comisión pone de relieve que para calificarse de ayuda, las medidas en cuestión deben satisfacer acumulativamente los cuatro criterios que define el artículo 87 y que se exponen a continuación.

En primer lugar, la Comisión señala que las reducciones del 99, 73, 50 y 25%, respectivamente de las citadas bases imponibles procuran a sus beneficiarios una ventaja que reduce las cargas que gravan normalmente su presupuesto por medio de una redacción parcial de la cuenta tributaria.

En segundo lugar, la Comisión estima que la reducción de la citada base imponible implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, al consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales.

En tercer lugar, la Comisión considera que la redacción de la citada base imponible afecta a la competencia y a los intercambios comerciales entre Estados miembros. En efecto, habida cuenta de que los beneficiarios ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias con relación a otras empresas competidoras en el comercio intracomunitario, por lo que influye en el mismo. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, están en condiciones de competir con las empresas excluidas del beneficio de dichas ayudas fiscales.

Por último, la Comisión opina que la reducción de la base imponible en cuestión es específica o selectiva en el sentido de que favorece a algunas empresas. En efecto, las condiciones para la concesión de las ayudas excluyen concretamente del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor, a mediados de 1996, de las citadas normas forales, cuyas inversiones sean inferiores al umbral de 80 millones de ESP (480.810 €), que creen menos de 10 empleos y que sean sociedades con un capital desembolsado que supere los 20 millones de ESP (120.202 €).

Por otra parte, la Comisión considera que ese carácter de ventaja selectiva se debe también a cierto poder discrecional de la Administración fiscal. En efecto, la concesión de la ayuda en cuestión no es automática ya que la solicitud presentada por el beneficiario es examinada por la Diputación Foral la cual podrá al final de este examen, conceder, en su caso, la ayuda en cuestión.

En conclusión, la Comisión considera que la reducción de la base imponible mencionada es una ayuda estatal según lo dispuesto en el apartado I del artículo 87 y en el apartado I del artículo 81 del Acuerdo EEE ya que se trata de una ayuda concedida por el Estado, con recursos estatales, que favorece a algunas empresas, falsea la competencia y afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

2. Incumplimiento de la obligación de notificación del apartado 3 del artículo 88 del Tratado CE

Habida cuenta de que las tres normas forales mencionadas no disponen la conexión de la reducción de la base imponible en cuestión respetando las condiciones para las ayudas de minimis, la Comisión estima que esas ayudas no pueden considerarse como ayudas sujetas a la norma de minimis.

La Comisión indica que las ayudas estatales que no se rigen por la norma de minimis están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado CE y en el apartado 3 del artículo 62 del Acuerdo EEE. Sin embargo, las autoridades españolas no han respetado esta obligación, razón por la que la Comisión opina que estas ayudas pueden considerarse ilegales. La Comisión lamenta a este respecto el incumplimiento de las autoridades españolas de su obligación de notificación previa de las ayudas en cuestión.

3. Evaluación de la compatibilidad de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

La Comisión constata que las Ayudas Fiscales mencionadas son ayudas que no están supeditadas a la realización de una inversión. En efecto, la Comisión recuerda que en el Anexo I de las Directrices de las ayudas con finalidad regional (98/C 74/06) precisó que "las ayudas fiscales pueden considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base de cálculo. Además, cualquier ayuda fiscal puede entrar en esta categoría si su importe máximo se expresa en porcentaje de la inversión. Ahora bien, en el caso que nos ocupa, la reducción de la base imponible no cumple estas condiciones, razón por la cual no tiene carácter de ayuda a la inversión. Además, tampoco tiene carácter de ayuda al empleo vinculado a la inversión ya que no está supeditada al número de empleos creados.

En cambio, la Comisión considera que estas Ayudas Fiscales tienen carácter de ayudas de funcionamiento. En efecto, su objeto es liberar a una empresa de los costes que ella misma habría debido normalmente sufragar dentro de su gestión corriente o de sus actividades normales. Gracias a esta reducción de los gastos corrientes, las empresas beneficiarias mejorarán su rentabilidad debido al aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). Procede, por tanto, examinar las ayudas fiscales en cuestión a la luz de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 eventualmente aplicables a las ayudas de funcionamiento en cuestión.

Las ayudas de funcionamiento en cuestión a la luz de las excepciones regionales previstas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87

La Comisión recuerda que en los puntos 4.15 al 4.17 de las Directrices de las ayudas estatales con finalidad regional, se establece que las ayudas de funcionamiento, en principio, están prohibidas. No obstante, pueden concederse excepcionalmente, bien sea en las regiones acogidas a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE, siempre que cumplan ciertas condiciones, o bien en las regiones ultraperiféricas o las regiones de baja densidad de población cuando están destinadas a compensar los costes adicionales de transportes. Ahora bien, ni las ayudas en cuestión ni las regiones se encuentran en ninguno de estos dos casos. Además, estas tres provincias no pueden acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE. Efectivamente, la Comisión recuerda que, mediante su Decisión de 26 de junio de 1995 relativa a la modificación del mapa de las ayudas regionales en España, consideró que estas tres provincias no eran regiones en las que las ayudas estatales pudieran considerarse compatibles con el mercado común con arreglo a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE ya que su nivel de vida no es anormalmente bajo ni existe una grave situación de empleo. En cambio, la

Comisión consideró que estas tres provincias eran regiones en las que las ayudas estatales podían considerarse compatibles con el mercado común con arreglo a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 81 del Tratado CE. En estas condiciones, la Comisión opina que la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión suscita dudas a la luz de las normas en materia de ayudas estatales con finalidad regional.

Las ayudas de funcionamiento en cuestión a la luz de las normas sectoriales

La reducción de la base imponible en cuestión, que no está sujeta a limitaciones sectoriales, puede ser concedida a empresas sujetas a las normas especiales comunitarias relativas a determinados sectores como las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrarios del Anexo I del Tratado, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, el transporte, la construcción naval, las fibras sintéticas, y la industria automovilística. Sin embargo, las normas forales por las que se crea la reducción fiscal en cuestión no prevén el respeto de dichas normas especiales comunitarias. La Comisión considera, pues, que las ayudas fiscales en forma de reducción de la base imponible pueden no respetar dichas normas sectoriales. En esas condiciones, la Comisión tiene sus dudas sobre la compatibilidad de dichas ayudas cuando el beneficiario pertenezca a un sector sujeto a las normas especiales comunitarias.

Las ayudas de funcionamiento en cuestión a la luz de otras excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE

Por último, la Comisión duda de la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión con el mercado común con arreglo a las excepciones de los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE. En efecto, estas ayudas no pueden considerarse como ayudas de carácter social según lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, no están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional según lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 87 y no están sujetas a las disposiciones de la letra c) del apartado 2 del artículo 87 relativas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania. En cuanto a las excepciones del apartado 3 del artículo 87 distintas de las letras a) y c) ya citadas, la Comisión considera que no tienen por objeto promover la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Estas ayudas no entran en el ámbito de aplicación de las disposiciones de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 relativas a las "ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades..." ya que no tienen especificidad alguna en cuanto a las actividades de las empresas beneficiarias. Por último, no están destinadas a promover la cultura ni la conservación del patrimonio según lo dispuesto en la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

Conclusión

Habida cuenta de las consideraciones expuestas, la Comisión ha decidido incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE respecto a los regímenes de ayudas fiscales en forma de reducción de la base imponible de algunas empresas de nueva creación en cada una de las tres provincias de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia. La Comisión insta a las autoridades españolas en el marco de dicho procedimiento a que presenten sus observaciones y faciliten toda la información pertinente para la evaluación de los tres regímenes de ayudas fiscales mencionados en el plazo de un mes a partir de la fecha de recepción de la presente. En este caso concreto la

información pertinente solicitada es la siguiente: copias de todas las decisiones de concesión de la reducción de la base imponible, datos sobre las inversiones realizadas por cada beneficiario, empleos creados, capital social importe de la reducción de la base imponible, datos sobre las inversiones realizadas por cada beneficiario, empleos creados, capital social importe de la reducción de la base imponible de la que se ha beneficiado cada empresa y saldo de lo que queda por pagar. Por último, la Comisión insta a las autoridades españolas a que transmitan inmediatamente una copia de la presente carta a los beneficiarios potenciales de la ayuda.

Conviene precisar que la presente Decisión sólo afecta a las medidas fiscales que son examinadas explícitamente, y no se pronuncia sobre las otras medidas contenidas en el régimen fiscal específico de cada uno de los Territorios Históricos afectados. La Comisión se reserva la posibilidad de examinar, sea en cuanto régimen general, como en su posible aplicación a una empresa específica, aquellas medidas que pudieran constituir ayudas.

Por la presente, la Comisión comunica a las autoridades españolas que informará a los interesados mediante la publicación de la presente carta en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. Asimismo, informará a los interesados en los países de la AELC signatarios del Acuerdo EEE mediante la publicación de una comunicación en el suplemento EEE del Diario Oficial y al Órgano de Vigilancia de la AELC mediante copia de la presente. Se invitará a todos los interesados mencionados a presentar sus observaciones en el plazo de un mes a partir de la fecha de publicación de la presente.

Ref. DCE-5

Decisión de la Comisión de 31 de octubre de 2000

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero y, en particular, la letra c) de su artículo 4,

Vista la Decisión n° 2496/96/CECA de la Comisión, de 18 de diciembre de 1996, por la que se establecen normas comunitarias relativas a las ayudas estatales en favor de la siderurgia y, en particular, el apartado 5 de su artículo 6,

Después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, de conformidad con los citados artículos, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

I. PROCEDIMIENTO

(1) Por carta de 16 de abril de 1996, la Comisión, alertada por competidores de empresas siderúrgicas españolas, requirió a las autoridades españolas para que le facilitaran información para evaluar el alcance y los efectos del artículo 34 de la Ley n° 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del impuesto sobre sociedades.

(2) Por carta de 7 de agosto de 1997, la Comisión informó al Gobierno español de su decisión de incoar el procedimiento del apartado 5 del artículo 6 de la Decisión n° 2496/96/CECA (en lo sucesivo, "el Código de las ayudas a la siderurgia"), en relación con dicha disposición. Puesto que lo previsto en el artículo 34 de la Ley n° 43/1995 ha sido aplicado en los mismos términos por la Diputación Foral de Vizcaya [artículo 43 de la Norma Foral n° 3/1996, de 26 de junio de 1996], por la Diputación Foral de Guipúzcoa [artículo 43 de la Norma Foral n° 7/1996, de 4 de julio de 1996] y por la Diputación Foral de Álava [artículo 43 de la Norma Foral n° 24/1996, de 5 de julio de 1996], dotadas con competencias fiscales autónomas, se notificó a las autoridades españolas que la decisión de la Comisión de incoar el procedimiento del apartado 5 del artículo 6 del Código de las ayudas a la siderurgia abarcaba igualmente estos tres artículos.

(3) La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento se publicó en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre el asunto.

(4) El Gobierno español respondió mediante carta de 13 de octubre de 1997. La Unión de Empresas Siderúrgicas (en lo sucesivo, "Unesid"), Wirtschaftsvereinigung Stahl y la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (en lo sucesivo, "CEOE") formularon sus observaciones a la Comisión mediante cartas de 27 de noviembre, 1 de diciembre y 27 de noviembre de 1997 respectivamente. España contestó a las observaciones de terceros mediante carta de 16 de marzo de 1998.

II. DESCRIPCIÓN DETALLADA DE LA AYUDA

(5) El artículo 34 de la Ley nº 43/1995, titulado "Deducción por actividades de exportación", establece que la realización de actividades de exportación dará derecho a las empresas a practicar deducciones de la cuota íntegra del 25 %:

a) del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España;

b) de los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos;

c) de los gastos de apertura y prospección de mercados en el extranjero;

d) de los gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

III. OBSERVACIONES DE LOS INTERESADOS

(6) Tanto la CEOE como Unesid intervinieron para oponerse a la decisión de la Comisión de incoar el procedimiento, principalmente por los mismos motivos alegados por las autoridades españolas (véanse los considerandos 8 a 12). Pusieron de relieve, en especial, que las disposiciones impugnadas, contrariamente a lo que se declaraba en la decisión de incoar el procedimiento, no se proponían promover el establecimiento de sucursales de producción en el extranjero. La CEOE añadió que hay medidas similares vigentes en otros Estados miembros.

(7) A diferencia de los otros dos interesados, Wirtschaftsvereinigung Stahl intervino para apoyar la decisión de la Comisión de incoar el procedimiento, compartiendo su evaluación de que la medida constituye ayuda estatal. Por otra parte, Wirtschaftsvereinigung Stahl alegó lo siguiente:

—la promoción deliberada de exportaciones en beneficio de empresas españolas falsea la competencia para las empresas de otros Estados miembros, lo que infringe los principios del mercado común,

—el Tratado CECA asume que toda ayuda nacional falsea la competencia; la letra c) de su artículo 4 prohíbe la ayuda fiscal, especialmente si está dirigida a facilitar las ventas en otros Estados miembros.

IV. COMENTARIOS DE ESPAÑA

(8) En su respuesta a la incoación del procedimiento, el Gobierno español contestó que la norma objeto de la investigación de la Comisión tiene una larga tradición en el ordenamiento jurídico español, puesto que se ha aplicado desde que el impuesto sobre sociedades entró en vigor en 1978, con anterioridad, por tanto, a la adhesión de España a las Comunidades Europeas.

(9) El Gobierno español formuló objeciones al análisis según el cual las medidas generales del artículo 34 de la Ley n° 43/1995 constituyen una posible ayuda a la exportación, en forma de desgravación fiscal, para la inversión llevada a cabo por acerías, y a la incoación del procedimiento sobre la base del artículo 4 del Tratado CECA y de la Decisión n° 2496/96/CECA, puesto que la legislación fiscal española no prevé ninguna ventaja de tipo fiscal que se refiera principal o exclusivamente a las exportaciones de las acerías.

(10) Por otra parte, aunque se eligió la exportación como la característica que indicaba la presencia de empresas españolas en el extranjero, ésta en sí no es la finalidad de la desgravación. Por ello, la magnitud de la desgravación no depende del grado de dicha actividad y no está ligada al volumen de exportaciones.

(11) Según el Gobierno español, el artículo 34 de la Ley n° 43/1995 debe considerarse una medida general y no puede considerarse ayuda estatal. La naturaleza general del artículo 34 debe desprenderse de los aspectos siguientes:

i) el artículo se aplica a todos los sujetos pasivos, ya sean residentes en el territorio español o en el extranjero, en la medida en que operen a través de un establecimiento permanente; así pues, el artículo 34 trata de igual modo a residentes y no residentes en el territorio español;

ii) se aplica a todos los sujetos pasivos independientemente del sector económico en que actúen;

iii) se aplica de manera no discrecional; las autoridades tributarias no supervisan la concesión de la desgravación prevista en el artículo 34; son los sujetos pasivos los que la aplican directamente y las autoridades tributarias se limitan a comprobar, de manera adecuada, el cumplimiento de los requisitos fijados por la norma; por otra parte, tales controles no se llevan a cabo específicamente en relación con el artículo 34 sino, al contrario, forman parte de la supervisión general del impuesto sobre sociedades;

iv) forma tradicionalmente parte de la filosofía impositiva en España.

(12) Por último, el Gobierno español observa que esas mismas desgravaciones han sido aplicables al amparo de la legislación española desde que se aprobó la Ley n° 61/1978, de 27 de diciembre de 1978, del impuesto sobre sociedades. El artículo 26 de dicha Ley, relativo a las deducciones por inversión, establece en el apartado 3 las deducciones aplicables a las empresas exportadoras virtualmente en los mismos términos que el artículo 34 de la Ley n° 43/1995. Como el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha sostenido reiteradamente, se considera que las medidas existentes son las que existían antes de la entrada en vigor del Tratado, es decir, en el caso de España, antes de la entrada en vigor del Acta de adhesión. A este respecto, y dado que fueron establecidas por ley antes de la adhesión de España a la Comunidad, las medidas fiscales de que se trata constituyen en cualquier caso medidas existentes.

V. EVALUACIÓN DE LA AYUDA

(13) La letra c) del artículo 4 del Tratado CECA declara que las subvenciones o ayudas otorgadas por los Estados miembros se reconocen como incompatibles con el mercado común y quedan por consiguiente suprimidas y prohibidas dentro de la Comunidad. El Código de ayudas a la siderurgia prevé, en determinadas circunstancias, las únicas excepciones a esta prohibición general:

a) ayudas a la investigación y al desarrollo;

b) ayudas para la protección del medio ambiente;

c) ayudas al cierre.

(14) Procede observar que España no invoca ninguna de estas excepciones en el presente caso.

(15) En cuanto al extremo suscitado tanto por España como por las dos partes intervinientes españolas de que la Ley en cuestión debía haberse considerado como una ayuda existente, puesto que la Ley n° 3/1995 consolida legislación vigente desde 1978, es decir, antes de que España entrara a formar parte de las Comunidades, y que, por lo tanto, la Comisión decidió erróneamente incoar el procedimiento en el presente caso, la Comisión se ve forzada a recordar que el objetivo de su decisión era la evaluación de las medidas de que se trata solamente en relación con las normas del Tratado CECA, en el que no existe la noción de ayuda existente. La letra c) del artículo 4 de dicho Tratado establece, a diferencia del artículo 87 del Tratado CE, que las subvenciones o ayudas otorgadas por los Estados se reconocen como incompatibles con el mercado común y quedarán por consiguiente suprimidas y prohibidas dentro de la Comunidad. A la luz de estas disposiciones, la Comisión considera que, al entrar a formar parte de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, cada nuevo Estado miembro debe detener la concesión de cualquier clase de ayuda otorgada hasta entonces en favor de las empresas reguladas por este Tratado. En caso contrario, toda ayuda concedida por el nuevo Estado miembro a partir de la fecha de su entrada en la Comunidad Europea del Carbón y del Acero debe considerarse incompatible con el mercado común, habida cuenta de la letra c) del artículo 4 del Tratado CECA.

(16) Así pues, el argumento expuesto por España podría tenerse en cuenta solamente en relación con las disposiciones sobre ayudas estatales del Tratado CE. Sin embargo, la decisión de la Comisión de incoar el procedimiento no se refería a una ayuda otorgada a empresas CE. Por tanto, la argumentación de que, desde un punto de vista jurídico, la medida constituye una ayuda existente no puede ser compartida por la Comisión.

(17) A la hora de determinar si, en el presente caso, hay que considerar el régimen de deducción fiscal como una ayuda estatal, las autoridades españolas atribuyen una importancia decisiva —al mantener que el régimen de deducciones fiscales no es una ayuda estatal— al hecho de que esta reducción fiscal es, por una parte, general y, por otra parte, directamente aplicada por las propias empresas beneficiarias sin la intervención de entes públicos. Es decir, que la aplicación práctica de esta disposición no sería discrecional de ningún organismo público.

(18) A este respecto, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [véase la Sentencia de 23 de febrero de 1961 en el asunto 30/59: *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contra Alta Autoridad*] y con la práctica de la Comisión, se recuerda que con arreglo al Derecho comunitario el concepto de ayuda cubre no sólo la ayuda positiva del Estado sino también cualquier medida que exonere a una empresa de un gravamen que de otro modo tendría que soportar, con independencia de si efectivamente es aplicada directamente por las empresas beneficiarias. Por tanto, los subsidios no reembolsables, los préstamos preferenciales del Estado y las deducciones del impuesto sobre la renta o sobre sociedades, son medidas que deben considerarse ayuda estatal.

(19) En particular, y por analogía con la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de marzo de 1994 en el asunto C-387/92: *Banco Exterior de España SA contra Ayuntamiento de Valencia*, la Comisión considera que una deducción fiscal concedida a

determinadas empresas constituye ayuda estatal puesto que coloca a los destinatarios en una situación económica más favorable que otros contribuyentes.

(20) En cuanto a la especificidad de la subvención, procede observar que, con arreglo tanto a la práctica de la Comisión como a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [véanse las sentencias de 10 de diciembre de 1969 en los asuntos acumulados 6 y 11/69: Comisión contra Francia y de 7 de junio de 1988 en el asunto 57/86: Grecia contra Comisión], una subvención es específica y, por tanto, debe considerarse ayuda estatal en lugar de medida general, cuando la medida, aunque a primera vista pueda considerarse general en la forma, beneficie en la práctica sólo a un grupo particular de empresas. En el presente caso, en primer lugar, las medidas fiscales de que se trata, apoyan a las empresas que llevan a cabo determinadas actividades de exportación y excluyen a las empresas que no exportan, así como a los exportadores que llevan a cabo actividades de exportación no incluidas en la disposición e incluso a los exportadores que llevan a cabo en España el tipo de inversiones mencionadas en la disposición. En segundo lugar, aparte del hecho de que existan desde 1978, ni el Gobierno español ni las partes intervinientes han esgrimido razones que justifiquen que las medidas fiscales en cuestión son necesarias para el funcionamiento y la eficacia del sistema impositivo español. En tercer lugar, aunque es cierto que la discreción de un organismo público en la aplicación de una medida contribuye a la calificación de esa medida como específica, la mera falta de discrecionalidad no convierte a la medida en general.

(21) En cuanto al hecho de que pudieran existir medidas comparables en otros Estados miembros, carece de consecuencias puesto que tales medidas podrían a su vez ser objeto de los procedimientos fijados en el Tratado CECA [véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de marzo de 1977 en el asunto 78/76: Steinike & Weinlig contra Alemania].

(22) Finalmente, las partes intervinientes españolas, así como el Gobierno español, señalaron a la Comisión que las disposiciones de que se trata, contrariamente a lo declarado en la decisión de incoación del procedimiento, no tienen como finalidad promover la creación de sucursales de producción en el extranjero. Después de analizar el tenor del artículo 34 de la Ley n° 43/1995, en particular su título y su apartado 1, la Comisión concluye que la creación de sucursales de producción no se contempla específicamente en las disposiciones españolas de que se trata, excepto en la medida en que estas sucursales de producción estén relacionadas con la actividad de exportación de la empresa beneficiaria.

VI. CONCLUSIONES

(23) Del tenor de la Ley n° 43/1995 se desprende que las disposiciones de que se trata son aplicables, entre otras, a las acerías gravables en España que ejercen actividades de exportación que implican ciertas inversiones o gastos en el extranjero. Así pues, tales empresas de exportación reciben una ventaja clara: i) sobre las acerías gravables en España que no exportan, ii) sobre las acerías gravables en España que exportan, pero no efectúan tales inversiones en el extranjero (porque, por ejemplo, deciden realizar el mismo tipo de inversiones en España), y iii) sobre las acerías no gravables en España. La Comisión, por tanto, concluye que el régimen de deducción fiscal examinado, contrariamente a lo mantenido por las autoridades y por las partes intervinientes españolas, no es de aplicación general y, de hecho, es en sí mismo capaz de dar lugar a la concesión de una ayuda estatal en favor de determinadas empresas. Por lo tanto, con arreglo a las normas comunitarias, constituye una ayuda estatal y, en la medida en que beneficia a acerías CECA, es contrario a lo dispuesto en la letra c) del artículo 4 del

Tratado CECA. Además, ninguna de las exenciones fijadas en el Código de ayudas a la siderurgia es aplicable al presente caso.

(24) En cuanto a la recuperación de la ayuda, generalmente, si la Comisión considera que se ha concedido una ayuda estatal incompatible con el mercado común, requiere que el Estado miembro la recupere. Sin embargo, la Comisión no requerirá el reembolso de la ayuda si ello es contrario a un principio general de Derecho comunitario.

(25) En el presente caso, la Comisión señala que el 30 de septiembre de 1992 adoptó una decisión sobre los cambios que Francia había introducido en las disposiciones fiscales que regulan los establecimientos comerciales o de servicios en el extranjero. Estos cambios implicaban la extensión de las entonces vigentes disposiciones para inversiones comerciales o de servicios en la Comunidad a las realizadas fuera de la Comunidad y la abolición de las disposiciones específicas para estas últimas. La Comisión consideró que no constituían ayuda con arreglo al apartado 1 del artículo 92 del Tratado CEE (actualmente artículo 87 del Tratado CE) y que facilitaban la realización del mercado común. El sistema francés anterior a 1992 preveía la posibilidad de que las empresas francesas que invirtieran en el extranjero con miras a establecer sucursales de venta o departamentos de estudio se acogieran a una exención fiscal temporal equivalente a las pérdidas sufridas por el establecimiento extranjero (si era en el interior de la Comunidad) o al importe de la inversión en el establecimiento extranjero (si era fuera de la Comunidad). Para inversiones industriales fuera de la Comunidad era preciso un acuerdo con el Ministerio y la exención fiscal podía ascender al 50 % de la inversión. En su Decisión 73/263/CEE, la Comisión concluyó que este sistema fiscal era neutro en relación con la competencia y compatible con las normas sobre el Derecho de establecimiento. Este sistema es similar en sustancia al español y estaba vigente cuando España se adhirió a la CECA en 1986.

(26) La Comisión señala asimismo que, en junio de 1996, el entonces Comisario responsable de la competencia, en su respuesta, en nombre de la Comisión, a una pregunta escrita sobre el sistema español de deducción fiscal del diputado del Parlamento Europeo Raúl Rosado Fernandes, recordó que dichas medidas habían sido notificadas por el Gobierno español con ocasión de la adhesión de España y que la Comisión nunca había formulado objeción alguna a su aplicación.

(27) Por último, la Comisión considera que la decisión de iniciar el procedimiento formal de investigación sólo supone una evaluación preliminar sobre el carácter de ayuda de la medida propuesta. La naturaleza preliminar de la evaluación fue subrayada por la Comisión en su decisión de incoar el procedimiento en el presente caso al referirse únicamente a la probabilidad de que las medidas de que se trata constituyeran ayudas estatales. Esto queda patente en el presente caso por la duración del período que la Comisión necesitó para investigar y examinar estas medidas. Debe indicarse que España no fue responsable en absoluto de los retrasos en el procedimiento.

(28) En este contexto, y en vista de lo anterior, la Comisión considera que incluso las empresas siderúrgicas más prudentes e informadas podían no haber previsto la calificación de las disposiciones fiscales en cuestión como ayudas estatales contrarias al artículo 4 del Tratado CECA y que podrían justificadamente alegar expectativas legítimas. Así, la Comisión considera apropiado no requerir el reembolso de las ayudas en cuestión concedidas con anterioridad a la presente Decisión.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN

Artículo 1

Toda ayuda concedida por España de conformidad con:

- a) el artículo 34 de la Ley n° 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del impuesto sobre sociedades;
- b) el artículo 43 de la Norma Foral n° 3/1996, de 26 de junio de 1996, del impuesto de sociedades, de la Diputación Foral de Vizcaya;
- c) el artículo 43 de la Norma Foral n° 7/1996, de 4 de julio de 1996, del impuesto sobre sociedades, de la Diputación Foral de Guipúzcoa; o
- d) el artículo 43 de la Norma Foral n° 24/1996, de 5 de julio de 1996, del impuesto sobre sociedades, de la Diputación Foral de Álava,

en favor de empresas siderúrgicas CECA establecidas en España, es incompatible con el mercado común del carbón y del acero.

Artículo 2

España adoptará sin dilación las medidas apropiadas para que las empresas siderúrgicas CECA establecidas en España no se beneficien de las ayudas contempladas en el artículo 1.

Artículo 3

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 4

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Hecho en Bruselas, el 31 de octubre de 2000.

Decisión de la Comisión de 28 de noviembre de 2000

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

PROCEDIMIENTO

Gracias fundamentalmente a la información transmitida por las autoridades españolas con motivo de la demanda interpuesta por una empresa competidora, así como a los datos comunicados en la propia demanda, la Comisión tuvo la confirmación de la existencia de ayudas fiscales en la provincia de Álava, en forma de una exención del Impuesto sobre Sociedades a empresas de nueva creación. Según el demandante, la empresa "Depósitos (...)" implantada en Lantarón (provincia de Álava), se beneficia, entre otras ayudas, de la exención fiscal del Impuesto sobre Sociedades durante 10 años. Mediante una certificación con fecha de 1 de marzo de 2000, las autoridades provinciales de Álava confirmaron que la citada empresa es beneficiaria de la exención fiscal prevista por el artículo 14 de la Norma Foral 18/1993, de 5 de julio. Además, certificaron que la empresa (...) al no tener beneficios, no ha podido disfrutar de la mencionada exención hasta el 1 de marzo de 2000.

Por otra parte, la Comisión pudo comprobar la existencia de medidas similares en la provincia de Gipuzkoa y en la provincia de Bizkaia, provincias que gozan de la misma autonomía fiscal que la provincia de Álava.

En los términos del punto 37 de su Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas y tomando como base las orientaciones definidas en la misma, la Comisión procede a examinar las ayudas fiscales que se hayan concedido ilegalmente en los Estados miembros. Entre los regímenes de ayudas fiscales no notificadas a la Comisión con arreglo a las disposiciones del apartado 3 del artículo 88 del Tratado CE, se encuentran los tres regímenes de ayudas fiscales mencionados.

La Comisión constata que estos tres regímenes de ayudas fiscales fueron creados por el artículo 14 de cada una de las normas forales siguientes: la Norma Foral 18/1993, de 5 de julio de Álava, la Norma Foral 11/1993, de 26 de junio de Gipuzkoa y la Norma Foral 5/1993, de 24 de junio de Bizkaia. El texto de los citados artículos 14 es el siguiente:

"1. Estarán exentas de Impuesto sobre Sociedades durante un período de 10 ejercicios fiscales computados desde el ejercicio en que se constituyan, éste inclusive, las

sociedades que se creen entre la entrada en vigor de esta Norma Foral y el 31 de diciembre de 1994, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado siguiente.

2. Serán requisitos para poder gozar de la exención prevista en este artículo:

a) Que se constituyan con un capital mínimo de 20 millones de pesetas, totalmente desembolsado.

[...]

f) Que realicen inversiones entre la fecha de la constitución de la sociedad y el 31 de diciembre de 1995 por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

g) Que impliquen la creación de un mínimo de 10 puestos de trabajo dentro de los 6 meses siguientes a su constitución y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla durante el periodo de la exención.

[...]

i) Que dispongan de un Plan de Actuación Empresarial que abarque un período mínimo de 5 años [...].

3. [...]

4. [...]

5. [...]

6. Lo dispuesto en este artículo es incompatible con cualquier otro beneficio tributario.

7. El régimen de exención transitorio será solicitado al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral [...] el cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional, que deberá ser adoptada por Acuerdo del Consejo de Diputados [...]."

DESCRIPCIÓN DETALLADA DE LAS AYUDAS FISCALES EN CUESTIÓN

La Comisión constata que el objetivo de la ayuda en cuestión sería impulsar la actividad económica mediante incentivos fiscales coyunturales a la creación de nuevas empresas. Efectivamente, la ayuda está dirigida a la categoría específica de algunas empresas de nueva creación, reservándoles una exención del Impuesto sobre Sociedades durante un período de diez años.

La Comisión observa que el objeto de las ayudas fiscales en cuestión lo constituye la base imponible positiva del Impuesto sobre Sociedades, derivada del ejercicio de las actividades económicas de algunas empresas, antes de la compensación de las bases imponibles negativas de los ejercicios anteriores. En este caso, los beneficiarios serán las sociedades que, por una parte, iniciaron su actividad comercial después de la fecha de entrada en vigor de las normas forales mencionadas y, por otra, han invertido en activos fijos materiales un importe mínimo de 80 millones de pesetas (480.810 €) y generado al menos 10 puestos de trabajo. Además, la Comisión pone de relieve que las empresas beneficiarias deberán: tener un Plan de Actuación Empresarial que abarque un

período mínimo de cinco años y emprender su actividad con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas (120.202 €). En cuanto al plazo de que disponen para beneficiarse de la exención, corresponde al periodo de diez años computados a partir del ejercicio en que se constituya la empresa.

La Comisión constata que la ayuda fiscal en cuestión no está destinada a empresas que realicen determinadas actividades o que pertenezcan a determinados sectores ya que puede acogerse a la ayuda cualquier actividad o sector. Aparte de a las empresas de nueva creación, tampoco está destinada a determinadas categorías de empresas, por ejemplo las PYME, ya que puede acogerse a ella cualquier empresa, siempre que satisfaga las condiciones mencionadas anteriormente.

La Comisión pone de relieve el carácter transitorio de las ayudas fiscales en cuestión ya que sólo podrán concederse a las nuevas empresas creadas durante un período limitado de tiempo que termina a finales de 1994. En cuanto a su acumulación con otras ayudas, se dice de manera explícita que las ayudas fiscales en cuestión son incompatibles con cualquier otro beneficio tributario motivado por la inversión mínima o la creación mínima de puestos de trabajo. Por lo demás, se desconoce el presupuesto de pérdidas por ingresos fiscales ya que debería fijarse actualmente en las leyes presupuestarias.

VALORACIÓN DE LAS AYUDAS EN CUESTIÓN

1. El carácter de ayuda estatal según el artículo 87.1 CE

La Comisión recuerda que, para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de las medidas en cuestión es indiferente puesto que el artículo 87 se aplica a las medidas de ayuda "bajo cualquier forma". No obstante, la Comisión pone de relieve que para calificarse de ayuda, las medidas en cuestión deben satisfacer acumulativamente los cuatro criterios que define el artículo 87 y que se exponen a continuación.

En primer lugar, la Comisión señala que la exención del Impuesto sobre Sociedades procura a sus beneficiarios una ventaja que reduce las cargas que gravan normalmente su presupuesto, por medio de una exención de la cuota tributaria.

En segundo lugar, la Comisión estima que la citada exención del Impuesto sobre Sociedades implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, al consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales.

En tercer lugar, la Comisión considera que la citada exención de! Impuesto sobre Sociedades afecta a la competencia y a los intercambios comerciales entre Estados miembros. En efecto, dado que los beneficiarios ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias con relación a otras empresas competidoras en el comercio intracomunitario, por lo que influye en el mismo. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, están en condiciones de competir con las empresas excluidas del beneficio de dichas ayudas fiscales.

Por lo demás, la Comisión opina que la exención del Impuesto sobre Sociedades en cuestión es específica o selectiva en el sentido de que favorece a algunas empresas. En efecto, las condiciones para la concesión de las ayudas excluyen concretamente del

beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor de las citadas normas forales o después del 31 de diciembre de 1994, cuyas inversiones sean inferiores al umbral de 80 millones de pesetas (480.810 €), que no sean sociedades con un capital desembolsado que supere los 20 millones de pesetas (120.202 €) Y que creen menos de 10 puestos de trabajo. A este respecto, la Comisión recuerda que, según el 4º Informe sobre las empresas en Europa, en 1987, el número de empresas en la UE con menos de 10 trabajadores asalariados o sin trabajadores asalariados era de 14.629 millones, es decir, el 87,72% del total. En el caso de España, este porcentaje era aún más elevado, aproximadamente del 95,11%. Es muy probable que estos porcentajes sean aún más elevados en el caso de nuevas empresas ya que habitualmente una empresa comienza con unos efectivos que van aumentando a medida que la empresa se consolida y alcanza su velocidad de crucero. Por consiguiente, parece que una de las condiciones establecidas para beneficiarse de las ayudas comporta, por sí sola, la exclusión de la mayor de las empresas del beneficio de las mismas.

Hay que precisar que la presente identificación de los elementos mencionados de una especificidad material no excluye la existencia de otras características susceptibles de hacer específicas las medidas fiscales en cuestión, por ejemplo, su especificidad regional.

Además, la Comisión considera que esta ayuda fiscal no está justificada por la naturaleza o la economía del sistema. En efecto, según las normas forales en cuestión, si objetivo manifestado es impulsar la economía de estas provincias, que atravesaban en aquel momento una grave crisis económica. El objetivo no es consecuencia, por tanto, de exigencias fiscales primarias sino de la política económica externa a los regímenes fiscales en cuestión. Este carácter externo a dichos regímenes fiscales queda reforzado por el carácter transitorio de las medidas fiscales.

En conclusión, la Comisión considera, a título de evaluación preliminar de conformidad con el artículo 6 del Reglamento (CE) núm. 656/19994, que la exención del Impuesto sobre Sociedades mencionada tiene carácter de ayuda estatal según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 y en el apartado 1 del artículo 61 del acuerdo EEE ya que se trata de una ayuda concedida por el Estado, con recursos estatales, que favorece a algunas empresas, falsea la competencia y afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

2. Incumplimiento de la obligación de notificación del apartado 3 del artículo 88 del Tratado CE

Habida cuenta de que las tres normas forales mencionadas no disponen la concesión de la exención del Impuesto sobre Sociedades en cuestión respetando las condiciones para las ayudas de *minimis*, la Comisión estima que estas ayudas no pueden considerarse como ayudas sujetas a la norma de *minimis*.

La Comisión indica que las ayudas estatales que no se rigen por la norma de *minimis* están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 CE y en el apartado 3 del artículo 62 del acuerdo EEE. Sin embargo, las autoridades españolas no han respetado esta obligación, razón por la que la Comisión opina que, en esta fase, estas ayuda pueden considerarse ilegales. La Comisión lamenta a este respecto el incumplimiento de las autoridades españolas de su obligación de notificación previa de las ayudas en cuestión.

3. Evaluación de la compatibilidad de la exención del Impuesto sobre Sociedades.

Aunque la Comisión constata que las ayudas fiscales mencionadas son concedidas con la condición de la realización de una inversión mínima o de la creación de un número mínimo de empleos, los regímenes fiscales en cuestión no garantizan el cumplimiento de las reglas comunitarias en materia de ayudas de Estado con finalidad regional. En particular, no satisfacen los criterios establecidos en la nota a pie de página núm. 46 del Anexo I de las Directrices de las ayudas con finalidad regional (98/C 74/56), donde se indica que "las ayudas fiscales pueden considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible. Además, cualquier ayuda fiscal puede entrar en esta categoría si su importe alcanza un límite expresado en porcentaje de la inversión. Cuando la concesión de una ayuda fiscal se escalona a lo largo de varios años, el saldo restante a finales de un año puede trasladarse al año siguiente y aumentarse de acuerdo con el tipo de referencia". No respetan tampoco los límites regionales establecidos en el mapa español de ayudas con finalidad regional en vigor en la época. Por tanto, en esta fase, no tienen carácter de ayudas a la inversión o de ayudas al empleo.

En cambio, la Comisión considera que, en esta fase, estas ayudas fiscales tienen carácter de ayudas de funcionamiento. En efecto, su objeto es liberar a una empresa de los costes que ella misma habría debido normalmente sufragar con motivo de su gestión corriente o de sus actividades normales. Gracias a esta disminución de los gastos corrientes, las empresas beneficiarias mejorarán su rentabilidad debido al aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). Procede, por tanto, examinar las ayudas fiscales en cuestión a la luz de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 eventualmente aplicables a las ayudas de funcionamiento en cuestión.

Las ayudas de funcionamiento en cuestión a la luz de las excepciones regionales previstas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87.

La Comisión recuerda que en los puntos 4.15 al 4.17 de las Directrices de las ayudas estatales con finalidad regional, se establece que las ayudas de funcionamiento, en principio, están prohibidas. No obstante, pueden concederse excepcionalmente, bien sea en las regiones acogidas a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE, siempre que cumplan ciertas condiciones, o bien en las regiones ultraperiféricas o las regiones de baja densidad de población cuando estén destinadas a compensar los costes adicionales de transporte. Ahora bien, ni las ayudas en cuestión ni las regiones se encuentran en ninguno de estos dos casos. Además, estas tres provincias no pueden acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE. En efecto, la Comisión recuerda que, según el mapa de las ayudas regionales, las tres provincias de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia son regiones en las que las ayudas de desarrollo regional no pueden considerarse compatibles con el mercado común con arreglo a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE ya que su nivel de vida no es anormalmente bajo si existe una grave situación de empleo. En cambio, la Comisión consideró que estas tres provincias eran regiones en las que las ayudas estatales podían considerarse, parcialmente hasta el 26 de septiembre de 1995 y en adelante enteramente, compatibles con el mercado común con arreglo a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado CE. En estas condiciones, la Comisión opina que la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión suscita dudas a la luz de las normas en materia de ayudas estatales con finalidad regional.

Las ayudas de funcionamiento en cuestión a la luz de las normas sectoriales

La exención del Impuesto sobre Sociedades en cuestión, que carece de limitaciones sectoriales, puede concederse a empresas supeditadas a las normas comunitarias

sectoriales, como las que se aplican a las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas del Anexo I del Tratado, a la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, el transporte, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria del automóvil. Sin embargo, las normas forales por las que se crea la exención fiscal en cuestión no prevén el respeto de dichas normas especiales comunitarias. La Comisión considera, pues, que las ayudas fiscales en forma de exención del Impuesto sobre Sociedades pueden no respetar dichas normas sectoriales. En esas condiciones, la Comisión tiene sus dudas sobre la compatibilidad de dichas ayudas cuando el beneficiario pertenezca a un sector sujeto a las normas especiales comunitarias.

Las ayudas de funcionamiento en cuestión a la luz de otras excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE

Por último, la Comisión duda de la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión con el mercado común con arreglo a las excepciones de los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado CE. En efecto, estas ayudas no pueden considerarse como ayudas de carácter social según lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, no están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional según lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 87 y no están sujetas a las disposiciones de la letra c) del apartado 2 del artículo 87 relativas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania. En cuanto a las excepciones del apartado 3 del artículo 87 distintas de las de las letras a) y c) ya citadas, la Comisión considera que no tienen por objeto promover la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87 relativas a las "ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades..." ya que no tienen especificidad alguna en cuanto a las actividades de las empresas beneficiarias. Por último, no están destinadas a promover la cultura ni la conservación del patrimonio según lo dispuesto en la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

CONCLUSIONES

Habida cuenta de las consideraciones expuestas, la Comisión ha decidido incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE respecto a los regímenes de ayudas fiscales en forma de exención del Impuesto sobre Sociedades de algunas empresas de nueva creación en cada una de las tres provincias de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia. La Comisión insta a las autoridades españolas, en el marco de dicho procedimiento, a que presenten sus observaciones y faciliten toda la información pertinente para la evaluación de los tres regímenes de ayudas fiscales mencionados en el plazo de un mes a partir de la fecha de recepción de la presente.

Hay que precisar que la presente decisión sólo se refiere a las medidas fiscales que en ella se examinan de manera explícita. No se pronuncia sobre las demás medidas contenidas en el régimen fiscal específico de cada una de las provincias en cuestión. La Comisión se reserva la posibilidad de examinar, ya sea a título general o en su aplicación a una empresa específica, aquellas medidas que puedan constituir ayudas.

Por la presente, la Comisión comunica a las autoridades españolas que informará a los interesados mediante la publicación de la presente carta en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. Asimismo, informará a los interesados en los países de la AELC signatarios del acuerdo EEE mediante la publicación de una comunicación en el suplemento EEE del Diario Oficial y al Órgano de Vigilancia de la AELC mediante

copia de la presente. Se invitará a todos los interesados mencionados a presentar sus observaciones en el plazo de un mes a partir de la fecha de publicación de la presente.

Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

LA COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, el párrafo primero del apartado 2 de su artículo 88,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y, en particular, el párrafo primero del apartado 2 de su artículo 63,

Después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, de conformidad con los citados artículos, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo que sigue:

I. Procedimiento.

(1) Gracias especialmente a las informaciones recabadas con ocasión de los procedimientos incoados a raíz de las denuncias interpuestas en relación con las ayudas estatales concedidas a la empresa (...) S.A., y a las empresas (...) S.A. y (...) S.A., la Comisión tuvo conocimiento de la existencia, en el Reino de España, en la provincia de Álava, de un régimen de ayudas fiscales a la inversión no notificadas en forma de ayudas fiscales consistentes en la reducción en la base imponible para algunas empresas de nueva creación. Además, recibió información informal según la cual existían medidas similares en la provincia de Bizkaia, ya que ésta goza también de la misma autonomía fiscal que la provincia de Álava.

(2) Mediante carta de 29 de septiembre de 1999, SG(99) D/7813, la Comisión informó al Reino de España de su decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado con respecto a esta ayuda.

(3) Mediante carta de su Representación Permanente de 2 de diciembre de 1999, registrada el 6 de diciembre de 1999, las autoridades españolas presentaron sus observaciones en el marco del procedimiento mencionado.

(4) La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento se publicó en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*. De esta forma, la Comisión invitó a los

interesados a presentar sus observaciones sobre la ayuda en cuestión en el plazo de un mes a partir de la fecha de publicación anterior.

(5) La Comisión recibió observaciones de los interesados siguientes: de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, el 17 de marzo de 2000; del Gobierno de la Rioja, el 24 de marzo de 2000; de la Cámara de Comercio, Industria y navegación de Bilbao - Bilboko Merkataritza Ganbera, el 27 de marzo de 2000; de la Confederación Empresarial Vasca- Euskal Entrepresarien Konfederakuntza (en lo sucesivo, "CONFEBASK"), el 27 de marzo de 2000; y, fuera de plazo, las observaciones complementarias por carta de 29 de diciembre de 2000, registrada el 3 de enero de 2001, del Colegio Vasco de Economistas- Ekonomilarien Euskal Elkargoa, el 27 de marzo de 2000; del Círculo de Empresarios Vascos, el 27 de marzo de 2000; y de la Asociación Profesional de Asesores Fiscales de la Comunidad del País Vasco, el 28 de marzo de 2000. Mediante carta D/52998 de 17 de mayo de 2000, la Comisión las remitió al Reino de España, dándole la posibilidad de presentar sus observaciones.

Sin embargo, no ha recibido comentario alguno.

(6) Mediante la Norma Foral 7/2000 de 19 de julio, se derogó el artículo 26 de la Norma Foral de Bizkaia 3/1996, de 26 de junio, que constituía el fundamento jurídico que había establecido las ayudas fiscales en cuestión.

II. Descripción detallada de la ayuda.

(7) Según la información de que dispone la Comisión, no ha sido cuestionada por las Autoridades españolas o por terceros interesados, las ayudas fiscales en cuestión se establecieron en virtud del artículo 26 de la citada Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto de Sociedades. El texto del citado artículo 26 es el siguiente:

«1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial a partir de la entrada en vigor de esta Norma Foral gozarán de una reducción de un 99, 75, 50 y 25 por 100, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, obtengan bases imponibles positivas.

(...)

2. Para el disfrute de la presente reducción, los sujetos pasivos deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Que inicien su actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas.

(...)

f) Que realicen inversiones en activos fijos materiales en los dos primeros años de actividad por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. A estos efectos también se entenderán como inversiones en activos fijos materiales los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se comprometan a ejercitar la opción de compra;

g) Que se genere un mínimo de 10 puestos de trabajo en los seis meses siguientes al inicio de su actividad empresarial y mantengan en ese número el promedio anual de

plantilla desde dicho momento y hasta el ejercicio en que venza el derecho a aplicarse la reducción en la base imponible.

(...)

i) Que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un período mínimo de cinco años.

3. (...)

4. El importe mínimo de las inversiones a que se refiere la letra f) y la creación mínima de empleo a que se refiere la letra g), ambas del apartado 2 anterior, serán incompatibles con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas inversiones o creación de empleo.

5. La reducción establecida en el presente artículo será solicitada a la Administración tributaria, la cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional, que deberá ser, adoptada por Acuerdo del Consejo de Gobierno de la Diputación Foral de Bizkaia.

(...)».

(8) La Comisión comprueba que, según el preámbulo de la citada Norma Foral, el objetivo de la ayuda en cuestión consistiría en fomentar la creación de nuevas empresas.

(9) La Comisión observa que el objeto de las ayudas fiscales en cuestión está constituido por la base imponible positiva del Impuesto sobre Sociedades, derivada del ejercicio de las actividades económicas de algunas sociedades, antes de la compensación de las bases imponibles negativas de los ejercicios anteriores.

En este caso, los beneficiarios serán las empresas que, por una parte, empezarán su actividad comercial después de la fecha de entrada en vigor de las citadas normas forales y que, por otra, hayan invertido en activos fijos materiales un importe mínimo de 80 millones de pesetas (480.810 euros) y hayan generado al menos 10 puestos de trabajo. Además, la Comisión pone de relieve que las empresas beneficiarias deben tener una estrategia empresarial que abarque un período mínimo de cinco años e iniciar su actividad con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas (120.202 euros).

(10) La Comisión pone de relieve que la ayuda consiste en una reducción del 99, 75, 50 y 25%, respectivamente, de la base imponible positiva, para los cuatro períodos consecutivos impositivos, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, obtengan bases imponibles positivas.

(11) La Comisión constata que la ayuda fiscal en cuestión no está destinada a empresas que realicen determinadas actividades o que pertenezcan a determinados sectores ya que puede acogerse a la ayuda cualquier actividad o sector. Tampoco está destinada a determinadas categorías de empresas, como por ejemplo las PYME, ya que puede acogerse a ella cualquier empresa, siempre que satisfaga las condiciones mencionadas anteriormente.

(12) La Comisión constata que estas reducciones de las bases imponibles son aplicables a partir del ejercicio fiscal que comienza el 1 de enero de 1996. En cuanto a la acumulación con otras ayudas, se especifica que las ayudas fiscales en cuestión no pueden acumularse con otras ventajas fiscales que puedan concederse por la inversión mínima, ni la creación mínima de empleos. No obstante, no se descarta la acumulación

de dicha ayuda fiscal con otras ayudas no fiscales, entre las que se incluyen las que adoptan la forma de subvenciones, préstamos bonificados, garantías, adquisiciones de participación, etc., en favor de las mismas inversiones.

Tampoco se excluye su posible acumulación con otras ayudas fiscales cuyo hecho generador, es decir, la circunstancia que da lugar a la concesión de cada una de las ventajas, sea diferente. Tal sería el caso, por ejemplo, de las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal.

(13) En su decisión de incoar el procedimiento citado, la Comisión recordó que, para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de las medidas en cuestión es indiferente, puesto que el artículo 87 del Tratado se aplica a las medidas de ayuda “bajo cualquier forma”. No obstante, la Comisión pone de relieve que, para que se consideren ayudas, las medidas en cuestión deben satisfacer acumulativamente los cuatro criterios que define el artículo 87 y que se exponen a continuación.

(14) En primer lugar, la Comisión señaló, en esta fase, que las reducciones del 99, 75, 50 y 25%, respectivamente, de las citadas bases imponibles ofrecen a sus beneficiarios una ventaja que reduce las cargas que, por lo general, gravan su presupuesto, por medio de una reducción parcial de la carga fiscal normal.

(15) En segundo lugar, la Comisión estimó provisionalmente que las reducciones anteriores conllevan una pérdida de ingresos fiscales y equivalen, por tanto, al consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales.

(16) En tercer lugar, la Comisión consideró provisionalmente que la reducción en las citadas bases imponibles afecta a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Habida cuenta de que los beneficiarios ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias con relación a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios, por lo que influye en los mismos. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, están en condiciones de competir con las empresas excluidas del beneficio de las ayudas.

(17) Además, la Comisión estimó, en esta fase, que esta reducción en la base imponible es específico, o selectiva en el sentido de que favorece a algunas empresas. En efecto, las condiciones impuestas para la concesión de las ayudas excluyen del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor, a mediados de 1996, de las citadas normas forales, a aquellas cuyas inversiones sean inferiores al mínimo de 80 millones de pesetas (480.810 euros), las que creen menos de 10 puestos de trabajo y a las que no sean sociedades con un capital desembolsado que supere los 20 millones de pesetas (120.202 euros).

Además, la Comisión consideró que esta ayuda fiscal no está justificada por la naturaleza o la economía del sistema.

(18) Por otra parte, la Comisión consideró provisionalmente que este carácter de ventaja selectiva se debe también a un poder discrecional de la Administración tributaria. En efecto, la concesión de la ayuda en cuestión no es automática, ya que la solicitud presentada por el beneficiario es examinada por la Diputación Foral de Bizkaia, que, una vez llevado a cabo el examen, podrá, en su caso, conceder la ayuda en cuestión.

(19) En conclusión, la Comisión consideró, en esta fase, que la reducción en la base imponible mencionada es una ayuda estatal según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado y en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, ya que cumple los requisitos acumulables de representar una ventaja, ser concedida por el Estado con recursos estatales, afectar a los intercambios entre los Estados miembros y falsear la competencia favoreciendo a algunas empresas.

(20) Habida cuenta de que las ayudas fiscales en cuestión no están supeditadas, entre otros requisitos, a la condición de no superar el importe de 100.000 euros en un período de tres años, la Comisión estimó provisionalmente que estas ayudas no pueden considerarse como ayudas sujetas a la norma *minimis*.

(21) En cuanto a las ayudas estatales que no se rigen por la norma de *minimis*, la Comisión indicó que están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado y en el apartado 3 del artículo 62 del Acuerdo EEE. Sin embargo, las autoridades españolas no han respetado esa obligación, razón por la que la Comisión consideró provisionalmente que estas ayudas pueden considerarse ilegales.

(22) La Comisión constató, en esta fase, que, a pesar de que la concesión de las ayudas en cuestión se supedita a la realización de una inversión mínima y a la creación de un número mínimo de puestos de trabajo, los regímenes fiscales en cuestión no garantizan el cumplimiento de las directrices comunitarias en materia de ayudas estatales con finalidad regional. Esta es la razón de que la Comisión considerase provisionalmente que no revestían carácter de ayudas a la inversión o al empleo.

(23) Por el contrario, la Comisión consideró provisionalmente que estas ayudas fiscales tenían carácter de ayudas de funcionamiento, ya que con ellas se pretende liberar a una empresa de los costes que, en condiciones normales, habría debido asumir en el marco de su gestión corriente o de sus actividades normales.

(24) La Comisión recordó que, en principio, están prohibidas las ayudas de funcionamiento de finalidad regional. No obstante, se pueden conceder con carácter excepcional en las regiones que gozan de excepciones regionales, siempre que cumplan determinadas condiciones. Sin embargo, las ayudas en cuestión no están supeditadas a estas condiciones. Por consiguiente, la Comisión consideró provisionalmente que la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión suscita dudas a la luz de las normas en materia de ayudas estatales de finalidad regional.

(25) La reducción en la base imponible en cuestión, que no está limitada sectorialmente, puede concederse a empresas sujetas a normas comunitarias sectoriales. En esas condiciones, la Comisión manifestó provisionalmente que albergaba dudas sobre la compatibilidad de dichas ayudas cuando el beneficiario pertenezca a un sector sujeto a las normas especiales comunitarias.

(26) Por último, la Comisión dudaba, en esta fase, de la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión con el mercado común con arreglo a las excepciones de los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado. No se puede considerar que estas ayudas sean de carácter social según lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, no están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional según lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 de artículo 87 ni están sujetas a las disposiciones de la letra c) del apartado 2 del artículo 87 relativas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania. En cuanto a las excepciones del apartado 3 del artículo 87 distintas de las de las letras a) y c) ya

citadas, la Comisión consideró provisionalmente que no tenían por objeto promover la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. En cuanto a las excepciones del apartado 3 del artículo 87 distintas de las de las letras a) y c) ya citadas, la Comisión consideró que no tenían por objeto promover la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Estas ayudas no entran en el ámbito de aplicación de las disposiciones de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 relativas a las “ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades...” ya que no tienen especificidad alguna en relación con las actividades de las empresas beneficiarias. Por último, no están destinadas a promover la cultura o la conservación del patrimonio tal como contempla la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

(27) Además de la invitación a presentar sus observaciones, en el marco del procedimiento del apartado 2 del artículo 88 del Tratado, la Comisión invitó también a las autoridades españolas a que le facilitaran toda la información pertinente para la evaluación de las ayudas fiscales en forma de reducción en la base imponible de algunas empresas de nueva creación en el Territorio Histórico de Bizkaia. En este caso concreto, la información pertinente solicitada es la siguiente: copias de todas las decisiones de concesión de la reducción de la base imponible, datos sobre las inversiones realizadas por cada beneficiario, puestos de trabajo creados, capital social, importe de la reducción en la base imponible de la que se ha beneficiado cada empresa y saldo de lo que queda por pagar.

III. Observaciones de las autoridades españolas.

(28) Mediante carta de 2 de diciembre de 1999 de su Representación Permanente, las autoridades españolas presentaron sus observaciones. Esencialmente, las autoridades españolas consideran que la reducción en la base imponible en cuestión no constituye una ayuda estatal con arreglo al artículo 87 del Tratado. Consideran, por el contrario, que la ayuda fiscal en cuestión es una medida general, a la que no se aplican las normas en materia de ayudas estatales. Además, señalan que la medida en cuestión, cuyo objetivo consiste en el fomento de la inversión, se inscribe en el marco de una política económica muy utilizada, por otra parte, por los Gobiernos.

(29) Además, señalan la ausencia de especificidad o carácter selectivo de la medida. En su opinión, la apertura de la medida a todos los sectores y a todos los contribuyentes que cumplen los criterios correspondientes elimina todo carácter específico. Este alcance general no se limita tampoco “de facto”. En cuanto a la especificidad material, no existe, en cuanto que los requisitos de invertir 80 millones de pesetas y de crear 10 puestos de trabajo no son condiciones discriminatorias sino objetivas, que se derivan de la necesidad de garantizar la eficacia de la medida para lograr el objetivo fijado.

(30) Por otra parte, las autoridades españolas cuestionan el carácter discrecional de las medidas en cuestión ya que se conceden automáticamente una vez que se cumplen las condiciones objetivas citadas. La Diputación provincial de Bizkaia se limita pues a comprobar que se reúnen todas las condiciones, sin poder modular la ayuda ni imponer condiciones a su concesión. El procedimiento establecido en el citado artículo 26.5 para la concesión de las ayudas fiscales tampoco es discrecional. Según este artículo “*la Administración tributaria (...) comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional, que deberá ser adoptada por Acuerdo del Consejo de Gobierno de la Diputación Foral de Bizkaia*”. Ahora bien, este procedimiento debe

interpretarse en el sentido de que la concesión se realizará después de haber comprobado que se cumplen todas las condiciones objetivas. Esta es la razón por la que la expresión “en su caso” no tiene carácter discrecional.

(31) Además, las autoridades españolas alegan que la reducción en la base imponible de Bizkaia se inspiró en medidas existentes en otros Estados miembros, como Irlanda, o en las medidas de la Administración central española de 1993. Sin embargo, la Comisión no consideró todas estas medidas como ayudas estatales según el artículo 87 del Tratado. Habida cuenta de la semejanza entre las características de las medidas mencionadas de Bizkaia y las de la Administración central, se deduce que, si no existe carácter específico en una medida, no debería existir en la otra. Por otra parte, las autoridades españolas indican que tanto las medidas de Bizkaia como las de la Administración central española sólo abarcan, respectivamente, una parte del Estado miembro.

Por lo tanto, si la Comisión no apreció la existencia de una especificidad en la medida fiscal establecida por la Administración central española, tampoco debería apreciarla en las medidas en cuestión de Bizkaia.

(32) Además, las autoridades españolas alegan que, aunque la Comisión consideraba que la medida era específica, estaba justificada por la naturaleza y la economía del sistema según lo dispuesto en la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre estatales ayudas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas 98/C 384/03. La medida en cuestión se justifica por la naturaleza y la economía del sistema fiscal porque las condiciones necesarias para su concesión tienen un carácter objetivo y horizontal.

(33) Las autoridades españolas tampoco están de acuerdo en que, como afirma la Comisión, las normas fiscales no cumplan las condiciones de las normas sectoriales. En su opinión, la Comisión debería definir cuáles son las condiciones concretas que infringen las normas fiscales en cuestión. Por lo que se refiere a la aplicación de las normas sobre las ayudas de finalidad regional, las autoridades españolas consideran que es inadecuada ya que, en este caso concreto, no se trata de ayudas estatales.

(34) Las autoridades españolas cuestionan también el hecho de que la Comisión dé por supuesto que el comercio se verá afectado como consecuencia de que las empresas beneficiarias realizan actividades económicas susceptibles de intercambios entre los Estados miembros. En su opinión, este hecho no puede demostrarse de forma general, como hace la Comisión, sino en cada caso concreto, ya que existe la posibilidad de que en algunos casos los intercambios no se vean afectados. En otros, podría tratarse de las empresas que operan en sectores aún no liberalizados o que operan exclusivamente en mercados locales. En todos estos casos, faltaría una de las condiciones necesarias para que una ayuda pública pueda calificarse de ayuda estatal.

(35) Por lo que se refiere al carácter de ayudas de funcionamiento que, en opinión de la Comisión, revisten las medidas fiscales en cuestión, las autoridades españolas ponen de relieve que, a pesar de que la ventaja fiscal se derive de la base imponible y no de la inversión, sigue manteniendo un carácter de fomento de la inversión, por lo que no se le puede considerar como ayuda de funcionamiento.

(36) Habida cuenta de los razonamientos anteriores, las autoridades españolas consideran que la Comisión debe dar por finalizado el procedimiento incoado mediante una decisión, por estimar que las medidas fiscales en cuestión no cumplen los criterios para ser consideradas ayudas estatales.

(37) Por lo demás, las autoridades españolas subrayan que, según las normas fiscales españolas, la Administración tributaria no puede difundir los datos de los contribuyentes salvo en algunos casos excepcionales.

Entre estos casos excepcionales no figura la transmisión de información a la Comisión. En estas condiciones, las autoridades españolas no facilitan ninguna de las informaciones solicitadas en la decisión de incoación del procedimiento.

IV. Otros comentarios recibidos por la Comisión.

Comentarios de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

(38) La Comisión subraya que los comentarios que figuran a continuación no prejuzgan la cuestión de determinar si las partes que los remitieron pueden ser consideradas partes interesadas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado.

(39) La Comunidad Autónoma de Castilla y León recuerda con carácter preliminar que las medidas fiscales en cuestión forman parte del conjunto de las medidas fiscales adoptadas por la Diputación provincial en cuestión que se cuestionaron tanto en el propio Estado miembro como a escala comunitaria. A proposición de este caso, señala que, mediante Sentencia del Tribunal Superior del País Vasco, se derogó el artículo 26, que establece la medida fiscal objeto de la incoación del procedimiento.

(40) La Comunidad Autónoma de Castilla y León indica también que las medidas fiscales en cuestión constituyen ayudas estatales, ya que satisfacen acumulativamente los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado. En apoyo de esa afirmación esgrime esencialmente los mismos argumentos que se recogen en la decisión de incoación del procedimiento. Precisa, además, que el carácter selectivo de la medida se derivaría también del poder discrecional de que dispone la Administración. Por otra parte, indica también que las medidas fiscales en cuestión no se justifican por la naturaleza o la economía del sistema fiscal en cuanto que su objetivo es fomentar la creación de nuevas empresas.

(41) En otro orden de cosas, la Comunidad Autónoma de Castilla y León considera que las ayudas fiscales en cuestión no pueden considerarse compatibles con arreglo a las excepciones de dicho artículo 87 del Tratado.

A este respecto, indica que estas medidas fiscales tienen carácter de ayudas de funcionamiento por poseer un carácter permanente no vinculado a la ejecución de un proyecto específico. Sin embargo, las ayudas de funcionamiento sólo pueden ser compatibles, en determinadas condiciones, en las regiones beneficiarias de ayuda con arreglo a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. Como el País Vasco es una región beneficiaria con arreglo a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, las ayudas de funcionamiento en cuestión no pueden considerarse compatibles. Además, estas ayudas no cumplieron la obligación de notificación establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

(42) Por lo tanto, la Comunidad Autónoma de Castilla y León estima que se ha de considerar que las medidas fiscales en cuestión son ayudas estatales, ilegales, ya que no se cumplió el procedimiento de notificación del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, e incompatibles con el mercado común.

Comentarios del Gobierno de la Rioja.

(43) El Gobierno de la Rioja indica que las medidas fiscales en cuestión constituyen ayudas estatales ya que cumplen acumulativamente los cuatro criterios establecidos en

el artículo 87 del Tratado. En apoyo de esta afirmación, esgrime en particular que la reducción en la base imponible tiene por objeto y efecto liberar al beneficiario de una parte de la carga fiscal que, de no ser por ella, habría grabado sus beneficios. Por ello, implica una ventaja financiera para las empresas beneficiarias que, a falta de contrapartidas en favor de la administración, representa una pérdida de ingresos fiscales. Ello implica que se vea favorecida la actividad económica de los beneficiarios ya que disponen de una ventaja competitiva con relación a todas las demás empresas. Además de la especificidad material como consecuencia del capital social mínimo de 20 millones de pesetas, de la inversión mínima de 80 millones de pesetas y de la creación mínima de 10 puestos de trabajo, el Gobierno de la Rioja indica que el carácter discrecional de la reducción en la base imponible se deriva, por una parte, de la posibilidad de que dispone la administración para determinar las inversiones que pueden optar a la ayuda, los plazos y los límites máximos y, por otra parte, de que la concesión de la reducción en la base imponible no tiene carácter automático.

(44) Por otra parte, el Gobierno de la Rioja considera que la medida fiscal en cuestión no se puede justificar por la existencia de cinco sistemas fiscales en España. A este respecto, recuerda que el abogado general Saggio, consideró que el carácter de autoridades titulares de competencias en materia fiscal en un territorio no justifica que se discrimine en favor de las empresas establecidas en este territorio. Además, estas medidas no se justifican por la naturaleza o la economía del régimen fiscal de Bizkaia, ya que pretenden mejorar la competitividad de las empresas beneficiarias. Por otra parte, el Gobierno de la Rioja recuerda que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco consideró desproporcionadas las medidas fiscales en cuestión e inadecuadas para lograr el objetivo de promover la actividad económica por ser susceptibles de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes estableciendo condiciones de ventajas competitivas inaceptables.

(45) En resumen, el Gobierno de la Rioja considera que las ayudas fiscales en cuestión no pueden considerarse compatibles con arreglo a las excepciones del artículo 87. Además, las autoridades españolas no respetaron la obligación de notificación de las ayudas en cuestión establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

(46) Por lo tanto, el Gobierno de la Rioja opina que las medidas fiscales en cuestión deben considerarse ayudas estatales ilegales, ya que no se respetó el procedimiento de notificación del apartado 3 del artículo 88, e incompatibles con el mercado común.

Comentarios de la Confederación Empresarial Vasca- Euskal Entrepresarien Konfederakuntza (en lo sucesivo “CONFEBASK”).

(47) Con carácter preliminar, CONFEBASK subraya las raíces históricas subyacentes a la autonomía fiscal de que dispone el Territorio Histórico de Bizkaia. En cuanto al fondo, CONFEBASK indica esencialmente lo que sigue:

a) La supuesta reducción de la deuda fiscal: la Comisión se equivoca cuando considera que existe una deuda fiscal cuya redacción implica una pérdida de ingresos fiscales. Si tal razonamiento fuera correcto, toda deducción aplicable al impuesto implicaría siempre una pérdida de ingresos fiscales con relación al importe que habría debido pagarse en condiciones normales. CONFEBASK solicita, por tanto, que la Comisión reconsidere su postura ya que, en caso contrario, podría tratarse de una armonización irregular de los impuestos mediante el establecimiento de un importe normal con relación al cual habría que determinar las posibles pérdidas de ingresos fiscales.

b) La incidencia en los intercambios: según la Comisión, en la medida en que los beneficiarios intervienen en los intercambios, las medidas fiscales en cuestión entrañan su falseamiento. Ahora bien, las divergencias entre los sistemas fiscales siempre afectan a los intercambios. Para constatar esta incidencia, la Comisión debería analizar, por tanto, el conjunto del sistema fiscal y no las disposiciones concretas. A este respecto, CONFEBASK pone de relieve que, según un estudio, la presión fiscal en el País Vasco es superior a la del resto de España. La Comisión debería explicar por qué estas medidas concretas, y no otras divergencias fiscales, inciden negativamente en los intercambios. En cualquier caso, aun en el supuesto de que los intercambios se vieran afectados, la vía para evitarlo sería la de la armonización y no la de las ayudas estatales.

c) El carácter selectivo de las ayudas: en opinión de CONFEBASK, el carácter selectivo de las medidas fiscales debe evaluarse como norma de habilitación que confiere a la autoridad fiscal la facultad de conceder posteriormente un beneficio concreto o como norma que concede directamente el beneficio fiscal sin necesidad de que se concrete posteriormente. Ahora bien, la Comisión utiliza un argumento que se inscribe en el primer contexto y otro que se inscribe en el segundo. Habida cuenta del carácter alternativo de estos contextos, la Comisión debería explicar en qué contexto se sitúan las medidas fiscales en cuestión ya que, en caso contrario, sería contradictorio pretender utilizar los dos.

—Por lo que se refiere a la consideración de las medidas fiscales en cuestión como normas de habilitación, CONFEBASK muestra su desacuerdo con este enfoque puesto que la administración no dispone de poder discrecional, al ser la concesión automática. La administración se limita a verificar que el solicitante cumple las condiciones para acogerse a las ayudas. Además, si se consideran las medidas fiscales en cuestión como normas de habilitación que permiten conceder posteriormente ayudas, se deduce que se ha vaciado de contenido el procedimiento actual, en la medida en que se cuestionan normas y no casos de aplicación concretos. Por otra parte, según el primer apartado de la carta de la Comisión a los Estados miembros, una disposición general que reconoce beneficios sólo se considera ayuda si se trata de un marco “legislativo que permite su concesión sin más trámites”. En cambio, la norma de habilitación, al ser abstracta, no puede considerarse ayuda estatal y, en consecuencia, ser objeto de una evaluación de las consecuencias sobre la competencia y los intercambios entre los Estados miembros.

—Por lo que se refiere a la consideración de las medidas fiscales en cuestión como normas de concesión directa de las ayudas, CONFEBASK recuerda que, según los apartados 19, 20 y 17 de la citada Comunicación 98/C 384/03, una medida fiscal puede ser específica y, por lo tanto, ayuda estatal, cuando va dirigida exclusivamente a empresas públicas, a algunas formas de empresas, y a empresas de una determinada región. Ahora bien, las medidas fiscales en cuestión no poseen ninguna de estas especificidades; ni siquiera la especificidad espacial, ya que se aplican al conjunto del territorio que es competencia de las autoridades regionales que las crearon. En cuanto a la especificidad debida a los límites máximos de: 20 millones de pesetas de capital, 80 millones de pesetas de inversión, 10 puestos de trabajo creados, CONFEBASK considera que la utilización de los límites máximos objetivos es una práctica habitual en las normas fiscales nacionales y comunitarias.

Además, pone de relieve, sobre la base de varias sentencias del Tribunal de Justicia y las decisiones de la Comisión reconoce, por una parte en el apartado 14 de la citada Comunicación, que el efecto de favorecer a algunos sectores no implica automáticamente una especificidad.

—Por otra parte, CONFEBASK afirma que la reducción en la base imponible de Bizkaia no es más que la adaptación de una medida de 1993 (mencionada anteriormente entre los comentarios de las autoridades españolas) de la Administración central española. Alega incluso que las normas son idénticas, con excepción de los límites máximos cuantitativos. En estas condiciones, se anula el impacto sobre la competencia de la reducción en la base imponible de Bizkaia, dado que los territorios limítrofes de las provincias vascas ofrecen ventajas fiscales para las nuevas empresas. Además, de haber incidencia en la competencia, ésta debería derivar de las citadas medidas de la Administración central española en cuanto que pueden tener un mayor número de beneficiarios. Por otra parte, CONFEBASK pone de relieve la existencia de medidas similares en otros Estados miembros sin que la Comisión haya iniciado ningún procedimiento en su contra, ni tampoco el grupo Primarolo la haya incluido entre las medidas perjudiciales. A este respecto, indica que desde 1994 existen en Francia exenciones y reducciones del impuesto de sociedades durante 5 años (10 años en algunas regiones y un régimen aún más favorable en Córcega) para las empresas de nueva creación. En el caso de Luxemburgo, existe una reducción del 25% del impuesto de sociedades durante 8 años. En el sur de Italia, hay vacaciones fiscales en relación con los impuestos IRPEG e ILOR durante 10 años. Por último, en Portugal existe una reducción del 25% del impuesto de sociedades durante un período de 7 a 10 años. Por consiguiente, todo indica que la reducción en la base imponible de Bizkaia no es un sistema excepcional del que se derive especificidad alguna. Al contrario, se trata de un sistema ampliamente utilizado en los Estados miembros.

d) La importancia de la seguridad jurídica; CONFEBASK alega que el hecho de que la Comisión califique de ayuda ilegal la reducción fiscal en cuestión pone en tela de juicio los principios de confianza legítima, de prohibición de las decisiones arbitrarias de las instituciones, de seguridad jurídica y de proporcionalidad, ya que la Comisión ya consideró el régimen fiscal vasco conforme a derecho en su decisión de 1993. A lo sumo, la Comisión podría modificar su posición para los casos futuros, pero no para los pasados.

e) La incompatibilidad con el mercado común: si se consideran las medidas fiscales en cuestión como normas de habilitación, CONFEBASK estima que no se puede apreciar la compatibilidad mientras no haya concesión de la ayuda mediante una decisión administrativa. Por tanto, el procedimiento no es válido, incapaz por su naturaleza de conseguir resultados sobre la compatibilidad de las ayudas. Además, si se consideran las medidas fiscales en cuestión como normas de concesión directa de las ayudas, CONFEBASK opina que la práctica de la Comisión y el Tribunal exigen que las medidas tengan una especificidad sectorial para evaluar la compatibilidad de la ayuda. Además, sería necesario determinar, por una parte, la presión fiscal global que soportan las empresas y, por otra, la presión fiscal de referencia. Por último, este planteamiento llevaría a la conclusión absurda de que toda presión fiscal inferior a la presión más elevada de entre todos los Estados miembros constituiría ayuda estatal. Por otra parte, CONFEBASK rechaza también el argumento de la Comisión según el cual las medidas fiscales en cuestión son incompatibles por no constar de disposiciones específicas para las ayudas sectoriales, regionales, de grandes inversiones, etc., dado que las normas fiscales no pueden y no deben incluir este tipo de precisiones. Según el Tribunal de Justicia, la Comisión debe concretar en sus decisiones los efectos negativos sobre la competencia, determinando el verdadero impacto de las medidas que se analizan. La incompatibilidad no puede determinarse, por tanto, en situaciones abstractas propias de un sistema fiscal, ya que en este caso todas las diferencias entre los sistemas fiscales

pasarían a ser necesariamente ayudas. Ello lleva CONFEBASK a reiterar la ausencia de deuda fiscal normal reducida como consecuencia de las medidas fiscales en cuestión.

f) Por lo tanto, CONFEBASK solicita que la Comisión adopte una decisión definitiva de cierre del procedimiento, por la que las medidas fiscales cuestionadas se ajustan al Derecho comunitario.

(48) Las observaciones complementarias de CONFEBASK transmitidas por carta de 29 de diciembre de 2000, registrada el 3 de enero de 2001, no se tuvieron en cuenta por haber sido recibidas por la Comisión fuera de plazo. Además, la Comisión indica que CONFEBASK no presentó ninguna solicitud de prórroga del plazo asignado, en virtud del apartado 1 del artículo 6 del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999 por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE.

Observaciones del Colegio Vasco de Economistas- Ekonomilarien Euskal Elkargoa y de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao-Bilboko Merkataritza Ganbera (en lo sucesivo, "CVECCB").

(49) El CVE-CCB considera que el sistema fiscal de cada provincia vasca no cumple el criterio de especificidad del apartado 1 del artículo 87 CE por la única razón de que sólo se aplica sobre una parte del Estado miembro. En apoyo de esta consideración, alega que la práctica habitual de la Comisión de considerar que hay especificidad cuando la medida fiscal se aplica a una parte del Estado miembro, es apropiada se existe un único sistema fiscal, pero no es pertinente cuando hay varios sistemas fiscales en el mismo Estado miembro.

Además, es contraria a la coherencia del sistema fiscal español, que es por naturaleza múltiple. Cada sistema se aplica con carácter exclusivo en una parte del territorio. De esta forma, cada uno de ellos no es un sistema regional sino el único sistema aplicable en el territorio. Además, las pérdidas de ingresos fiscales que se derivan de algunas medidas no son objeto de una transferencia del Gobierno central. Al contrario, han de ser compensadas con un aumento de los ingresos procedentes de otros impuestos, o con una disminución del gasto público. Por otra parte, la especificidad del sistema fiscal español no debe implicar una penalización en la aplicación del Derecho comunitario. Por lo demás, las posibles distorsiones de competencia derivadas de la existencia de cinco sistemas fiscales deberían abordarse mediante normas comunitarias en materia de armonización fiscal.

(50) No obstante, el CVE-CCB no descarta que, en el ejercicio de su autonomía fiscal, las Diputaciones forales puedan adoptar medidas fiscales susceptibles de encuadrarse en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, considera que la reducción en la base imponible escapa a este artículo ya que sólo cumple el criterio de haber sido concedida mediante recursos públicos. En cambio, no falsea la competencia debido a que su pago implica la existencia de una base imponible positiva. Además, no puede determinarse su importe a priori ya que, en ausencia de beneficios, por ejemplo, no se abonaría la ayuda. Lo mismo sucede por lo que se refiere a la posibilidad de que se vean afectados los intercambios. Ésta ha de detectarse en cada caso concreto, ya que la amenaza no basta. Por lo demás, examina si la especificidad se deriva de los límites máximos necesarios para acceder al beneficio de la reducción fiscal en cuestión o del poder discrecional de la Diputación Foral para la concesión de la misma. A este respecto, el CVE-CCB considera que los límites máximos mencionados no implican una especificidad ya que son objetivos y no discriminatorios. En cuanto a la concesión de la reducción fiscal en

cuestión, no se trata del ejercicio de un poder discrecional sino de la verificación de que se cumplen todas las condiciones.

(51) El CVE-CCB concluye que la reducción en la base imponible, que es una medida general adoptada en el marco de las competencias en materia fiscal de los Territorios Históricos en cuestión, no se encuadra en el ámbito de aplicación del artículo 87 del Tratado CE.

Observaciones del Círculo de Empresarios Vascos y la Asociación Profesional de Asesores Fiscales de la Comunidad del País Vasco, (en lo sucesivo, “CEV-APCPV”).

(52) Como estas asociaciones presentaron separadamente comentarios similares o incluso idénticos, sólo se ofrece un único resumen.

(53) El CEV-APCPV rechaza la apreciación de la Comisión de una especificidad o de una selectividad en la reducción en la base imponible en cuestión como consecuencia de la exclusión de las empresas creadas antes de la entrada en vigor de la reducción fiscal en cuestión, de la exclusión de las empresas existentes, y de los límites máximos cuantitativos exigidos. En efecto, las normas fiscales se aplican siempre a partir de su entrada en vigor ya que la aplicación retroactiva tiene un carácter excepcional. Además, como el objetivo de la medida en cuestión es fomentar la inversión, es lógico que la reducción fiscal se limite a las nuevas empresas.

Por lo que se refiere a los límites máximos, todo indica que estos son objetivos y, por otra parte, muy utilizados en el ámbito fiscal. En cuanto al acuerdo de la Diputación Foral para la aplicación de la reducción en la base imponible, se trata de un acto de control previo con el fin de verificar que se cumplen todas las condiciones. Después, la concesión es automática.

(54) Por lo que se refiere al hecho de que resulten afectados los intercambios, el CEV-APCPV pone de relieve que ello ha de comprobarse caso por caso y no de forma general, como hace la Comisión. Así por ejemplo, puede haber beneficiarios que sólo produzcan para los mercados locales. En ese caso, las medidas fiscales en cuestión no alteran los intercambios comunitarios. Lo mismo sucede por lo que se refiere al impacto en la competencia. En otro orden de cosas, la reducción en la base imponible en favor de beneficiarios cuyas actividades se realizan en mercados aún no liberalizados no está en condiciones de falsear la competencia. Por lo demás, la pérdida de ingresos fiscales no puede apreciarse si se considera una única medida, en este caso la reducción en la base imponible, haciendo abstracción de la presión fiscal global. A este respecto, el CEVAPCPV indica que la presión fiscal global del País Vasco es superior a la existente en el resto de España.

(55) El CEV-APCPV estima que, aunque la Comisión, a pesar de las observaciones anteriores, siga considerando que existe una especificidad en la reducción en la base imponible, ésta estaría justificada por la naturaleza y la economía del sistema. En apoyo de esta opinión alega que la medida fiscal se aplica a todos los operadores, independientemente de su actividad. Además, es necesaria para el funcionamiento y la eficacia del sistema, ya que para medir la desigualdad de una medida es preciso encuadrarla en el mismo y determinar si éste conduce a una presión fiscal inferior. Además, la medida fiscal se ajusta al principio de igualdad, ya que las empresas de nueva creación no se encuentran en la misma situación que una empresa ya existente.

(56) Por otra parte, el CEV-APCPV pide a la Comisión que evalúe la medida en cuestión teniendo en cuenta la existente de medidas similares en otros Estados

miembros (por ejemplo, en Irlanda), la existencia de medidas similares del año 1993 de la Administración central española, la aplicación de la reducción en la base imponible en cuestión en todo el territorio español. A este respecto, el CEV-APCPV indica que la Comisión nunca ha considerado que estas medidas se encuadraran en el ámbito de aplicación del artículo 87 del Tratado. Por otra parte, cuestiona el carácter de ayudas de funcionamiento de las medidas fiscales en cuestión ya que las ayudas de funcionamiento no se aplican a las nuevas empresas sino al mantenimiento artificial de las empresas ya existentes. Además, el CEV-APCPV considera que, con la apertura del procedimiento contra la reducción en la base imponible, la Comisión apunta al objetivo, de la armonización fiscal. Ahora bien, para ello utiliza los artículos 87 y 88 CE. Esa es la razón por la que hay una desviación de poder.

(57) Habida cuenta de cuanto precede, el CEV-APCPV concluye que la reducción en la base imponible no se encuadra en el ámbito de aplicación del artículo 87 del Tratado.

V. Transmisión de las demás observaciones del resto de interesados a España.

(58) Mediante carta de 18 de mayo de 2000 a la Representación Permanente de España, la Comisión remitió, en virtud del apartado 2 del artículo 6 del mencionado Reglamento (CE) nº 659/1999, las demás observaciones de los terceros mencionados anteriormente, invitándola a presentar sus comentarios en el plazo de un mes a partir de la fecha de la carta. España no presentó observaciones a los demás comentarios anteriores.

VI. Evaluación de la ayuda.

VII. Carácter de ayuda estatal.

(59) La Comisión recuerda que, para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de las medidas en cuestión es indiferente puesto que el artículo 87 del Tratado se aplica a las medidas de ayuda “bajo cualquier forma”. No obstante, la Comisión pone de relieve que, para ser consideradas ayudas, las medidas en cuestión deben cumplir acumulativamente los cuatro criterios que define el artículo 87 del Tratado y que se exponen a continuación.

(60) En primer lugar, la medida debe brindar a sus beneficiarios una ventaja que reduzca las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga fiscal para la empresa y, en particular, mediante una reducción total o parcial del importe del impuesto. La reducción de la base imponible del 99, 75, 50 y 25% en cuestión cumple este criterio en la medida en que brinda a las empresas beneficiarias una reducción de su carga fiscal equivalente al resultado de aplicar el tipo de imposición a las reducciones mencionadas. En ausencia de esta reducción de la base imponible, la empresa beneficiaria debería abonar el impuesto a partir del 100% de la misma. Por tanto, la reducción en la base imponible implica una excepción del sistema fiscal común aplicable.

(61) En segundo lugar, la Comisión estima que la citada reducción en la base imponible implica una pérdida de ingresos y equivale, por tanto, al consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales. Este criterio se aplica igualmente a las ayudas concedidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros.

Por otra parte, la intervención del Estado puede efectuarse tanto mediante disposiciones fiscales de naturaleza legal, reglamentaria o administrativa, como mediante prácticas de la Administración tributaria. En el caso que nos ocupa, la intervención del Estado se efectúa por la Diputación Foral de Bizkaia mediante una disposición de naturaleza legislativa.

(62) Es erróneo el argumento anteriormente mencionado en algunos comentarios de los terceros interesados, según el cual la reducción en la base imponible del 99, 75, 50 y 25% implica una pérdida de ingresos fiscales con relación a un importe normal (fijado por la Comisión) del impuesto a abonar. Conviene subrayar que el nivel normal del impuesto se deriva del sistema fiscal en cuestión y no de una decisión de la Comisión. Además, conviene recordar que, según el párrafo primero y el 2º guión del apartado 9 de la citada Comunicación 98/C384/03, para que sea considerada como ayuda estatal: “En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa a diferentes maneras y, en particular, mediante (...) la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc...)”. Éste es el caso de la ventaja fiscal que ofrece la reducción parcial del 99, 75, 50 y 25% de la base imponible en cuestión. Por lo tanto, este comentario no tiene fundamento.

(63) La medida debe, en tercer lugar, afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros. A este respecto, conviene subrayar que, en un informe sobre la dependencia exterior de la economía vasca durante el período 1990-1995, las exportaciones al exterior aumentaron en términos no solamente absolutos sino sobre todo relativos, en detrimento de las exportaciones al resto de España. El mercado exterior sustituyó pues parcialmente al mercado del resto de España. Además, según otro informe estadístico sobre el comercio exterior del País Vasco, la “propensión a la exportación” (relación entre las exportaciones y el PIB - producto interior bruto) de la economía vasca, al situarse en el 28,9%, supera a la de Alemania y a la de los demás países europeos, cuya propensión a la exportación se sitúa en torno al 20%. Según este informe, la balanza comercial vasca fue claramente excedentaria durante el período 1993-1998. En particular, en 1998, por cada importe de importaciones de 100 pesetas, las exportaciones alcanzaron 144 pesetas. En resumen, la economía vasca es una economía muy abierta al exterior con una enorme propensión a la exportación de su producción. De estas características de la economía vasca se deduce que las empresas beneficiarias ejercen actividades económicas susceptibles de ser objeto de intercambios entre los Estados miembros. Por consiguiente, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias con relación a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios, con lo que los intercambios resultan afectados. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, están en condiciones de competir con las empresas excluidas del beneficio de dichas ayudas fiscales.

(64) Teniendo en cuenta que en este caso las normas fiscales objeto de análisis tienen un carácter general y abstracto, la Comisión indica que el análisis de dicha incidencia en los intercambios sólo puede hacerse a este nivel general y abstracto, sin que sea posible concretar en qué medida queda afectado un mercado, un sector o un producto concreto, como se pretende en los comentarios antes mencionados de los terceros interesados. Esta posición fue ratificada por una jurisprudencia reiterada del Tribunal.

(65) Por lo que se refiere al comentario según el cual la incidencia en los intercambios debería ser evaluada por la Comisión comparando el conjunto de los sistemas fiscales, ésta recuerda que las distorsiones de competencia abordadas en el presente procedimiento con arreglo a los artículos 87 y 88 del Tratado son las derivadas de una norma derogatoria que favorece a algunas empresas (en este caso, determinadas empresas de nueva creación) con relación a otras del Estado miembro y no las posibles distorsiones de competencia que se derivan de las divergencias entre los sistemas

fiscales de los Estados miembros, que en su caso, podrían encuadrarse en el ámbito de aplicación de los artículos 93 a 97.

(66) En cuanto al carácter específico que deben tener las ayudas estatales, la Comisión opina que la mencionada reducción en la base imponible es específica o selectiva en el sentido de que favorece a determinadas empresas. En efecto, las condiciones para la concesión de las ayudas excluyen especialmente del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor de las citadas normas forales, cuyas inversiones sean inferiores al umbral de 80 millones de pesetas (480.810 euros) que creen menos de 10 puestos de trabajo y que no sean sociedades con un capital desembolsado que supere los 20 millones de pesetas (120.202 euros). A este respecto, la Comisión recuerda que, según el quinto informe sobre la empresa en Europa, en 1995 en la Comunidad Europea el número de empresas con una plantilla de menos de 10 asalariados o sin asalariados ascendía a 16.767 millones, lo que representa el 92,89% del total. En el caso de España, este porcentaje era aún más elevado, lo que representa alrededor del 95,00. Es probable que estos porcentajes sean aún más elevados en el caso de las nuevas empresas, ya que una empresa suelen empezar con un personal que va aumentando a medida que se consolida y alcanza su velocidad de crucero. Tal es el caso de España, donde en 1995 este porcentaje fue aún más elevado, alrededor del 98,00. En consecuencia, lo más importante que se puede resaltar es que una de las condiciones establecidas para poder beneficiarse de las ayudas implica, por sí sola, la exclusión de la inmensa mayoría de las empresas. Por lo demás, el carácter objetivo del límite máximo citado no impide, como lo pretenden algunos comentarios de los terceros interesados, que sea selectivo, al excluir a las empresas que no cumplen las condiciones en cuestión.

(67) Por lo que se refiere al posible poder discrecional de la Administración tributaria, la Comisión constata que la concesión de la ayuda en cuestión no es automática, ya que previamente la Diputación Foral de Bizkaia examina la solicitud presentada por el beneficiario y, después de este examen, puede, en su caso, conceder la ayuda en cuestión. Según las autoridades españolas, se trataría solamente de comprobar que se cumplen todas las condiciones. Ahora bien, no explican por qué esta comprobación debe tener un carácter previo y no se realiza, como en la práctica habitual en materia de gestión de los ingresos fiscales, una comprobación “a posteriori”.

(68) En cuanto a la existencia de las medidas fiscales en forma de reducción en la base imponible en otros Estados miembros sin que la Comisión haya considerado que posean una especificidad material por ir destinadas a empresas de nueva creación, lo que, según determinados comentarios de los terceros interesados, estaría en el origen de una confianza legítima respecto de las ayudas fiscales en favor de las nuevas empresas, la Comisión señala que los regímenes mencionados en algunos comentarios de los terceros interesados presentan algunas diferencias con relación a la reducción en la base imponible en cuestión. Además, incluso en el supuesto de que algunos regímenes fueran similares y la Comisión no hubiera tomado medida alguna, no estaría justificado seguir este enfoque erróneo con relación al caso que nos ocupa. A este respecto, conviene recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal, “el posible incumplimiento por parte de un Estado miembro de una obligación que le incumbe en virtud del Tratado, en relación con la prohibición del artículo 92, no puede justificarse por el hecho de que otros Estados miembros incumplan igualmente esta obligación; que el efecto de varias distorsiones de la competencia sobre los intercambios entre los Estados miembros no puede neutralizarse recíprocamente sino que, al contrario, es de naturaleza acumulativa, lo cual aumenta sus consecuencias perjudiciales para el mercado común”.

(69) En cuanto a la cuestión planteada por algunos comentarios de terceros interesados sobre el carácter de norma de habilitación o norma de concesión directa de las ayudas, la Comisión indica que, en este caso, las normas que establecieron la reducción en la base imponible en cuestión tienen el carácter de régimen de ayudas. En apoyo de esta valoración, basta con recordar que, según el artículo 1, d) del citado Reglamento nº 659/1999, el régimen de ayudas se define como “el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales...”. Ahora bien, este carácter de régimen de ayudas no prejuzga, como lo pretenden algunos comentarios de los terceros interesados, la existencia o la inexistencia de poder discrecional en la ejecución del mismo. El poder discrecional en la concesión de las ayudas dependerá de las características concretas del régimen. Además, la Comisión destaca que, para demostrar la existencia de elementos de ayuda en una medida fiscal, basta, en ausencia de otros elementos de especificidad, que la Administración tributaria disponga de un determinado margen de apreciación.

(70) Por lo que se refiere a la justificación de la reducción en la base imponible por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, la Comisión pone de relieve que se trata de determinar si las medidas fiscales en cuestión responden a los objetivos inherentes al propio sistema fiscal o si, por el contrario, contemplan otros objetivos, que pueden ser legítimos pero ajenos al mencionado sistema fiscal. Corresponde, además, al Estado miembro de que se trate determinar a qué lógica interna del sistema fiscal obedecen las medidas fiscales en cuestión. En este caso, las autoridades españolas indican que la conformidad de las medidas en cuestión con la lógica interna del sistema fiscal se derivaría de su carácter objetivo y horizontal. Ahora bien, el carácter objetivo y horizontal de la medida no demuestra su conformidad con la lógica interna del sistema fiscal. Este carácter no basta para justificar que la medida en cuestión responde al objetivo principal inherente a todo sistema fiscal de recaudar fondos destinados a financiar los gastos del Estado ni tampoco a los principios de igualdad y progresividad inherentes al sistema fiscal español.

(71) Por otra parte, las autoridades españolas indican en sus observaciones que la reducción en la base imponible tiene por objetivo el fomento la inversión de la inversión, por lo que responde a los objetivos de política industrial perseguidos por el Gobierno vasco. Según el documento del Gobierno vasco *Política Industrial. Marco General de Actividades 1996-1999*. “[...] las políticas fiscales son indispensables para favorecer el desarrollo económico y, también, para favorecer los proyectos industriales que se comprometen en el desarrollo industrial del País [vasco]” [página 131] y, según afirma en el capítulo titulado “Instrumentos de política fiscal”, “[...] la autonomía fiscal de que disponemos [en el País Vasco] puede llevarnos también a buscar fórmulas imaginativas de “trajes fiscales a medida”, por ejemplo para proyectos prioritarios, o incluso incentivos fiscales para grandes empresas [página 133]”. Por lo tanto, la reducción en la base imponible en cuestión se inscribe en el contexto de una política industrial cuyos objetivos ni siquiera son inherentes a los sistemas fiscales.

(72) En resumen, la Comisión constata que, como han indicado las autoridades españolas, la reducción en la base imponible contempla un objetivo de política económica que no es inherente al sistema fiscal. Por tanto, esta reducción no se justifica por la naturaleza o la economía del sistema.

(73) En cuanto al argumento mencionado por algunos comentarios de los terceros interesados de la existencia en el País Vasco de una presión fiscal global superior, la Comisión reitera que no es pertinente, en este caso concreto, ya que el procedimiento se

incoó contra una medida específica y no contra el conjunto del sistema fiscal de cada una de las tres provincias vascas.

(74) En conclusión, la Comisión considera que la reducción en la base imponible mencionada es una ayuda estatal según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 y en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo EEE ya que se trata de una ayuda concedida por el Estado, con recursos estatales, que favorece a algunas empresas, falsea la competencia y afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

VIII. Carácter ilegal de la reducción en la base imponible.

(75) Teniendo en cuenta que el régimen en cuestión no contempla el compromiso de las autoridades españolas a conceder las ayudas respetando las condiciones para las ayudas de *minimis*, la Comisión considera que estas ayudas sujetas a la norma de *minimis*. A este respecto, conviene subrayar que las autoridades españolas no han alegado nunca, en el marco del procedimiento, que las ayudas en cuestión tuvieran, total o parcialmente, carácter de ayudas de *minimis*. Además, las ayudas en cuestión no podrían cumplir estas normas de *minimis*, especialmente porque nada garantiza que no se supere el límite máximo de 100.000 euros. Estas ayudas tampoco revisten el carácter de ayudas existentes debido a que no satisfacen las condiciones establecidas en la letra b) del artículo 1 del citado Reglamento nº 659/1999.

(76) La Comisión indica que las ayudas estatales que no se rigen por la norma de *minimis* están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado y en el apartado 3 del artículo 62 del Acuerdo EEE. Sin embargo, las autoridades españolas no han respetado esta obligación, razón por la que la Comisión opina que estas ayudas pueden considerarse ilegales. La Comisión lamenta el incumplimiento de las autoridades españolas de su obligación de notificación previa de las ayudas en cuestión.

(77) En cuanto al argumento de algunos comentarios de los terceros interesados relativo básicamente a una supuesta violación de la confianza legítima y la seguridad jurídica, la Comisión está obligada a rechazarlo ya que, por una parte, el régimen en cuestión no tiene carácter de ayuda existente y, por otra, al no haber sido notificado con arreglo al apartado 3 del artículo 88, la Comisión no ha podido determinar su compatibilidad con el mercado común. Por consiguiente, los beneficiarios no pueden invocar confianza legítima o seguridad jurídica alguna en materia de ayudas estatales respecto a la reducción en la base imponible. A este respecto, conviene recordar que “según jurisprudencia reiterada, el derecho a reclamar la protección de la confianza legítima se entiende a todo particular que se encuentre en una situación de la que se desprenda que la Administración comunitaria le ha hecho concebir esperanzas fundadas (...). Por el contrario, nadie puede invocar una violación del principio de protección de la confianza legítima si la Administración no le ha dado unas garantías concretas. Esta es la razón por la que, en este caso, ha de desestimarse el argumento de la violación de la confianza legítima o la seguridad jurídica.

A este respecto, la Comisión recuerda además que, en su Decisión 93/337/CEE, había considerado ayudas estatales determinadas medidas fiscales establecidas en 1988 para cada uno de los territorios históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia.

IX. Evaluación de la compatibilidad con el mercado común.

(78) Con carácter preliminar, la Comisión reitera el carácter de régimen de ayudas que presenta la reducción en la base imponible. Habida cuenta del carácter general y abstracto de un régimen de ayudas, la Comisión no conoce las circunstancias de las

empresas ya beneficiarias o que lo serán en el futuro, por lo que no está en condiciones de analizar la incidencia específica sobre la competencia de las empresas concretas. En este contexto, basta con definir qué empresas potencialmente beneficiarias podrían acogerse a las ayudas no conformes a las directivas, directrices y marcos aplicables en la materia. Además la Comisión hace hincapié en que, en su decisión de incoación del procedimiento, solicitó toda la información pertinente relativa a las ayudas y a las circunstancias particulares de cada beneficiario. Sin embargo, las autoridades españolas no facilitaron información alguna al respecto. Esta es la razón de que sea contradictorio acusar a la Comisión, como lo hacen algunos comentarios de los terceros interesados, del carácter no detallado de su valoración y negarse al mismo tiempo a proporcionar los datos detallados que se solicitan.

(79) Como el régimen en cuestión sólo cubre el NUTS III de Bizkaia, conviene examinar si las ayudas de este territorio pueden acogerse a las excepciones regionales de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado o de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. Por lo que se refiere a la posibilidad de que el Territorio Histórico de Bizkaia reúna los requisitos oportunos, la Comisión recuerda que este Territorio nunca ha cumplido las condiciones para que se le aplique la excepción contemplada en la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, debido a que el PIB/habitante del NUTS II del País Vasco del que forma parte siempre ha sido superior al 75% de la media comunitaria. Según las normas regionales, las condiciones para acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado sólo se cumplen, a escala NUTS II, con un PIB/habitante que no supere el 75% de la media comunitaria.

(80) Por lo que se refiere a la posibilidad de acogerse a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, la Comisión recuerda que, mediante su Decisión 26 de julio de 1995 relativa a la modificación del mapa de ayudas regionales de España, propuso a las autoridades españolas, con arreglo al procedimiento establecido en el apartado I del artículo 88 del Tratado, la revisión de dicho mapa considerando en adelante que el conjunto de Bizkaia era una región en la que las ayudas al desarrollo regional podían ser consideradas compatibles con el mercado con arreglo a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado.

Mediante carta de su Representación Permanente de 26 de septiembre de 1995, las autoridades españolas aceptaron la propuesta mencionada. De esta forma, el nuevo mapa entró en vigor a partir de dicha fecha y hasta el 31 de diciembre de 1999. En cuanto al período ulterior, la Comisión recuerda que, mediante su Decisión de 11 de abril de 2000, aprobó el mapa español de ayudas regionales para el período 2000-2006. Con arreglo a dicho mapa, la provincia de Bizkaia sigue siendo una región en la que las ayudas al desarrollo regional pueden considerarse compatibles con el mercado común con arreglo a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado.

(81) Las ayudas estatales en forma de la reducción en la base imponible tienen el efecto de promover la creación, en el Territorio Histórico de Vizcaya, de empresas de nueva creación cuyos importe inicial de inversión y número de empleos creados superen determinados umbrales. Ahora bien, a pesar de la realización de esta inversión mínima y de la creación de un número mínimo de puestos de trabajo, las ayudas fiscales en cuestión no revisten carácter de ayuda a la inversión o al empleo. Estas ayudas fiscales no tienen como base ni el importe de la inversión, ni el número de empleos, ni los costes salariales correspondientes sino la base imponible. Además, no se pagan hasta un límite máximo expresado en porcentaje del importe de la inversión o del número de empleos o costes salariales correspondientes sino hasta un límite máximo expresado en porcentaje

de la base imponible. Por otra parte, la Comisión recuerda que en el Anexo I de las Directrices de las ayudas de finalidad regional 98/C 74/06, precisa que “las ayudas fiscales pueden considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible. Además, cualquier ayuda fiscal puede entrar en esta categoría si su importe alcanza un límite expresado en porcentaje de la inversión.” Por tanto, las ayudas fiscales que, como las de este caso, no cumplen estos criterios no podrán tener, por tanto, carácter de ayudas a la inversión.

(82) En cambio, estas ayudas, al reducir parcialmente el impuesto sobre los beneficios que han de abonar las empresas beneficiarias, tienen carácter de ayudas de funcionamiento. El impuesto de sociedades es una carga fiscal que han de abonar necesaria y periódicamente las empresas a él sujetas en el marco de su gestión corriente. Procede, por tanto, examinar las ayudas fiscales en cuestión a la luz de las excepciones aplicables en su caso a las ayudas de funcionamiento en cuestión.

(83) A este respecto, la Comisión recuerda que, de acuerdo con las citadas Directrices 98/C 74/06, están, en principio, prohibidas las ayudas regionales que tienen carácter de ayudas de funcionamiento. No obstante, pueden concederse excepcionalmente, ya sea en las regiones acogidas a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, siempre que cumplan ciertas condiciones establecidas en los puntos 4.15 a 4.17 de dichas Directrices regionales, ya sea en las regiones ultraperiféricas o las regiones de baja densidad de población cuando estén destinadas a compensar los costes adicionales de transporte. Ahora bien, la NUTS III de Bizkaia no puede acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 CE y, por otra parte, la concesión de las citadas ayudas de funcionamiento no está supeditada a las condiciones anteriores. Además, la NUTS III de Bizkaia no tiene carácter de región ultraperiférica ni de región de baja densidad de población. Esta es la razón de que estén prohibidos los elementos de ayudas de funcionamiento contenidos en la reducción en la base imponible en cuestión, especialmente por el hecho de no haber sido concedidos en una región acogida a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, en una región ultraperiférica ni en una región de baja densidad de población. Por tanto, en el caso que nos ocupa estas ayudas son incompatibles.

(84) Por consiguiente, la Comisión considera que el régimen de ayudas fiscales en cuestión no puede considerarse compatible con el mercado común con arreglo a las excepciones de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado por no ajustarse a las normas en materia de ayudas estatales de finalidad regional.

(85) Además de la aplicación de la excepción relativa al desarrollo de determinadas actividades contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado en los casos anteriores, conviene examinar la posible aplicación de esta excepción con arreglo a otras finalidades. A este respecto, se puede constatar que la reducción en la base imponible en cuestión no tiene por objeto el desarrollo de una actividad económica según lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, como puede ser el desarrollo de acciones en favor de las pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, la creación de empleo o la formación de acuerdo con las normas comunitarias correspondientes. Por consiguiente, estas ayudas fiscales no podrían acogerse a la excepción relativa al desarrollo de algunas actividades de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado de conformidad con los objetos mencionados.

(86) Además, la reducción en la base imponible en cuestión, que no está sujeta a ninguna restricción sectorial, puede concederse sin limitación alguna a empresas de los

sectores sensibles sujetas a normas comunitarias específicas como las aplicables a las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas del Anexo I del Tratado, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, el transporte, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria automovilística. En estas condiciones, la Comisión considera que las ayudas fiscales en forma de reducción en la base imponible son susceptibles de no cumplir dichas normas sectoriales. En este caso concreto, la reducción en la base imponible no cumple la condición de no promover nuevas capacidades de producción con el fin de no agravar los problemas de exceso de capacidad que tradicionalmente experimentan estos sectores. Por lo tanto, cuando el beneficiario pertenezca a los sectores mencionados anteriormente, la Comisión considerará que, al no estar supeditadas a las mencionadas normas sectoriales, estas ayudas son incompatibles con arreglo a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado en favor de la promoción de determinadas actividades.

(87) Las ayudas en cuestión, que no pueden acogerse a las excepciones contempladas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87, tampoco pueden acogerse a otras excepciones de los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado. Estas ayudas no pueden considerarse como ayudas de carácter social según lo dispuesto en la letra a) del apartado 3 del artículo 87, no se destinan a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional como se contempla en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Además, no tienen por objeto fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo ni están destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro como se contempla en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Tampoco pueden acogerse a la excepción contemplada en la letra d) del apartado 3 del artículo 87 al no estar destinadas a promover la cultura o la conservación del patrimonio. Por lo tanto, estas ayudas son incompatibles con el mercado común.

(88) Habida cuenta del hecho de que la reducción en la base imponible se aplica durante varios ejercicios, podría quedar aún por pagar una parte de las ayudas fiscales, cuando se trata de ayudas ilegales e incompatibles.

Esta es la razón por la que las autoridades españolas deben eliminar el pago del posible saldo de la reducción en la base imponible de que podrían disponer aún algunos beneficiarios.

(89) Por lo que se refiere a las ayudas incompatibles ya pagadas, conviene recordar que, según los argumentos anteriormente mencionados, los beneficiarios no pueden invocar principios generales del Derecho comunitario como son la confianza legítima o la seguridad jurídica. Por consiguiente, no hay obstáculo alguno a la aplicación de la disposición del apartado 1 del artículo 14 del citado Reglamento n° 659/1999 según la cual “cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda.” Esta es la razón por la que, en este caso, las autoridades españolas deben adoptar todas las medidas necesarias para recuperar las ayudas ya pagadas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias sin la concesión ilegal de las ayudas. La recuperación de las ayudas debe efectuarse de acuerdo con los procedimientos previstos y las disposiciones establecidas por la legislación española, e incluir la totalidad de los intereses adeudados calculados a partir de la fecha de concesión de la ayuda hasta la fecha efectiva de reembolso de la misma, sobre la base del tipo de referencia utilizado en dicha fecha para calcular el equivalente de subvención neto de las ayudas regionales en España.

(90) La presente Decisión se refiere al régimen y debe ser objeto de una ejecución inmediata, incluida la recuperación de cualquier ayuda individual concedida en el marco del mencionado régimen. La Comisión recuerda igualmente que, como siempre, la presente Decisión no prejuzga la posibilidad de que ayudas individuales puedan ser consideradas total o parcialmente, como compatibles con el mercado común en función de sus méritos propios, ya sea en el marco de una Decisión posterior de la Comisión o en aplicación de los reglamentos de exención.

X. Conclusiones.

(91) Habida cuenta de lo que precede, la Comisión concluye que:

—España aplicó ilegalmente en el Territorio Histórico de Bizkaia una reducción en la base imponible de las inversiones que infringe lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

—La reducción en la base imponible es incompatible con el mercado común.

—Las autoridades españolas deben suprimir el pago del posible saldo de ayuda de que dispondrían aún algunos beneficiarios. Por lo que se refiere a las ayudas incompatibles ya pagadas, las autoridades españolas deben adoptar todas las medidas necesarias para recuperarlas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontraría la empresa beneficiaria sin la concesión ilegal de la ayuda.

HAN ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN

Artículo 1

La ayuda estatal en forma de reducción en la base imponible ilegalmente puesta a ejecución por España en el Territorio Histórico de Bizkaia, en infracción del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, mediante el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

España suprimirá el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 en la medida en que siga produciendo efectos.

Artículo 3

1. España adoptará todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas contempladas en el artículo 1, que han sido puestas a su disposición ilegalmente.

En cuanto a las ayudas pendientes de pago, España deberá suprimir todos los pagos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión. La ayuda recuperable devengará intereses devengados desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva. Los intereses se calcularán sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención de las ayudas regionales.

Artículo 4

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

LA COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, el párrafo primero del apartado 2 de su artículo 88,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y, en particular, la letra a) del apartado 1 de su artículo 62,

Después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, de conformidad con los citados artículos, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

I. Procedimiento.

(1) Gracias a la información recabada con motivo de los procedimientos incoados a raíz de las denuncias presentadas contra las ayudas estatales en favor de la empresa (... SA) y de las empresas (... SA) y (... SA), la Comisión tuvo conocimiento de la existencia de un régimen de ayudas fiscales a la inversión no notificadas en Álava, España, en forma de crédito fiscal del 45%. Además, recibió información informal según la cual parece haber medidas similares en Bizkaia, ya que esta Diputación Foral dispone también de la misma autonomía fiscal que Álava. Por esta razón los servicios de la Comisión, con fecha del 15 de marzo de 1999, dirigieron a la Representación Permanente de España una carta solicitando información a este respecto. Las autoridades españolas, mediante cartas del 13 de abril de 1999 y del 17 de mayo de 1999 de su Representación Permanente, pidieron sucesivas prórrogas del plazo asignado para responder. Por carta del 25 de mayo de 1999, los servicios de la Comisión denegaron la segunda prórroga sobre la base del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999 sobre las modalidades de aplicación del artículo 93 del Tratado. Por último, por carta del 2 de junio de 1999 de la Representación Permanente, las autoridades españolas transmitieron información relativa a las ayudas fiscales mencionadas.

(2) Por carta SG (99) D/6871 de 17 de agosto de 1999, la Comisión informó a España de su decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado con respecto a esta ayuda.

(3) Por carta de su Representación Permanente del 9 de noviembre de 1999, registrada el 12 de noviembre de 1999, las autoridades españolas presentaron sus observaciones en el marco del procedimiento mencionado.

(4) La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento se publicó en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*. La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre la ayuda en cuestión en el plazo de un mes a partir de la fecha de publicación antes mencionada.

(5) La Comisión recibió observaciones al respecto por parte de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, el 3 de enero de 2000; la (...), el 4 de enero de 2000 y observaciones complementarias, fuera de plazo, por carta del 29 de diciembre de 2000, registrada el 3 de enero de 2001; del Gobierno de la Rioja, el 5 de enero de 2000; del Colegio Vasco de Economistas-Ekonomilarien Euskal Elkargoa, el 5 de enero de 2000; del Círculo de Empresarios Vascos, el 5 de enero de 2000; de la Cámara de Comercio de Bilbao-Bilboko Merkataritza Ganbera, el 5 de enero de 2000 y de la Asociación Profesional de Asesores Fiscales de la Comunidad del País Vasco, el 7 de enero de 2000. Por carta del 1 de marzo de 2000 D/50912, la Comisión las transmitió a España dándole la posibilidad de comentarlas, pero no recibió más comentario que una solicitud de prórroga del plazo para responder de 20 días.

(6) Por medio de la Norma Foral 7/2000 de 19 de julio, se derogó la Cuarta disposición adicional de la Norma Foral nº 7/1996 de 26 de diciembre de 1996 que constituía el fundamento jurídico del crédito fiscal del 45%.

II. Descripción detallada de la ayuda.

(7) Según los datos de que dispone la Comisión, que no han sido cuestionados ni por las autoridades españolas ni por otros, las ayudas fiscales en cuestión entraron en vigor el 1 de enero de 1997, en virtud de la disposición adicional cuarta de la Norma Foral nº 7/1996 de 26 de diciembre de 1996. Según esta disposición, las ayudas se aplican a determinadas inversiones realizadas en 1997. Se prorrogó, a continuación, sin limitación de tiempo, mediante la disposición segunda de la Norma Foral nº 4/1998 del 2 de abril de 1998.

(8) Por lo que se refiere al crédito fiscal del 45% vigente del 1 de enero de 1997, el texto de la disposición adicional cuarta de la Norma Foral nº 7/1996 del 26 de diciembre de 1996 es la siguiente:

“Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas desde el 1 de enero de 1997, que excedan de 2.500 millones de pesetas según acuerdo de la Diputación Foral de Bizkaia, gozarán de un crédito fiscal del 45% del importe de la inversión que determine ésta, aplicable a la cuota a pagar del impuesto.

La deducción no aplicada por insuficiencia de cuota final del impuesto a pagar, podrá aplicarse dentro de los cinco años siguientes a aquél en que se hubiere adoptado el acuerdo. La fecha a partir de la cual comienza a correr el plazo para la aplicación de la deducción en cuestión podrá prorrogarse hasta el primer ejercicio, dentro del plazo de prescripción, en el que se obtengan resultados positivos.

El acuerdo mencionado en el primer apartado fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo de la presente disposición serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones. Igualmente la Diputación Foral de Bizkaia determinará la duración del

proceso de inversión que podrá acoger a inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones”.

(9) En resumen, de estas disposiciones se desprende que constituyen el objeto de las ayudas, por una parte, la inversión en activos fijos materiales nuevos realizados a partir de 1 de enero de 1997 y, por otra, los gastos de inversión efectuados en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones, siempre que excedan 2.500 millones de pesetas.

(10) Puesto que el régimen no pone como condición que la inversión que da derecho a las ayudas esté localizada en Bizkaia, una empresa cuyo domicilio fiscal se encuentre en este territorio podría obtener un crédito fiscal del 45% del importe de las inversiones realizadas en otro lugar, fuera de Bizkaia.

(11) Por otra parte, el régimen es aplicable a las inversiones realizadas en cualquier sector, no teniendo que cumplirse ninguna condición sectorial como las contenidas en las normas comunitarias sectoriales aplicables a las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas y de la pesca del Anexo 1 del Tratado, a la industria del carbón, la siderurgia, el transporte, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria automovilística.

(12) Además, cualquier empresa puede ser beneficiaria del crédito fiscal del 45% en cuestión, independientemente de su situación económica y financiera, incluso si se encuentra en crisis.

(13) Aunque el mencionado crédito fiscal del 45% sea incompatible con cualquier otro beneficio tributario existente en razón de las mismas inversiones, no se excluye en cambio la acumulación de dicho crédito fiscal del 45%, con otras ayudas, incluidas aquéllas en forma de subvenciones, préstamos bonificados, garantías, tomas de participación, etc.

(14) En su decisión de incoar el mencionado procedimiento, la Comisión recordó en esta fase que, para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de las medidas en cuestión es indiferente puesto que el artículo 87 del Tratado se aplica a las medidas de ayuda “bajo cualquier forma”. No obstante, la Comisión puso de relieve que para considerarse ayudas, las medidas en cuestión deben satisfacer cada uno de los cuatro criterios definidos en el artículo 87 del Tratado y que se exponen a continuación.

(15) En primer lugar, la Comisión señaló en esta fase que el crédito fiscal mencionado concede a sus beneficiarios una ventaja que asciende al 45% del importe de las inversiones y que reduce las cargas que normalmente gravan su presupuesto, por medio de una reducción parcial de la cuota tributaria a pagar.

(16) En segundo lugar, la Comisión estimó provisionalmente que el mencionado crédito fiscal del 45% implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, a un consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales.

(17) En tercer lugar, la Comisión consideró en esta fase que dicho crédito fiscal afecta a la competencia y a los intercambios comerciales entre Estados miembros. En efecto, habida cuenta de que los beneficiarios ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias con relación a otras empresas competidoras en el comercio intracomunitario, por lo que influye en el mismo. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto

(beneficios después de impuestos). De esta manera, están en condiciones de competir con las empresas excluidas del beneficio de las ayudas.

(18) Por último, la Comisión opinó provisionalmente que dicho crédito fiscal del 45% es específico o selectivo en el sentido de que favorece a algunas empresas. Esto es, sólo a las que realizan inversiones que superan el límite de 2.500 millones de pesetas (15.025.303 euros). Todas las demás empresas, incluso cuando inviertan pero sin superar el citado umbral de 2.500 millones de pesetas, quedan excluidas del beneficio de las ayudas.

(19) Por otra parte, en esta fase la Comisión consideró que este carácter de ventaja selectiva se debe también a un poder discrecional de la Administración fiscal. En este caso concreto, la Comisión constató que el Gobierno provincial de Bizkaia disponía de un poder discrecional para fijar la duración del proceso de inversión, así como para fijar la duración de la fase de preparación de la inversión objeto de la ayuda.

(20) En conclusión, en esta fase la Comisión consideró que el crédito fiscal del 45% es una ayuda estatal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado y en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, ya que responde a los distintos criterios al efecto; representa una ventaja, es otorgada por el Estado por medio de recursos estatales, afecta a los intercambios entre los Estados miembros y falsea la competencia favoreciendo a determinadas empresas.

(21) Habida cuenta de que las ayudas fiscales en cuestión no están sujetas, en particular, a la condición de no exceder de 100.000 euros en un período de tres años, la Comisión consideró provisionalmente que estas ayudas no pueden considerarse ayudas incluidas en el ámbito de la norma de *minimis*.

(22) En esta fase la Comisión indicó que las ayudas estatales que no se rigen por la norma de *minimis* están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 Tratado y en el apartado 3 del artículo 62 del Acuerdo EEE. Sin embargo, las autoridades españolas no respetaron esta obligación. Por esta razón la Comisión estimó provisionalmente que dichas ayudas podían considerarse como ilegales.

(23) En esta fase la Comisión constató que el crédito fiscal del 45% es una ayuda supeditada a la realización de una inversión. No obstante, a falta de una definición precisa de los gastos elegibles, la Comisión no puede descartar en esta fase que una parte de los gastos de inversión que pueden acogerse al beneficio del crédito fiscal del 45% entren en el ámbito de la definición comunitaria de inversión inicial.

(24) Por lo que se refiere a los gastos de inversión que entran en la definición comunitaria, en esta fase la Comisión consideró que dicho crédito fiscal del 45% tiene total o parcialmente carácter de ayuda a la inversión.

Procede, por tanto, examinarlo a la luz de las normas comunitarias en materia de ayudas a la inversión. En cambio, las ayudas destinadas a los gastos de inversión que no se incluyen en la definición comunitaria no pueden considerarse ayudas a la inversión, sino ayudas con otros fines, por ejemplo, de funcionamiento.

(25) El crédito fiscal del 45% en cuestión, que no está sujeto a restricción sectorial alguna, puede concederse a empresas regidas por normas comunitarias sectoriales. Dadas las circunstancias, en esta fase la Comisión emitió dudas sobre la compatibilidad de dichas ayudas cuando el beneficiario pertenezca a un sector regulado por normas comunitarias específicas.

(26) Lo mismo sucede en el caso del crédito fiscal del 45% concedido a las empresas en crisis, a efectos de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis. Sin embargo, la concesión de las ayudas fiscales en cuestión no está sujeta a las condiciones que en ellas se establecen. Al no respetar dichas condiciones, en esta fase estas ayudas plantean dudas en cuanto a su compatibilidad con el mercado común cuando se destinan a empresas en crisis.

(27) Respecto a la aplicación de la excepción contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado a las ayudas a la inversión en Vizcaya, la Comisión recuerda que, mediante su Decisión de 26 de julio de 1995 relativa a la modificación del mapa de las ayudas regionales en España, consideró que Bizkaia constituye una región en la que las ayudas a la inversión en favor del desarrollo regional pueden considerarse compatibles con el mercado común con arreglo a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, siempre que las grandes empresas no superan el límite del 25% del Equivalente de Subvención Neto (ESN)

(28) Por otra parte, en esta fase la Comisión puso de relieve que estos límites máximos se aplican solamente a determinados costes subvencionales incluidos en la base uniforme, y siempre que se ajusten a la citada definición comunitaria de inversión inicial, que excluye, entre otras cosas, las inversiones de sustitución.

Además, la Comisión señaló que, en el caso de las ayudas instituidas para el período comprendido entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de diciembre de 1999, son de aplicación las Directrices regionales citadas. Por lo tanto, las ayudas a la inversión que no exceden de estos límites máximos también están sujetas a ciertas condiciones adicionales establecidas en dichas directrices regionales.

(29) Ahora bien, en esta fase la Comisión observó con carácter preliminar que las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% no se limitan al 25% ESN en el caso de las grandes empresas ni al 30% ESN en el caso de las PYME. Además, la Comisión constató provisionalmente que los costes elegibles pueden no ajustarse a los de la base modelo mencionada. En estas circunstancias la Comisión consideró provisionalmente que no podía descartarse que dichas ayudas pudieran tener el carácter de ayudas de funcionamiento, por estar destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas beneficiarias. Por consiguiente, la Comisión opinó provisionalmente que la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión plantea dudas a la luz de las normas en materia de ayudas estatales de finalidad regional.

(30) Por lo que se refiere al período posterior al 1 de septiembre de 1998, en esta fase la Comisión consideró, además, que no podía descartarse que la inversión objeto de la ayuda entrara en el ámbito de las Directrices multisectoriales 98/C 107/05. Ahora bien, las ayudas fiscales en cuestión no están supeditadas ni a la notificación en el caso de los determinados grandes proyectos, ni a la posible reducción de la intensidad de ayuda derivada de la valoración de la Comisión. En estas condiciones, provisionalmente la Comisión insistió en que albergaba dudas sobre la compatibilidad de estas ayudas fiscales en el caso de los grandes proyectos.

(31) En resumen, en esta fase la Comisión emitió dudas sobre la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión con el mercado común, con arreglo a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado que se refiere a “las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo [...] de determinadas regiones económicas...”. Lo mismo sucede en relación con las demás excepciones de los apartados 2 y 3 del artículo, ya que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social, previstas en la letra a) del apartado 2 del artículo 87; no están destinadas a reparar los perjuicios causados por

desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, de conformidad con lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 87 y no están sujetas a las disposiciones de la letra c) del apartado 2 del artículo 87 relativas a “las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades...”. Además, no tienen por objeto fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo ni están destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro como se contempla en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Por último, no están destinadas a promover la cultura o la conservación del patrimonio tal como prevé la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

(32) Además de emplazar a las autoridades españolas a presentar sus observaciones, en el marco del procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado, la Comisión también recabó de aquéllas toda la información pertinente para valorar las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% en Bizkaia.

A este respecto, la Comisión señaló que la información pertinente se refería especialmente a las posibles ayudas fiscales en forma de crédito fiscal a las inversiones en vigor durante todos o algunos de los años del período 1986-1994, las copias de las decisiones de concesión de la ayuda durante el período 1995-1997 y las copias, en el modelo oficial, de las comunicaciones de los interesados a la Diputación Foral durante el período de 1998-1999, en las que figuraran, como mínimo, la naturaleza de los costes de inversión que podían acogerse a las ayudas, la cuantía del crédito fiscal de cada beneficiario, las ayudas pagadas a cada beneficiario y el saldo de las que quedaban por pagar, el posible carácter de empresa en crisis de los beneficiarios sujetos a las citadas Directrices comunitarias sobre las ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis, los detalles en caso de acumulación (importe, costes subvencionales, regímenes de ayudas aplicados, en su caso, etc.), la definición precisa y detallada de los términos “inversión” e “inversiones en la fase de preparación”.

III. Observaciones de las autoridades españolas.

(33) Por carta de su Representación Permanente de 9 de noviembre de 1999, las autoridades españolas presentaron sus observaciones. En esencia, las autoridades españolas consideran que el crédito fiscal en cuestión no constituye una ayuda estatal a efectos del artículo 87 del Tratado. En apoyo de su tesis, las autoridades españolas refutan la presunción de la Comisión de que el régimen afecta a los intercambios comerciales porque las empresas beneficiarias realizan actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros. En opinión de las autoridades españolas, no puede afirmarse con carácter general, como lo hace la Comisión, que los intercambios se ven afectados, sino en cada caso particular, ya que existe la posibilidad de que en algunos casos no sea así. En estos casos no se cumpliría una de las condiciones necesarias para que una medida oficial pueda calificarse de ayuda estatal.

(34) Además, alegan que la medida no es específica ni selectiva. Consideran que el hecho de que la medida esté abierta a todos los sectores y a todos los contribuyentes que cumplen los criterios pertinentes elimina todo carácter específico. Por otra parte, teniendo en cuenta que existen cinco regímenes fiscales en España, uno de ellos en Bizkaia, cabe afirmar que las normas fiscales aplicables en este territorio tienen carácter de medida general para los contribuyentes a los que se aplican. Por lo tanto, no tienen ninguna especificidad regional.

(35) En cuanto a la especificidad material, no existe puesto que la medida está abierta a todos los sectores y todos los contribuyentes. A este respecto, las autoridades españolas

señalan que la condición de invertir 2.500 millones de pesetas no es una condición discriminatoria, sino una condición objetiva que se deriva de la necesidad de garantizar la eficacia de la medida para lograr el objetivo perseguido. No obstante, si la Comisión considera que se trata de una medida específica, ésta se justificaría por la naturaleza y la economía del sistema, con arreglo a lo dispuesto en la Comunicación 98/C 384/03. En efecto, la medida en cuestión se justifica por la naturaleza del régimen fiscal, ya que se enmarca en el único régimen fiscal aplicable en el territorio de Bizkaia. Se deriva pues del ejercicio de las competencias de que dispone la Diputación Foral para tomar disposiciones en materia fiscal. Además, se justifica por la economía de dicho sistema, ya que su objetivo consiste en fomentar la actividad económica. Por añadidura, parece lógico que los incentivos vayan dirigidos a las grandes inversiones ya que, por una parte, son éstas las que realmente van a beneficiar a Bizkaia a largo plazo, permitiendo que la administración fiscal recaude ingresos fiscales superiores a los gastos fiscales soportados al inicio de las inversiones y que, por otra parte, el umbral mínimo de inversión no perjudica a las pequeñas y medianas empresas, puesto que éstas ya se benefician de muchos programas comunitarios de financiación.

(36) Por otra parte, las autoridades españolas refutan el carácter discrecional de las medidas en cuestión, ya que las ayudas se conceden automáticamente una vez satisfecha la condición de invertir un importe mínimo de 2.500 millones de pesetas. La Diputación Foral se limita pues a comprobar que se reúnen todas las condiciones sin poder modular la ayuda ni condicionar la concesión de la misma. Además, las autoridades españolas resaltan que el derecho fiscal español no permite decisiones arbitrarias en la determinación de las características esenciales de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

(37) Las autoridades españolas refutan asimismo el argumento de que las normas fiscales no cumplen las condiciones de las normas sectoriales. Alegan que la Comisión debería especificar cuáles son las condiciones que contravienen las normas fiscales en cuestión. En cuanto a la aplicación de las normas fiscales a las empresas en crisis, las autoridades españolas creen que la condición de invertir un mínimo de 2.500 millones de pesetas hace muy difícil que estas empresas puedan obtener ayudas. Esta condición ofrece más bien una garantía de que las normas fiscales no se aplicarán a dichas empresas. Por lo que se refiere a la aplicación de las normas sobre ayudas de finalidad regional, las autoridades españolas consideran que es improcedente ya que, en este caso concreto, no se trata de ayudas estatales.

(38) Habida cuenta de las razones expuestas, las autoridades españolas consideran que la Comisión debe concluir el procedimiento incoado mediante una Decisión que establezca que las medidas fiscales en cuestión no cumplen las condiciones para ser consideradas ayudas estatales.

(39) Por lo demás, las autoridades españolas consideran que no es necesario atender a las solicitudes de información de la Comisión relativas, en particular, a las decisiones de concesión del crédito fiscal, puesto que no existen elementos de ayuda estatal. En consecuencia, no facilitan ninguno de los datos solicitados por la Comisión en su decisión de incoar del procedimiento.

IV. Otros comentarios recibidos por la Comisión.

(40) La Comisión recalca que el hecho de que se recojan los comentarios que se reproducen a continuación no prejuzga la cuestión de saber si las partes que los emitieron pueden considerarse partes interesadas con arreglo al apartado 2 del artículo 88 del Tratado.

Comentarios de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

(41) La Comunidad Autónoma de Castilla y León indica con carácter preliminar, que las medidas fiscales en cuestión forman parte del conjunto de medidas fiscales adoptadas por la Diputación Foral, que fueron denunciadas tanto a nivel interno del Estado miembro como a nivel comunitario.

(42) La Comunidad Autónoma de Castilla y León indica a continuación que las medidas fiscales en cuestión constituyen ayudas estatales ya que cumplen los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado.

Para apoyar esta afirmación invoca básicamente los mismos argumentos que los contenidos en la decisión de incoar el procedimiento.

(43) Por lo demás, la Comunidad Autónoma de Castilla y León considera que las ayudas fiscales en cuestión no pueden considerarse compatibles en virtud de las excepciones establecidas en el artículo 87. Además, estas ayudas no respetaron la obligación de notificación establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

(44) Por lo tanto, la Comunidad Autónoma de Castilla y León estima que las medidas fiscales en cuestión deben considerarse ayudas estatales, ilegales, puesto que no se respetó el procedimiento de notificación del apartado 3 del artículo 88, e incompatibles con el mercado común.

Comentarios de la Confederación Empresarial Vasca-Euskal Entrepresarien Konfederakuntza (en lo sucesivo “CONFEBASK”).

(45) Con carácter preliminar, CONFEBASK, subraya las raíces históricas de la actual competencia fiscal autónoma de Vizcaya. En cuanto al fondo, CONFEBASK, indica esencialmente lo siguiente:

a) La supuesta reducción de la deuda fiscal: la Comisión considera equivocadamente que existe una deuda fiscal cuya reducción supone una pérdida de ingresos fiscales. Si este razonamiento fuera correcto, cualquier deducción aplicable al impuesto supondría una pérdida de ingresos fiscales en relación con el importe que en principio hubiera debido pagarse. CONFEBASK pide, por tanto, que la Comisión reconsidere su postura ya que, de lo contrario, podría tratarse de una armonización fiscal irregular que consistiría en establecer un importe normal con respecto al cual habría que determinar las posibles pérdidas de ingresos fiscales.

b) Repercusiones en los intercambios comerciales: según la Comisión, en la medida en que los beneficiarios intervienen en los intercambios, las medidas fiscales en cuestión implican un falseamiento de los mismos. Sin embargo, los intercambios siempre se ven afectados a causa de las divergencias entre los sistemas fiscales.

Para determinar las repercusiones en el comercio, la Comisión debería analizar, por tanto, el régimen fiscal en su conjunto y no sólo determinadas disposiciones. A este respecto, CONFEBASK subraya que, según un estudio realizado, la presión fiscal en el País Vasco es superior al resto de España. La Comisión debería explicar por qué estas medidas concretas y no otras divergencias fiscales implican repercusiones en los intercambios. En cualquier caso, aunque el comercio se viera realmente afectado, la forma de evitarlo será una armonización y no ayudas estatales.

c) Carácter selectivo de las ayudas: según CONFEBASK, el carácter selectivo de las medidas fiscales debe apreciarse considerando que se trata bien de una norma de habilitación que confiere a la autoridad fiscal el poder de conceder posteriormente un

beneficio concreto, bien de una norma que concede directamente el beneficio fiscal sin necesidad de posterior materialización. Ahora bien, la Comisión utiliza un argumento que se enmarca en el primer contexto y otro que se inscribe en el segundo. Habida cuenta del carácter alternativo de estos contextos, la Comisión debería explicar en qué contexto se sitúan las medidas fiscales en cuestión ya que, de lo contrario, sería contradictorio pretender utilizar los dos.

—Respecto a la consideración de las medidas fiscales en cuestión como normas de habilitación, CONFEBASK se opone a este planteamiento alegando que la administración no disponía de poder discrecional ni antes de 1997, ni posteriormente, puesto que la concesión era automática. En efecto, la administración se limita a comprobar que el solicitante reúne las condiciones para acogerse a las ayudas. Además, si las medidas fiscales en cuestión se consideran normas de habilitación que permiten conceder ayudas posteriormente, entonces el procedimiento actual, en la medida en que se cuestionan normas y no casos concretos de aplicación, queda vacío de contenido. Además, a tenor del primer párrafo de la carta remitida en 1989 por la Comisión a los Estados miembros, una disposición general que reconoce beneficios solamente se considera una ayuda si se trata de un marco “legislativo que permite concederlos sin más trámites”. En cambio, al ser abstracta, la norma de habilitación no puede considerarse una ayuda estatal ni, en consecuencia, someterse a una valoración de sus efectos en la competencia y en los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

—Respecto a la consideración de las medidas fiscales en cuestión como normas de concesión directa de ayudas, CONFEBASK recuerda que según los apartados 19, 20 y 17 de la citada Comunicación 98/C 384/03, una medida fiscal puede ser específica y, por tanto, una ayuda estatal, cuando va dirigida exclusivamente a empresas públicas, a algunas formas de empresas o a empresas de una determinada región. Sin embargo, las medidas fiscales en cuestión no tienen ninguna de estas especificidades, ni siquiera la especificidad espacial, ya que se aplican al conjunto del territorio que es competencia de las autoridades regionales que las establecieron.

En cuanto a la especificidad debida al umbral de 2.500 millones de pesetas, CONFEBASK considera que la utilización de umbrales objetivos es una práctica habitual en las normas fiscales nacionales y comunitarias.

Además, CONFEBASK señala, basándose en varias sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y en Decisiones de la Comisión, que hasta ahora nunca no se ha considerado que la existencia de un umbral suponga una especificidad. La propia Comisión reconoce, además, por una parte, en el apartado 14 de la Comunicación citada, que al efecto que favorece a determinados sectores no implica automáticamente una especificidad y, por otra parte, en el apartado 207 del Informe de Competencia de 1998, que las medidas que tienen efectos intersectoriales y encaminadas a favorecer el conjunto de la economía son medidas generales y no ayudas estatales. En resumen, las medidas fiscales en cuestión no son específicas porque no favorecen a un sector concreto ni a determinadas empresas. Por el contrario, están abiertas a todos los sectores y a todas las empresas establecidas en el territorio jurisdiccional de las autoridades forales.

d) Carácter ilegal del crédito fiscal del 45%. Sin perjuicio de seguir refutando el carácter de ayuda estatal, que es necesario para poder calificar de ilegales las medidas en cuestión. CONFEBASK alega que el carácter ilegal de las ayudas pone en entredicho los principios de confianza legítima, prohibición de las decisiones arbitrarias de las

instituciones, seguridad jurídica y proporcionalidad, puesto que la Comisión ya consideró conforme a derecho el régimen fiscal vasco en su Decisión 93/337/CEE. En última instancia, la Comisión podría modificar su postura para casos futuros pero no para los casos pasados. Además, CONFEBASK considera que las medidas fiscales en cuestión son ayudas existentes. En efecto, en 1983 ya existían normas que preveían bonificaciones del mismo tipo (deducción del 65% de la cuota a pagar por motivo de nuevas inversiones). En 1984, se introdujo el umbral de 500 millones ESP para poder optar a un crédito fiscal del 50% de las inversiones. Ahora bien, según la definición de ayuda existente recogida en la letra a) del artículo 1 del mencionado Reglamento (CE) nº 659/1999, se entiende por ayuda existente “toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda que fueran aplicables y las ayudas individuales que se hayan llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y que sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma”. En el caso que nos ocupa, las ayudas son por lo tanto legales a efectos del apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

e) Incompatibilidad con el mercado común. Si las medidas fiscales en cuestión se consideran normas de habilitación, CONFEBASK estima que no se puede apreciar la compatibilidad en tanto no haya concesión de la ayuda por medio de una decisión administrativa. El procedimiento queda, por lo tanto, vacío, incapaz por su naturaleza de conseguir resultados en relación con la compatibilidad de las ayudas. Por otra parte, si las medidas fiscales en cuestión se consideran normas de concesión directa de ayudas, CONFEBASK opina que la práctica de la Comisión y del Tribunal de Justicia exige que las medidas tengan una especificidad sectorial para valorar la compatibilidad de la ayuda. Además, sería preciso determinar, por una parte, la presión fiscal global que sufren las empresas y, por otra parte, la presión fiscal de referencia. Por último, este planteamiento llevaría a la conclusión absurda de que toda presión fiscal inferior a la presión fiscal más elevada de entre todos los Estados miembros constituiría una ayuda estatal. Por otra parte, CONFEBASK rechaza también el argumento de la Comisión según el cual las medidas fiscales en cuestión son incompatibles porque no establecen disposiciones específicas para las ayudas sectoriales, regionales, inversiones importantes, etc., alegando que las normas fiscales no pueden ni deben incluir este tipo de precisiones. Según el Tribunal de Justicia, la Comisión debe concretar en sus decisiones los efectos negativos sobre la competencia determinando el verdadero impacto de las medidas examinadas. La incompatibilidad no puede, por tanto, determinarse en situaciones abstractas propias de su régimen fiscal, pues, de lo contrario, todas las diferencias entre los sistemas fiscales se convertirían necesariamente en ayudas. Esto lleva a CONFEBASK a reiterar la ausencia de deuda fiscal normal reducida por las medidas fiscales en cuestión.

f) Por consiguiente, CONFEBASK pide que la Comisión adopte una decisión final de conclusión del procedimiento en la que declare que las medidas fiscales cuestionadas se ajustan al Derecho comunitario.

(46) No se han tenido en cuenta, las observaciones complementarias de CONFEBASK, comunicadas por carta de 29 de diciembre de 2000, registrada el 3 de enero de 2001, pues llegaron a la Comisión fuera de plazo.

Además, la Comisión señala que CONFEBASK nunca presentó una solicitud de prórroga del plazo concedido, en virtud del apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento (CE) nº 659/1999.

Comentarios del Gobierno de la Rioja

(47) El Gobierno de la Rioja indica a continuación que las medidas fiscales en cuestión constituyen ayudas estatales ya que cumplen los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado. En apoyo de esta afirmación, hace valer, en particular, que el objetivo y el efecto del crédito fiscal del 45% es liberar al beneficiario de parte de la presión fiscal que de lo contrario hubiera mermado sus beneficios. Supone, por lo tanto, una ventaja financiera para las empresas beneficiarias que, a falta de contrapartidas en favor de la administración, acarrea una pérdida de ingresos fiscales. Por añadidura, la actividad económica de los beneficiarios se ve favorecida por este hecho. Estos disponen entonces de una ventaja competitiva con relación a todas las demás empresas. Además de la especificidad material a causa de la inversión mínima de 2.500 millones de pesetas, el Gobierno de la Rioja indica que el carácter discrecional del crédito fiscal del 45% en cuestión se deriva, por una parte, de la posibilidad de que dispone la Administración de determinar quienes sean admisibles los plazos y los límites máximos y, por otra, de la ausencia del carácter automático de la concesión del crédito fiscal del 45%.

(48) Por otra parte, el Gobierno de la Rioja considera que la medida fiscal en cuestión no puede justificarse por la existencia de cinco sistemas fiscales en España. A este respecto, recuerda que el abogado general Saggio, en las conclusiones de las cuestiones prejudiciales acumuladas C 400/97, C 401/97 y C 402/97, consideró que el carácter de autoridades titulares de competencias en materia fiscal en un territorio no justifica discriminaciones en favor de las empresas establecidas en este territorio. Además, estas medidas no se justifican por la naturaleza o la economía del régimen fiscal de Bizkaia ya que contemplan la mejora de la competitividad de las empresas beneficiarias.

(49) Por lo demás, el Gobierno de la Rioja considera que las ayudas fiscales en cuestión no pueden considerarse compatibles en virtud de las excepciones establecidas en el artículo 87. Además, las autoridades españolas no respetaron la obligación de notificación de las ayudas en cuestión establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

(50) Por lo tanto, el Gobierno de la Rioja opina que las medidas fiscales en cuestión deben considerarse ayudas estatales, ilegales, puesto que no se respetó el procedimiento de notificación del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, e incompatibles con el mercado común.

Comentarios del Colegio Vasco de Economistas-Ekonomilarien Euskal Elkargoa y de la Cámara de Comercio de Bilbao-Bilboko Merkataritza Ganbera (en lo sucesivo “CVE-CCB”).

(51) CVE-CCB considera que el régimen fiscal de cada territorio vasco no cumple el criterio de especificidad del apartado 1 del artículo 87 del Tratado únicamente porque sólo se aplica a parte del Estado miembro. En apoyo de esta consideración alega que, la práctica habitual de la Comisión de considerar que hay especificidad cuando la medida fiscal se aplica a parte del Estado miembro, es apropiada cuando existe un régimen fiscal único. En cambio, no es pertinente cuando hay varios sistemas fiscales en el mismo Estado miembro. Por otro lado, es contraria a la coherencia del régimen fiscal español que es, por naturaleza, múltiple. En efecto, cada régimen se aplica con carácter exclusivo en una parte del territorio. De modo que cada uno de estos regímenes no constituye un régimen regional sino que es el único aplicable en el territorio. Por añadidura, las pérdidas de ingresos fiscales derivadas de determinadas medidas fiscales no dan lugar a una transferencia del Gobierno central. Al contrario, deben compensarse

mediante el aumento de los ingresos de otros impuestos o mediante la disminución de los gastos públicos. Por otra parte, la especificidad del régimen fiscal español no debe implicar una penalización en la aplicación del Derecho comunitario. Por lo demás, las posibles distorsiones de competencia derivadas de la existencia de cinco regímenes fiscales deberían abordarse desde el punto de vista de las normas comunitarias en materia de armonización fiscal.

(52) No obstante, CVE-CCB no excluye que en el ejercicio de su autonomía fiscal las Diputaciones Forales puedan adoptar medidas fiscales que pudieran corresponder al ámbito del apartado 1 del artículo 87 del Tratado.

Ahora bien, en tal caso considera que el crédito fiscal del 45% no corresponde al ámbito de aplicación de dicho artículo ya que sólo cumple el criterio de haber sido concedido mediante recursos estatales. En cambio, no falsea la competencia debido a que su pago supone la existencia de beneficios. Además, no es posible determinar su importe a priori ya que, por ejemplo, sino hubiera beneficios no se pagaría la ayuda o, en el caso de beneficios insuficientes, sería inferior al 45%. Lo mismo sucede en cuanto a afectar los intercambios comerciales. En efecto, esta situación debe comprobarse individualmente, ya que no basta con la posibilidad de que el comercio se vea afectado. Por lo demás, CVE-CCB examina si la especificidad se deriva del límite máximo de 2.500 millones de pesetas o del necesario acuerdo de la Diputación Foral para aplicar el crédito. A este respecto, considera que los mencionados límites máximos no implican una especificidad ya que son objetivos y no discriminatorios. En cuanto a las competencias de las Diputaciones Forales para determinar: 1) los activos beneficiarios del crédito fiscal del 45%; 2) los plazos y limitaciones de la deducción; 3) la duración del proceso de inversión que podrá acoger inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto que da lugar a las inversiones, CVE-CCB considera que no se trata de un poder arbitrario ni discrecional sino sujeto a normas y, en última instancia, al control de los tribunales.

(53) CVE-CCB concluye que el crédito fiscal del 45%, que es una medida general adoptada en el marco de las competencias en materia fiscal de los territorios en cuestión, no entra en el ámbito de aplicación del artículo 87 del Tratado.

Comentarios del Círculo de Empresarios Vascos y de la Asociación Profesional de Asesores Fiscales de la Comunidad del País Vasco (en los sucesivos “CEV-APCPV”).

(54) Como estas asociaciones presentaron por separado comentarios similares o incluso idénticos, sólo se ha hecho un resumen para ambos.

(55) CEV-APCPV refuta la valoración de la Comisión de una especificidad regional en el crédito fiscal del 45% en cuestión. En su opinión, cualquier norma que, como el crédito fiscal del 45%, sea adoptada por las Diputaciones Forales en el marco de sus competencias tiene carácter de medida general. Además, el crédito no es específico a causa del límite máximo de 2.500 millones o del acuerdo necesario de la Diputación Foral para aplicar el crédito. En efecto, el límite máximo es un criterio objetivo que, por otra parte, se utiliza mucho en fiscalidad y en las normas comunitarias en materia de IVA o en la fiscalidad de las PYME. En cuanto al acuerdo de la Diputación Foral para la aplicación del crédito fiscal del 45%, se trata de un acto de control previo puramente burocrático que se deriva de la seguridad jurídica y la buena administración fiscal. La administración no puede determinar, ni quienes serán los beneficiarios, ni el importe del crédito fiscal del 45%, ni el plazo de aplicación de la medida.

(56) Por lo que se refiere a los efectos en los intercambios comerciales, CEV-APCPV pone de relieve que deben constatar individualmente contrariamente al análisis de carácter general de la Comisión. Por ejemplo, puede tratarse de producción para mercados locales que, por consiguiente, no alteran el comercio comunitario.

Lo mismo sucede por lo que se refiere al efecto sobre la competencia. Por añadidura, el crédito fiscal del 45% en favor de beneficiarios cuyas actividades se desarrollan en mercados aún no liberalizados no está en condiciones de falsear la competencia. Por lo demás, la pérdida de ingresos fiscales no puede apreciarse si se considera sólo una medida, en este caso el crédito fiscal del 45%, y se hace abstracción de la presión fiscal global. A este respecto, CEV-APCPV indica que la presión fiscal global en el País Vasco es superior a la existente en el resto de España.

(57) Por otra parte, la Comisión, en su Decisión de 10 de mayo de 1993 relativa a la Norma Foral 8/1988 de 5 de julio, no cuestionó estas ayudas con motivo de la existencia de un importe mínimo de inversión. Por consiguiente, la Comisión no puede cuestionar el crédito fiscal del 45% sin infringir la confianza legítima que se deriva de dicha Decisión.

(58) Por lo demás, CEV-APCPV considera que, con la apertura del procedimiento contra el crédito fiscal del 45%, el objetivo a que apunta la Comisión es la armonización fiscal. Ahora bien, recurre para ello a los artículos 87 y 88 del Tratado, motivo por el cual se produce una desviación de competencias.

(59) Habida cuenta de lo que precede, CEV-APCPV concluye que el crédito fiscal del 45% no entra en el ámbito de aplicación del artículo 87 del Tratado.

V. Transmisión de otros comentarios a España.

(60) Por carta fechada el 1 de marzo de 2000 D/50912 dirigida a la Representación Permanente de España y en virtud del apartado 2 del artículo 6 del Reglamento (CE) 659/1999 anteriormente mencionado, la Comisión transmitió los comentarios de los terceros anteriormente mencionados e invitó a presentar observaciones en el plazo de un mes a partir de la fecha de la carta. No recibió comentario alguno, salvo una solicitud de prórroga del plazo para responder de 20 días. Por consiguiente, España no presentó observaciones a dichos comentarios.

VI. Evaluación de la ayuda.

VII. Carácter de ayuda estatal.

(61) La Comisión recuerda que, para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de las medidas en cuestión es indiferente puesto que el artículo 87 se aplica a las medidas de ayuda "bajo cualquier forma". No obstante, la Comisión pone de relieve que para calificarse de ayuda, las medidas en cuestión deben satisfacer acumulativamente los cuatro criterios que define el artículo 87 y que se exponen a continuación.

(62) En primer lugar, la medida debe brindar a sus beneficiarios una ventaja que reduzca las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga fiscal para la empresa y, en particular, mediante una reducción total o parcial del importe del impuesto. El crédito fiscal del 45% en cuestión cumple este criterio en la medida en que ofrece a las empresas beneficiarias una reducción de su carga fiscal equivalente al 45% del importe de la inversión admisible. En efecto, en ausencia de este crédito fiscal del 45%, la empresa beneficiaria debería pagar el 100% de la cuota definitiva del Impuesto

personal. El crédito fiscal del 45% supone pues una excepción al régimen fiscal común aplicable.

(63) En segundo lugar, la Comisión estima que el crédito fiscal mencionado implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, a un consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales. Este criterio se aplica igualmente a las ayudas concedidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros. Por otra parte, la intervención del Estado puede efectuarse tanto mediante disposiciones fiscales de naturaleza legal, reglamentaria o administrativa, como mediante prácticas de la administración fiscal. En el presente caso, la intervención del Estado la realiza la entidad foral de Bizkaia por medio de una disposición legislativa.

(64) Por lo que se refiere al argumento anteriormente mencionado de algunos terceros según el cual es erróneo considerar que el crédito fiscal del 45% implica una pérdida de ingresos fiscales con respecto a un importe normal (fijado por la Comisión) del impuesto que debe pagarse, conviene subrayar que el nivel normal del impuesto se deriva del sistema fiscal en cuestión y no de una decisión de la Comisión con una pretensión oculta de armonización. Además, cabe recordar que, según el segundo guión del primer párrafo del apartado 9 de la citada Comunicación (98/C 384/03), para poder ser calificada de ayuda estatal: “En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante: (...) -la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.)”. Este es el caso precisamente de la ventaja fiscal que ofrece una reducción parcial del 45% del crédito fiscal en cuestión. Por lo tanto, este argumento presentado en algunos comentarios de terceros no está bien fomentado.

(65) En tercer lugar, la medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros.

Conviene recordar a este respecto que según un informe sobre la dependencia exterior de la economía vasca en el período 1990-1995, las exportaciones al exterior aumentaron, no ya en términos absolutos, sino sobre todo en detrimento de las exportaciones al resto de España. Así, el mercado exterior sustituyó parcialmente al mercado del resto de España. Además, según otro informe estadístico sobre el comercio exterior del País Vasco, la “propensión a la exportación” (relación entre las exportaciones y el PIB - producto interior bruto) de la economía vasca, que se sitúa en el 28,9%, sobrepasa la de Alemania y la de los demás países europeos cuya propensión a la exportación está entorno al 20%. Por otra parte, según dicho informe, la balanza comercial vasca fue netamente excedentaria durante el período 1993-1998. Concretamente en 1998, por cada 100 pesetas de importaciones, las exportaciones alcanzaron 144 pesetas. En resumen, la economía vasca es una economía muy abierta al exterior con una enorme propensión a la exportación de su producción. De estas características de la economía vasca se desprende que las empresas beneficiarias ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros. En estas condiciones, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias con respecto a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios, incidiendo así en estos intercambios. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, están en condiciones de competir con las empresas que no se benefician del crédito fiscal, bien porque no invirtieron, bien

porque sus inversiones no alcanzaron el umbral de 2.500 millones de pesetas después de establecerse el crédito fiscal del 45% en cuestión.

(66) Habida cuenta de que en el caso que nos ocupa las normas fiscales consideradas tienen un carácter general y abstracto, la Comisión señala que el análisis de esta incidencia sólo puede realizarse a ese nivel general y abstracto sin poder concretarse las repercusiones específicas en un determinado mercado, sector o producto como se pretenden algunos comentarios de terceros los terceros anteriormente mencionados.

Esta posición ha sido ratificada por una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia.

(67) Por lo que se refiere al comentario de los terceros de que la incidencia en los intercambios ha de ser apreciada por la Comisión comparando el conjunto de los regímenes fiscales, la Comisión recuerda que las distorsiones de competencia objeto del presente procedimiento en virtud de los artículos 87 y 88 del Tratado son las derivadas de una norma derogatoria concreta que favorece a algunas empresas de entre los contribuyentes del Estado miembro y no las posibles distorsiones de la competencia derivadas de divergencias entre los regímenes fiscales de los Estados miembros que, llegado el caso, entrarían en el ámbito de los artículos 93 a 97 del Tratado.

(68) En cuanto al carácter específico que deben revestir las ayudas estatales, la Comisión piensa que el crédito fiscal del 45% mencionado es específico o selectivo en el sentido de que favorece a determinadas empresas. En efecto, solamente aquellas empresas que realizan inversiones por encima del umbral de 2.500 millones de pesetas (15.025.303 euros), pueden beneficiarse del crédito fiscal del 45% en cuestión. Todas las demás empresas que invierten sin superar el citado umbral de 2.500 millones de pesetas, quedan excluidas del beneficio de las ayudas. El carácter objetivo del umbral mencionado no impide que éste sea selectivo, como pretenden las autoridades españolas y algunos comentarios de terceros, puesto que excluye a las empresas que no cumplen dichas condiciones.

(69) La Comisión considera subsidiariamente que el crédito fiscal del 45% es específico en razón del poder discrecional de la administración fiscal. En el presente caso, la Comisión observó que la Diputación Foral de Bizkaia disponía de un poder discrecional para determinar, en particular, las inversiones que podían beneficiarse del crédito fiscal del 45%, fijar la duración del proceso de inversión y la duración de la fase de preparación de las inversiones objeto de la ayuda. A este respecto, conviene poner de relieve el hecho de que la norma foral que instaura los conceptos de “proceso de inversión” o de “fase de preparación de la inversión” no lo definen. Contrariamente al concepto de “inversiones en activos fijos materiales” cuyas definiciones figuran en las normas de contabilidad y en otras disposiciones, no hay una definición precisa y generalmente aceptada del “proceso de inversión” o de la “fase de preparación”. Así pues, a falta de una definición precisa, las autoridades regionales disponen de un margen de apreciación para determinar el importe concreto del “proceso de inversión” o de la inversión en la “fase de preparación de cada beneficiario”.

(70) Por otra parte, conviene subrayar que si, en su citada Decisión 93/337/CEE, la Comisión sólo utilizó el criterio de especificidad espacial y sectorial para justificar el carácter específico o selectivo de las ayudas del régimen contemplado, ello no excluye que las ayudas en cuestión puedan tener otras especificidades en relación con otros criterios. En efecto, para calificar una medida de Estado de selectiva o específica, en relación con las ayudas estatales, basta identificar una sola característica. No es necesario, por tanto, que cada decisión de la Comisión agote todas las características específicas que puedan revestir las medidas de Estado consideradas para justificar su

carácter selectivo. Por consiguiente, no puede aceptarse el argumento expuesto en algunos comentarios de terceros según el cual el hecho de no mencionar el carácter selectivo del umbral mínimo de inversión para acogerse a las ayudas supone que la Comisión no lo consideraba selectivo.

(71) En cuanto a la existencia de medidas fiscales en forma de créditos fiscales en favor de inversiones que exceden de un determinado umbral en otros Estados miembros, que la Comisión no ha considerado que tuvieran una especificidad material a causa de dicho umbral, lo cual, según algunos comentarios de terceros, supondría una confianza legítima respecto de todos los créditos fiscales similares, la Comisión señala que los regímenes mencionados por algunos comentarios de terceros son muy diferentes del crédito fiscal del 45%. Además, incluso en el supuesto de que algunos regímenes fueran similares y de que la Comisión no hubiera reaccionado, no estaría justificado mantener este planteamiento erróneo en relación con el caso que nos ocupa. A este respecto, conviene recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia “el posible incumplimiento por parte de un Estado miembro de una obligación que le incumbe en virtud del Tratado, en relación con la prohibición del artículo 92, no puede justificarse por el hecho de que otros Estados miembros incumplan igualmente dicha obligación.

El efecto de varias distorsiones de la competencia sobre los intercambios entre los Estados miembros no puede neutralizarse recíprocamente, sino que, al contrario, es de naturaleza acumulativa, lo cual aumenta sus consecuencias perjudiciales para el mercado común.

(72) En cuanto a la cuestión planteada por algunos comentarios de terceros sobre el carácter de norma de habilitación o norma de concesión directa de ayudas, la Comisión señala que, en este caso, las normas que establecen el crédito fiscal del 45% tienen carácter de régimen de ayudas. Para apoyar esta apreciación baste recordar que, según la letra d) del artículo 1 del citado Reglamento (CE) n° 659/1999, el régimen de ayudas se define como “el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales...”. Ahora bien, el carácter de régimen de ayudas no prejuzga, como se pretende en algunos comentarios de terceros, la existencia o inexistencia de poder discrecional en la ejecución del régimen. El poder discrecional en la concesión de las ayudas dependerá de las características concretas del régimen.

(73) Respecto a la justificación del crédito fiscal del 45% por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, como pretenden las autoridades españolas, la Comisión quiere destacar que se trata de averiguar si las medidas fiscales en cuestión responden a los objetivos inherentes al propio sistema fiscal o si, por el contrario, tienen otros objetivos, legítimos incluso, pero exteriores a dicho sistema fiscal. En el caso considerado, parece que el crédito fiscal del 45% no responde a los objetivos internos del sistema fiscal español que, aparte del objetivo principal inherente a cualquier sistema fiscal de recaudar ingresos destinados a financiar el gasto público, se inspira, entre otras cosas, en los principios de igualdad y progresividad. A este respecto, se puede indicar que el crédito fiscal del 45% contiene una discriminación en favor de las unidades económicas grandes que va en detrimento de otras unidades de menor importancia y capacidad, sin que esta discriminación esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal. En resumen, al no respetar los principios internos inherentes al sistema fiscal, el crédito fiscal del 45% no se justifica por la naturaleza o la economía de dicho sistema. A este respecto, la Comisión pone de relieve que el hecho de que el crédito fiscal del 45% haya sido instaurado por los órganos territoriales que tienen la competencia en esta materia tampoco implica, contrariamente a lo que pretenden las

autoridades españolas en sus observaciones, que responda a la naturaleza del sistema fiscal.

(74) Por otra parte, las autoridades españolas indican en sus observaciones que el crédito fiscal del 45% responde al objetivo de fomentar la actividad económica. Responde así a los objetivos de política industrial perseguidos por el Gobierno Vasco. En efecto, según el documento del Gobierno Vasco Política Industrial. Marco General de Actividades 1996-1999, “[...] las políticas fiscales son indispensables para potenciar el desarrollo económico y, asimismo, para favorecer los proyectos industriales que apuestan por el desarrollo industrial del País Vasco” [página 131]; en el capítulo titulado “Instrumentos de política fiscal” se afirma:

“[...] la autonomía fiscal que goza [en el País Vasco] poseemos nos puede llevar, también, a la búsqueda de fórmulas imaginativas de “trajes fiscales a medida”, por ejemplo, para proyectos prioritarios, o incluso a la incentivación fiscal a grandes empresas [página 133]”. Por otra parte, las autoridades españolas indican en sus observaciones que el crédito fiscal del 45% en cuestión responde al objetivo de promover la actividad económica.

Responde así a los objetivos de política industrial perseguidos por el Gobierno vasco. En efecto, según el documento del Gobierno territorial vasco Política Industrial. Marco General de Actividades 1996-1999, “[...] las políticas fiscales son indispensables para favorecer el desarrollo económico y, también, para favorecer los proyectos industriales que se comprometen en el desarrollo industrial del País [vasco]” [página 131] y en el capítulo titulado “Instrumentos de política fiscal” indica: “[...] autonomía fiscal de la que [el País Vasco] se disponen puede también conducirnos a buscar fórmulas imaginativas de “trajes fiscales a medida”, por ejemplo para proyectos prioritarios, o incluso a incentivos fiscales para grandes empresas [página 133]”. Así pues, el crédito fiscal del 45% en cuestión se inscribe en el contexto de una política industrial cuyos objetivos no son inherentes al propio régimen fiscal.

(75) En resumen, la Comisión constata que, según indicaron las autoridades españolas, el crédito fiscal del 45% tiene un objetivo de política económica que no es inherente al sistema fiscal. Por consiguiente, esta reducción no se justifica por la naturaleza o la economía del sistema.

(76) En cuanto al argumento de la existencia de una presión fiscal global superior en el País Vasco, que ha sido mencionado en varios comentarios de terceros, la Comisión reitera que no es pertinente en este caso concreto, ya que el procedimiento se incoó contra una medida específica y no contra el conjunto del sistema fiscal de cada uno de los tres Territorios vascos.

(77) En conclusión, la Comisión considera que el mencionado crédito fiscal del 45% es una ayuda estatal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 y en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, ya que confiere una ventaja, es otorgada por el Estado por medio de recursos estatales, afecta a los intercambios entre los Estados miembros y falsea la competencia favoreciendo a determinadas empresas.

VIII. Carácter ilegal del crédito fiscal del 45%.

(78) Teniendo en cuenta que el régimen en cuestión no establece la obligación de compromiso de las autoridades españolas de conceder las ayudas respetando las condiciones relativas a las ayudas de *minimis*, la Comisión considera que estas ayudas no pueden considerarse ayudas sujetas a la norma de *minimis*. A este respecto, conviene

subrayar que las autoridades españolas nunca han alegado, en el marco del procedimiento, que las ayudas en cuestión tuvieran total o parcialmente carácter de ayudas de *minimis*. Además, las ayudas en cuestión no pueden ajustarse a las normas de *minimis*, en especial porque no hay garantías de que no se supere el umbral de 100.000 euros. Estas ayudas tampoco son ayudas existentes ya que no cumplen las condiciones establecidas en la letra b) del artículo 1 del citado Reglamento nº 659/1999.

(79) Debe descartarse el carácter de ayuda existente que, según algunos comentarios de terceros, reviste el crédito fiscal del 45%. En defensa de este argumento algunos comentarios de terceros mencionan la existencia de dos créditos fiscales antes de la instauración del crédito fiscal del 45%. No obstante, al examinar estos dos regímenes se observa que son sustancialmente diferentes del crédito fiscal del 45% en cuestión. En efecto, el primer régimen no establecía umbral y el segundo fijaba un umbral de 500 millones de pesetas, notablemente inferior al umbral de 2.500 millones de pesetas. Ahora bien, según la letra c) del artículo 1 del Reglamento (CE) nº 659/1999, se entiende por nueva ayuda “toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes”. Por esta razón el crédito fiscal en cuestión, que entraña modificaciones sustanciales con respecto a dichos regímenes, tiene carácter de nueva ayuda y, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 2 de dicho Reglamento, debe ser notificado, salvo indicación en contrario de los Reglamentos adoptados en aplicación del artículo 89 del Tratado. Además, parece que incluso los regímenes mencionados no tenían carácter de ayudas existentes ya que, al parecer, no estaban en vigor el 1 de enero de 1986, fecha de la adhesión de España a la Unión Europea. Por consiguiente, no cumplían el ya mencionado criterio del artículo del inciso i) de la letra b) del artículo 1 del Reglamento nº 659/1999 de haberse llevado a efecto con anterioridad a la fecha de adhesión y de seguir siendo aplicables con posterioridad a la misma.

(80) Por lo que se refiere a las ayudas estatales que no entran en el ámbito de la norma de *minimis* y que no son ayudas existentes, la Comisión sostiene que están sujetos a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado y en el apartado 3 del artículo 62 del Acuerdo EEE. Sin embargo, las autoridades españolas no han respetado esta obligación. Por esta razón la Comisión estima que dichas ayudas deben considerarse ilegales. La Comisión lamenta a este respecto el incumplimiento por las autoridades españolas de su obligación de notificación previa de las ayudas en cuestión.

(81) En cuanto al argumento de algunos comentarios de terceros, esencialmente referido a una supuesta violación de la confianza legítima y la seguridad jurídica, la Comisión debe rechazarlo ya que, por una parte, el crédito fiscal del 45% no es una ayuda existente y, por otra parte, al no haber sido nunca notificado con arreglo al apartado 3 del artículo 88 del Tratado, la Comisión no ha podido decidir sobre su compatibilidad con el mercado común. Por otra parte, la Comisión considera, además, que no puede estar justificada la esperanza fundada de una compatibilidad del crédito fiscal del 45% porque, según se alega en algunos comentarios de terceros, el régimen fiscal vasco ya se ha considerado conforme a Derecho mediante la mencionada Decisión de la Comisión 93/337/CEE, relativa a un régimen de ayudas fiscales a la inversión. En efecto en dicha Decisión, la Comisión, consideró que estas medidas fiscales tenían carácter de ayudas estatales y que, por lo tanto, estaban sujetas a las normas comunitarias sobre ayudas estatales (normas regionales o relativas a las PYME, la acumulación y sectoriales). Ahora bien, si, como se pretende en algunos comentarios de terceros, el crédito fiscal del 45% en cuestión era una medida similar al régimen contemplado en la citada

Decisión de 1993, hubiera debido, por una parte, ser notificado por constituir una ayuda nueva estatal y, por otra parte, ajustarse en particular a las normas regionales o relativas a las PYME, la acumulación y sectoriales. En estas circunstancias, los beneficiarios no pueden alegar ninguna confianza legítima ni seguridad jurídica en materia de ayudas estatales en relación con el crédito fiscal del 45%.

En resumen, en lo que respecta a la confianza legítima o la seguridad jurídica invocadas en los comentarios de terceros, se observa que la Comisión no dio garantías concretas ni a las autoridades españolas ni a los terceros interesados. Por consiguiente, no podían albergar esperanzas fundadas en la legalidad y compatibilidad de las ayudas en cuestión. A este respecto, cabe recordar que “según jurisprudencia reiterada, el derecho a reclamar la protección de la confianza legítima se extiende a todo particular que se encuentre en una situación de la que se desprenda que la Administración comunitaria le ha hecho concebir esperanzas fundadas (...). Por el contrario, nadie puede invocar una violación del principio de protección de la confianza legítima si la Administración no le ha dado unas garantías concretas”. Por ello, el argumento de violación de la confianza legítima o la seguridad jurídica debe desestimarse en este caso.

(82) A este respecto, la Comisión recuerda, además, que mediante su Decisión 93/337/CEE anteriormente mencionada, ya consideró como ayudas estatales ciertos créditos fiscales instaurados en 1988 por Álava, Gipuzkoa y Bizkaia respectivamente.

IX. Valoración de la compatibilidad con el mercado común.

(83) A título preliminar, la Comisión reitera el carácter de régimen de ayudas del crédito fiscal del 45%.

Habida cuenta del carácter general y abstracto de los regímenes de ayudas, la Comisión desconoce las circunstancias de las empresas que ya han sido beneficiarias o que lo serán. Por lo tanto, no está en condiciones de examinar la incidencia específica en la competencia de las empresas concretas. En este contexto, bastará establecer que unas empresas potencialmente beneficiarias podrían optar a ayudas que no se ajustan a las directivas, directrices y marcos comunitarios aplicables en esta materia. Además, la Comisión pone de relieve que, en su decisión de incoar el procedimiento, recabó toda la información pertinente relativa a las ayudas y a las circunstancias particulares de cada beneficiario. Sin embargo, las autoridades españolas no facilitaron ninguno de estos datos. Por ello resulta contradictorio reprochar a la Comisión, como figura en algunos comentarios de terceros, la falta de precisión de su valoración negándose a la vez a proporcionar los datos detallados solicitados.

(84) Las ayudas estatales en forma de crédito fiscal del 45% tienen por efecto fomentar grandes inversiones que excedan de un valor de 2.500 millones de pesetas. A este respecto, la Comisión recuerda que, según el Anexo 1 de las Directrices sobre las ayudas de finalidad regional 98/C 74/06, “las ayudas fiscales pueden considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible. Además, cualquier ayuda fiscal puede entrar en esta categoría si su importe alcanza un límite expresado en porcentaje de la inversión”. En el caso que nos ocupa, el crédito fiscal del 45% parece poder cumplir estas condiciones, al menos parcialmente, ya que, por una parte, su base imponible está constituida de gastos de inversión y, por otra parte, su importe alcanza un 45% de la inversión. Por esta razón, la Comisión considera que el crédito fiscal del 45% en cuestión parece tener carácter de ayuda a la inversión en la medida en que cumple los criterios mencionados. Procede, por tanto, examinarlo a la luz de las normas comunitarias en materia de ayudas a la inversión.

(85) Para que una ayuda estatal a la inversión pueda acogerse a una de las excepciones regionales contempladas en las letras a) o c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, es necesario que la región en la que se aplique se haya declarado admisible al beneficio de una de estas excepciones en el mapa de ayudas de finalidad regional. En lo que se refiere a la admisibilidad de Bizkaia, la Comisión recuerda que este territorio nunca ha podido acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, porque el PIB per cápita de la NUTS II del País Vasco del que forma parte siempre fue superior al 75% de la media comunitaria. En efecto, según las normas regionales, las condiciones para poder acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado solamente se cumplen si la región, al nivel de la NUTS II, tiene un PIB por habitante que no supera 75% de la media comunitaria.

(86) En cuanto se refiere a la admisibilidad de Bizkaia a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, la Comisión recuerda que, durante el período 1 de enero de 1997-18 de marzo de 2000, estuvieron en vigor sucesivamente dos mapas de ayudas regionales. En primer lugar, el adoptado por su Decisión de 26 de julio de 1995, que estuvo en vigor durante el período del 26 de septiembre de 1995 al 31 de diciembre de 1999. Este mapa preveía que el conjunto de Bizkaia fuera una región donde las ayudas a la inversión en favor del desarrollo regional se considerasen compatibles con el mercado común en virtud de la excepción a la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, siempre que se no excedieran el límite máximo del 25% ESN en el caso de las grandes empresas. Por lo que se refiere al período posterior, la Comisión recuerda que aprobó el mapa español de ayudas con finalidad regional para el período 2000-2006, mediante su Decisión de 11 de abril de 2000. Según dicho mapa, Bizkaia sigue siendo una región donde las ayudas en favor del desarrollo regional pueden considerarse compatibles con el mercado común con arreglo a la letra c) del apartado 3 del artículo 87 CE, siempre que no excedan del límite máximo del 20% ESN, en el caso de grandes empresas, en vez del límite máximo del 25% ESN del mapa anterior.

(87) La Comisión recuerda también que, en el caso de las PYME, la intensidad de la ayuda a la inversión, según las Directrices comunitarias de ayudas a las PYME, puede sobrepasar en 10 puntos porcentuales el límite máximo regional aplicable a las grandes empresas, siempre que el total no exceda del 30% ESN.

(88) Por otra parte, conviene recordar que en materia de ayudas estatales a la inversión se consideran subvencionables los gastos de inversión material que se ajustan, en particular, a las definiciones comunitarias de inversión inicial y de base uniforme. En cambio, no se consideran gastos de inversión admisibles todos los demás gastos de inversión que no se ajustan a estas definiciones como las inversiones de sustitución o los gastos que no sean en terrenos, edificios o equipos.

Aunque es cierto que el crédito fiscal del 45% es una ayuda supeditada a la realización de una inversión material en activos fijos materiales nuevos, no excluye las inversiones de sustitución ni los gastos relacionados con los “procesos de inversión” y las “inversiones en la fase de preparación”. Ahora bien, a falta de una definición precisa de estos términos, no puede descartarse que el objeto del crédito fiscal del 45% en cuestión se aplique no sólo a los gastos que se incluyen en la base uniforme sino también a gastos relacionados con inversiones de sustitución u otros gastos que no entran en dicha base. Por consiguiente, la Comisión considera que el objeto de las ayudas en cuestión pueden ser la inversión inicial, pero también otros gastos que no pueden contemplarse de acuerdo con las normas comunitarias en la materia, tales como gastos de inversión.

(89) Además, la Comisión recuerda que, desde la entrada en vigor de las citadas Directrices regionales 98/C 74/06, las ayudas que pueden acogerse a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado en Bizkaia, no sólo deben ajustarse a las citadas definiciones comunitarias de inversión inicial y de base uniforme y a los límites máximos mencionados, sino que deben cumplir también otras condiciones. En este caso, las ayudas deben estar sujetas a determinadas condiciones: aportación mínima del beneficiario del 25% de la inversión (apartado 4.2), presentación de la solicitud de ayuda antes del inicio de la ejecución de los proyectos inversión (apartado 4.2), mantenimiento de la inversión durante un período mínimo de cinco años (apartado 4.10) y respeto de los límites máximos de ayuda respectivos en caso de acumulación (apartados 4.18 a 4.21).

(90) En este caso concreto, la Comisión observa que las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% no se limitan (durante el período del 1 de enero de 1997 al 31 de diciembre de 1999) al 25% ESN, en el caso de las grandes empresas, ni al 30% ESN en el caso de las PYME. En cuanto al período a partir del 1 de enero de 2000, no se limitan tampoco al 20% ESN, en el caso de las grandes empresas, ni al 30% ESN en el caso de las PYME. Por añadidura, la Comisión constata que los costes seleccionables pueden no ajustarse completamente a los de la mencionada base uniforme en la medida, por una parte, en que no se excluyen las inversiones de sustitución y, por otra, en que pudieran ser seleccionables otros gastos. Dadas las circunstancias, la Comisión considera que un crédito fiscal que asciende al 45% de las inversiones, al no respetar las normas comunitarias regionales, no puede considerarse compatible con el mercado común en virtud de la excepción regional de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado.

(91) En cuanto a las ayudas en favor de los gastos de inversión que no se ajustan a la definición comunitaria, no pueden considerarse ayudas a la inversión. En efecto, de acuerdo con el Anexo I de las citadas Directrices 98/C 74/06, cualquier ayuda fiscal puede entrar en la categoría de ayuda a la inversión si su importe alcanza un límite expresado en porcentaje de los gastos de inversión conforme a las normas comunitarias. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, el importe de las ayudas alcanza un porcentaje de gastos de inversión que no se ajusta a las normas comunitarias. Esta es la razón por la que, según dichas normas, estas ayudas no pueden considerarse ayudas a la inversión. En cambio, estas ayudas pueden financiar gastos de carácter periódico y necesario tales como los gastos relacionados con inversiones de sustitución. Este tipo de gastos corrientes o periódicos es el tipo de gastos que debe soportar una empresa en el marco de su gestión corriente o de sus actividades normales. Las ayudas a este tipo de inversión forman parte, por lo tanto, de la categoría de ayudas de funcionamiento a las que se aplican normas específicas.

(92) A este respecto, la Comisión recuerda que, de acuerdo con la Comunicación de 1988 y las Directrices 98/C 74/06 antes citadas, las ayudas regionales que tienen carácter de ayudas de funcionamiento están, en principio, prohibidas. Con carácter excepcional, sin embargo, pueden concederse bien en regiones acogidas a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 en condiciones específicas establecidas en el apartado 6 de la Comunicación mencionada y en los apartados 4.15 a 4.17 de dichas Directrices regionales, bien en las regiones ultraperiféricas o de baja densidad de población, cuando tienen por objeto compensar el coste excesivo del transporte. Ahora bien, la NUTS III de Bizkaia no puede acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado y, por otra parte, la concesión de las mencionadas ayudas de funcionamiento no está supeditada a dichas condiciones. Además, la NUTS III de Álava no tiene carácter de región ultraperiférica ni de región de baja densidad de

población. Por ello están prohibidos los elementos de ayuda de funcionamiento contenidos en el crédito fiscal del 45%, especialmente porque no se conceden en una región acogida a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, ni es una región ultraperiférica, ni en una región con baja densidad de población. En el caso que nos ocupa, estas ayudas son por lo tanto incompatibles.

(93) En consecuencia, la Comisión considera que el régimen de ayudas fiscales en cuestión no puede considerarse compatible con el mercado común en virtud de las excepciones contempladas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, toda vez que no se ajusta a las citadas normas sobre ayudas estatales de finalidad regional.

(94) Por lo que se refiere a las inversiones realizadas por las PYME fuera de Bizkaia, la Comisión recuerda que, en estos casos, las ayudas correspondientes no pueden considerarse como ayudas de finalidad regional.

Por consiguiente, la excepción regional de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado no puede aplicarse a dichas ayudas. Así ocurre cuando estas inversiones proceden de empresas grandes. En cambio, de acuerdo con las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a las PYME, cuando el beneficiario es una PYME, puede aplicarse la otra excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado destinada a fomentar determinadas actividades. A este respecto, conviene recordar que, además de establecer las condiciones de ajustarse a la definición de inversión inicial y a los gastos admisibles de la base uniforme, las Directrices disponen que la excepción será aplicable a las ayudas a la inversión material siempre y cuando no rebasen las intensidades del 15% para las pequeñas empresas y el 7,5% en el caso de las medianas empresas. Ahora bien, la Comisión observa que las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% no se limitan al 15% Equivalente Bruto de Subvención (EBS) en el caso de las pequeñas empresas y al 7,5% EBS en el caso de las medianas empresas. Además, la Comisión constata que las inversiones subvencionables no se ajustan totalmente a la definición de inversión inicial contemplada en el apartado 4.2.1 de las Directrices (96/C 213/04) mencionadas, ni los costes seleccionables se ajustan a los de la base uniforme establecida en el mismo apartado 4.2.1, puesto que no se excluyen las inversiones de sustitución ni los gastos distintos de los de la base uniforme. Por lo tanto, la Comisión considera que estas ayudas fiscales no pueden considerarse compatibles con el mercado común en virtud de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado en favor del desarrollo de determinadas actividades.

(95) Por otra parte, conviene recordar que las mencionadas Directrices regionales 98/C 74/06 excluyen de su ámbito de aplicación los sectores de la producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas y de la pesca del Anexo I del Tratado y de la industria del carbón. Respecto a los sectores del transporte, siderurgia, construcción naval, fibras sintéticas e industria del automóvil, se aplican normas especiales que se suman a las enunciadas en las citadas Directrices. Además, se aplican normas específicas a las inversiones contempladas por las Directrices comunitarias multisectoriales 98/C 107/05. En consecuencia, deben tenerse en cuenta dichas normas al examinar la compatibilidad de las ayudas en cuestión cuando la empresa beneficiaria pertenece a estos sectores o cuando la inversión entra en el ámbito de las Directrices multisectoriales.

(96) Además de la aplicación de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, relativa al desarrollo de determinadas actividades en los casos anteriores, conviene examinar la posible aplicación de esta excepción en relación con otros fines. A

este respecto, la Comisión observa que el crédito fiscal del 45% no tiene por objeto el desarrollo de una actividad económica a efectos de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, en particular, el desarrollo de acciones en favor de las pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, la creación de empleo o la formación, de acuerdo con las normas comunitarias correspondientes. En estas circunstancias, dichas ayudas fiscales no pueden acogerse a la excepción relativa al desarrollo de determinadas actividades contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado al amparo de los mencionados objetivos.

(97) Además, el crédito fiscal del 45% en cuestión, que no está sujeto a ninguna restricción sectorial, puede concederse sin ninguna limitación a empresas de los sectores sensibles sujetos a normas comunitarias específicas como las aplicables a las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas del Anexo 1 del Tratado, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria del automóvil. La Comisión considera, pues, que las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% podrían no respetar dichas normas sectoriales. En este caso, el crédito fiscal del 45% no cumple la condición de no potenciar nuevas capacidades de producción con el fin de no agravar el problema de exceso de capacidad que afecta tradicionalmente a estos sectores. Por consiguiente, en caso de que el beneficiario pertenezca a los sectores mencionados, la Comisión considera que, al no estar sometidas a las mencionadas normas sectoriales, estas ayudas son incompatibles en virtud de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativa al fomento de determinadas actividades.

(98) Por lo que se refiere al período posterior al 1 de septiembre de 1998, la Comisión considera, además, que no puede descartarse que la inversión objeto de la ayuda esté contemplada en las Directrices multisectoriales (98/C 107/05). En efecto, todos los proyectos de inversión de valor superior a 50 millones de euros (15 millones de euros en el caso del sector textil o de la confección), con una intensidad que exceda del 50% del límite máximo regional y una ayuda por puesto de trabajo superior a 40.000 euros (30.000 euros por puesto de trabajo en el caso del sector textil o de la confección); así como los proyectos de inversión para los cuales la ayuda total supera los 50 millones de euros, están sujetos a las condiciones establecidas en dichas Directrices. En este caso, cada proyecto de inversión debe ser notificado previamente, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, para que la Comisión pueda determinar la intensidad máxima de la ayuda compatible con el mercado común. Ahora bien, las ayudas fiscales en cuestión no están supeditadas ni a la notificación en el caso de los denominados grandes proyectos, ni a una posible reducción de la intensidad de ayuda derivada de la valoración de la Comisión. Por consiguiente, la Comisión considera que las ayudas fiscales en cuestión son incompatibles con el mercado común en virtud de la excepción contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, toda vez que la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado no es aplicable en Bizkaia.

(99) Considerando que la concesión de las ayudas fiscales en cuestión no tiene en cuenta la situación económica y financiera de las empresas beneficiarias, la Comisión estima que no puede descartarse que el beneficiario sea una empresa en crisis a efectos de las Directrices 1999/C 288/02, aunque, según afirman las autoridades españolas, sea poco probable que el crédito fiscal, tal como ha sido diseñado, se aplique a empresas en crisis. A este respecto, la Comisión observa que la concesión de las ayudas fiscales en cuestión no está sujeta a las condiciones establecidas en dichas Directrices comunitarias. Ahora bien, según el apartado 20 de las Directrices 1999/C 288/02 citadas: "A juicio de

la Comisión, las ayudas de salvamento y de reestructuración pueden contribuir al desarrollo de actividades económicas sin afectar negativamente al comercio en contra del interés de la Comunidad, siempre y cuando se cumplan los requisitos que figuran en las presentes Directrices.

Si no se cumplen estas condiciones, las ayudas resultan incompatibles con el mercado común cuando se destinan a empresas en crisis”. Por lo tanto, la Comisión considera que las ayudas fiscales en cuestión en favor de las empresas en crisis no son compatibles con el mercado común con arreglo a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 CE en favor de la promoción de determinadas actividades.

Aplicación de otras excepciones.

(100) Las ayudas examinadas, que no pueden acogerse a las excepciones previstas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, tampoco pueden acogerse a otras excepciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado, ya que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social, previstas en las letras a) del apartado 2 del artículo 87; no están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, de conformidad con lo dispuesto en la letra b) del mismo artículo. Además, no tienen por objeto fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo ni están destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro como se contempla en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Por último, no están destinadas a promover la cultura o la conservación del patrimonio tal como prevé la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

Resumen.

(101) La Comisión considera que estas ayudas estatales en forma de crédito fiscal del 45% no pueden ampararse en la excepción prevista en la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, puesto que Bizkaia no puede acogerse a dicha excepción, ni a la excepción prevista en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativa a “las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo [...] de determinadas regiones económicas [...]” habida cuenta de que no cumplen las normas comunitarias relativas a las ayudas de finalidad regional.

Estas ayudas tampoco pueden acogerse a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 relativa a “las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades [...]” ya que, por una parte, no se ajustan a las disposiciones comunitarias aplicables en este aspecto a las PYME y que, por otra parte, por lo que se refiere a las grandes empresas, el régimen no cubre determinadas actividades. Tampoco pueden ampararse en otras excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado, ya que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social, previstas en la letra a) del apartado 2 del artículo 87; no están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, de conformidad con lo dispuesto en la letra b) del mismo artículo. Además, no tienen por objeto promover la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Por lo demás, no pueden acogerse a la excepción prevista en la letra d) del apartado 3 del artículo 87 por cuanto no están destinadas a promover la cultura ni la conservación del patrimonio. Por consiguiente, dichas ayudas son incompatibles con el mercado común.

(102) Puesto que la deducción fiscal no aplicada por insuficiencia de cuota a pagar puede aplicarse en los años siguientes a la adopción de la decisión de concesión, cabe suponer que una parte de las ayudas fiscales aún puede estar pendiente de pago. Sin embargo, estas ayudas son ilegales e incompatibles. Por ello las autoridades españolas deben suprimir el pago del posible saldo del crédito fiscal del 45% de que aún dispongan algunos beneficiarios.

(103) Por lo que se refiere a las ayudas incompatibles ya abonadas, cabe recordar que según los argumentos anteriormente expuestos, los beneficiarios no pueden prevalerse de los principios generales del Derecho comunitario como la confianza legítima o la seguridad jurídica. Por consiguiente, nada se opone a la aplicación del apartado 1 del artículo 14 del citado Reglamento nº 659/1999, en virtud del cual “Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda.” Por ello, las autoridades españolas deben adoptar todas las medidas necesarias para recuperar las ayudas ya pagadas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente las ayudas. La recuperación de las ayudas deberá efectuarse de conformidad con los procedimientos previstos y las disposiciones establecidas por la legislación española, e incluir la totalidad de los intereses devengados calculados desde la fecha de concesión de la ayuda hasta la fecha efectiva de reembolso de la misma, sobre la base del tipo de referencia utilizado en dicha fecha para calcular el equivalente neto de subvención de las ayudas regionales en España.

(104) No puede ampararse en dicha excepción ni tampoco de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado acerca de “las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo (...) de determinadas regiones económicas...” debido a que no respetan las normas comunitarias relativas a las ayudas con finalidad regional.

Estas ayudas tampoco pueden ampararse en la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 acerca “de las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades...” ya que, por un parte, no se ajustan a las disposiciones comunitarias aplicables en este aspecto a las PYME y que, por otra parte, por lo que se refiere a las grandes empresas, el régimen no cubre determinadas actividades. Tampoco pueden ampararse en otras excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado ya que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social, previstas en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, ni ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional previstas en la letra b) del apartado 2 del artículo 87. Además, no tienen por objeto fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo ni están destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro como se contempla en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Por lo demás, no pueden acogerse a la excepción prevista en la letra d) del apartado 3 del artículo 87 por cuanto no están destinadas a promover la cultura ni la conservación del patrimonio. Por consiguiente, dichas ayudas son incompatibles con el mercado común.

(105) Puesto que la deducción fiscal no aplicada por insuficiencia de cuota a pagar puede aplicarse en los años siguientes a la adopción de la decisión de concesión, cabe suponer que una parte de las ayudas fiscales aún puede estar pendiente de pago. Sin embargo, estas ayudas son ilegales e incompatibles. Por ello las autoridades españolas deben suprimir el pago del posible saldo del crédito fiscal del 45% de que aún dispongan algunos beneficiarios.

(106) Por lo que se refiere a las ayudas incompatibles ya abonadas, cabe recordar que según los argumentos anteriormente expuestos, los beneficiarios no pueden prevalerse de los principios generales del Derecho comunitario como la confianza legítima o la seguridad jurídica. Por consiguiente, nada se opone a la aplicación del apartado 1 del artículo 14 del citado Reglamento nº 659/1999, en virtud del cual “Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda.” Por ello, las autoridades españolas deben adoptar todas las medidas necesarias para recuperar las ayudas ya pagadas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente las ayudas. La recuperación de las ayudas deberá efectuarse de conformidad con los procedimientos previstos y las disposiciones establecidas por la legislación española, e incluir la totalidad de los intereses devengados calculados desde la fecha de concesión de la ayuda hasta la fecha efectiva de reembolso de la misma, sobre la base del tipo de referencia utilizado en dicha fecha para calcular el equivalente neto de subvención de las ayudas regionales en España.

(107) La presente Decisión se refiere al régimen y debe ser objeto de una ejecución inmediata, incluida la recuperación de cualquier ayuda individual concedida en el marco del mencionado régimen. La Comisión recuerda igualmente que, como siempre, la presente Decisión no prejuzga la posibilidad de que ayudas individuales puedan ser consideradas, total o parcialmente, como compatibles con el mercado común en función de sus méritos propios, ya sea en el marco de una Decisión posterior de la Comisión o en aplicación de los reglamentos de exención.

X. Conclusiones.

(100) Habida cuenta de lo que procede, la Comisión concluye que:

—España ejecutó ilegalmente en Bizkaia, un crédito fiscal del 45% de las inversiones infringiendo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

—El crédito fiscal del 45% de las inversiones es incompatible con el mercado común.

—Las autoridades españolas deberán suprimir el pago del posible saldo del crédito fiscal de que aún dispongan algunos beneficiarios. Por lo que se refiere a las ayudas incompatibles ya pagadas, las autoridades españolas deberán adoptar todas las medidas necesarias para recuperarlas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente la ayuda.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN

Artículo 1

La ayuda estatal en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones, ilegalmente puesta a ejecución por España en el Territorio Histórico de Bizkaia, en infracción del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, por medio de la disposición adicional cuarta de la Norma Foral nº 7/1996 de 26 de diciembre de 1996, prorrogada sin limitación en el tiempo por la disposición segunda de la Norma Foral nº 4/1998 de 2 de abril de 1998, es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

España suprimirá el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 en la medida en que siga produciendo efectos.

Artículo 3

1. España adoptará todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas contempladas en el artículo 1, que han sido puestas a su disposición ilegalmente.

En cuanto a las ayudas pendientes de pago, España deberá suprimir todos los pagos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión. La ayuda recuperable devengará intereses devengados desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva. Los intereses se calcularán sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención de las ayudas regionales.

Artículo 4

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

LA COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, el párrafo primero del apartado 2 de su artículo 88,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y, en particular, el párrafo primero del apartado 2 de su artículo 63.

Habiendo emplazado a los interesados a que presentaran sus observaciones de conformidad con los citados artículo y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo que sigue:

I. Procedimiento

(1) Gracias a la información recabada con motivo de los procedimientos incoados a raíz de las denuncias presentadas contra las ayudas estatales en favor de la empresa (...) S.A. y de las empresas (...) S.A. y (...) SA, la Comisión tuvo conocimiento de la existencia de un régimen de ayudas fiscales a la inversión no notificadas en Álava, España, en forma reducción de la base imponible de varias empresas de reciente creación.

(2) Mediante carta de 29 de septiembre de 1999 (SG(99) D/7813) la Comisión informó al Reino de España de su decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado contra esa ayuda.

(3) Mediante carta de su Representación Permanente de 2 de diciembre de 1999, registrada el 6 de diciembre de 1999, las Autoridades españolas presentaron sus observaciones en el marco del procedimiento mencionado.

(4) La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento fue publicada el 26 de febrero de 2000 en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. Con ellas la Comisión invitaba a los interesados a presentar sus observaciones sobre la ayuda en cuestión en el plazo de un mes a partir de dicha fecha de publicación.

(5) La Comisión recibió observaciones al respecto por parte de la Comunidad Autónoma de Castilla y León el 17 de marzo de 2000; del Gobierno de la Rioja el 24 de marzo de 2000; la Confederación Empresarial Vasca-Euskal Entrepresarien Konfederakuntza (en lo sucesivo, "CONFEBASK") el 27 de marzo de 2000 y, fuera de

plazo, observaciones complementarias mediante carta de 29 de diciembre de 2000 registrada el 3 de enero de 2001; el Colegio Vasco de Economistas-Ekonomilarien Euskal Elkargoa el 27 de marzo de 2000; El Círculo de Empresarios Vascos el 27 de marzo de 2000; y la Asociación Profesional de Asesores Fiscales de la Comunidad del País Vasco el 28 de marzo de 2000.

Mediante su carta nº D/52998 de 17 de mayo de 2000 la Comisión las remitió a España para que ésta pudiera a su vez hacer sus observaciones, pero no recibió respuesta alguna.

(6) Mediante carta de su Representación Permanente de 22 de junio de 2000, las Autoridades españolas informaron a la Comisión de la derogación a partir del 5 de abril de 2000 en virtud de la Norma Foral nº 7/2000, de 29 de marzo, del artículo 26 de la Norma Foral nº 24/1996, de 5 de julio, de Álava, fundamento jurídico en el que se basaba la concesión de las ayudas fiscales en cuestión.

II. Descripción detallada de la ayuda.

(7) Según la información de que dispone la Comisión, no desmentida por las Autoridades españolas ni por terceros, las ayudas fiscales en cuestión fueron creadas en virtud del artículo 26 de la citada Norma Foral nº 24/1996 de 5 de julio, del Impuesto de Sociedades.

El texto del citado artículo 26 es el siguiente:

«1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial gozarán de una reducción de un 99, 75, 50 y 25 por 100, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial obtengan bases imponibles positivas.

(...)

2. Para el disfrute de la presente reducción, los sujetos pasivos deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Que inicien su actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas.

(...)

e) Que realicen inversiones en activos fijos materiales en los dos primeros años de actividad por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. A estos efectos también se entenderán como inversiones en activos fijos materiales los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se comprometan a ejercitar la opción de compra.

f) Que se generen un mínimo de 10 puestos de trabajo en los seis meses siguientes al inicio de su actividad empresarial y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla desde dicho momento y hasta el ejercicio en que venza el derecho a aplicarse la reducción en la base imponible.

(...)

h) Que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un período mínimo de cinco años.

3. (...)

4. *El importe mínimo de las inversiones a que se refiere la letra f) y la creación mínima de empleo a que se refiere la letra g), ambas del apartado 2 anterior, serán incompatibles con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas Inversiones o creación de empleo.*

5. *La reducción establecida en el presente artículo será solicitada a la Administración tributaria, la cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional que deberá ser adoptada por acuerdo de la Diputación Foral de Gipuzkoa.*

(...)».

(8) La Comisión observa que de acuerdo con el preámbulo de dicha Norma Foral el objetivo de la ayuda en cuestión consistiera en fomentar la creación de nuevas empresas.

(9) La Comisión observa asimismo que el objeto de las ayudas fiscales en cuestión es la base imponible positiva del impuesto de sociedades, derivada del ejercicio económico, previa a la compensación correspondiente a las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. En este caso los beneficiarios son las sociedades que, por un lado, hayan iniciado sus actividades comerciales con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de las citadas normas forales y, por otro, hayan invertido en activos fijos materiales por un importe mínimo de 80 millones de pesetas (480.810 euros) y hayan generado un mínimo de diez puestos de trabajo. Además, la Comisión hace hincapié en que las empresas beneficiarias deben tener una estrategia empresarial por un período mínimo de cinco años e haber iniciado sus actividades con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas (120.202 euros).

(10) La Comisión llama la atención sobre el hecho de que la ayuda consiste en una reducción del 99%, del 75%, del 50% y del 25% respectivamente de la base imponible positiva de los cuatro ejercicios fiscales siguientes al primero en el que dicha base haya sido positiva durante cuatro años tras el inicio de las actividades.

(11) La Comisión observa que la ayuda fiscal alavesa no va destinada a empresas que ejerzan determinadas actividades concretas o que operen en determinados sectores puesto que puede acogerse a dicha ayuda cualquier empresa de cualquier sector. Tampoco va destinada a una determinada categoría de empresas como por ejemplo las PYME porque, si satisface las condiciones anteriormente mencionadas, cualquier empresa puede beneficiarse de ella.

(12) La Comisión observa que la reducción de la base imponible es aplicable a partir del ejercicio fiscal que comienza el 1 de enero de 1996. En cuanto a la acumulación con otras ayudas, es cierto que las ayudas fiscales en cuestión no pueden acumularse con otras ventajas fiscales que puedan concederse por realizar una inversión mínima o crear un mínimo de puestos de trabajo. No se excluye, no obstante, la acumulación de dicha ayuda fiscal con otras de carácter no fiscal tales como subvenciones, bonificaciones, garantías, participaciones, etc. Tampoco se excluye su posible acumulación con otras ayudas fiscales cuyo hecho generador, es decir, la circunstancia que dé lugar a la concesión de cada una de las ventajas, sea diferente. Ese sería el caso, por ejemplo, de las ayudas fiscales consistentes en créditos fiscales.

(13) En su decisión de incoar el procedimiento la Comisión recordaba que, para la aplicación de la normativa comunitaria en materia de ayudas estatales, no era pertinente

el carácter fiscal de las mismas dado que el artículo 87 del Tratado se aplica a ayudas “en cualquiera de sus formas”. No obstante, la Comisión, en esta fase, ha aclarado que para que puedan ser consideradas ayudas las medidas en cuestión deben satisfacer todos y cada uno de los cuatro criterios que se especifican en el artículo 87 y que se exponen a continuación.

(14) En primer lugar, la Comisión señala, en esta fase, que, al rebajar parcialmente la cuota tributaria, la reducción del 99%, del 75%, del 50% y del 25% de las citadas bases imponibles procura a sus beneficiarios una ventaja fiscal.

(15) En segundo lugar, la Comisión estima, en esta fase, que la reducción de la base imponible implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale al consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales.

(16) En tercer lugar, la Comisión considera, en esta fase, que la reducción de la citada base imponible afecta a la competencia y a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Efectivamente, dado que los beneficiarios ejercen actividades económicas que pueden dar lugar a intercambios comerciales entre Estados miembros, la ayuda mejora la posición de las empresas beneficiarias frente a la de sus competidoras. De modo que las ayudas alavesas afectan efectivamente a los intercambios comerciales. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos).

Y también ven mejorada de este modo su competitividad frente a las empresas no beneficiarias.

(17) Por último, la Comisión opina, en esta fase, que la reducción de la base imponible en cuestión es específica, o selectiva en el sentido de que sólo favorece a determinadas empresas. Efectivamente, los requisitos para poderse beneficiar de la ayuda excluyen expresamente a toda empresa, creada antes de la fecha de entrada en vigor a mediados de 1996 de la citada Norma Foral, que haya creado menos de 10 puestos de trabajo cuyas inversiones sean inferiores a los 80 millones de pesetas (480.810 euros) y cuyo capital no supere los 20 millones de pesetas (120.202 euros). Además la Comisión considera que esa ayuda fiscal no se ve justificada por la naturaleza o la economía del sistema.

(18) Por otra parte, la Comisión considera, en esta fase, que el carácter de ventaja selectiva resulta de las facultades discrecionales de la Administración fiscal. Efectivamente, la concesión de la ayuda en cuestión no es automática, sino que es la Diputación Foral de Álava la que, previo examen de la solicitud, toma la decisión de su concesión.

(19) En conclusión, la Comisión considera, en esta fase, que la reducción de la base imponible mencionada constituye una ayuda estatal según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado y en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo dado que genera una ventaja comparativa, es concedida por un Estado miembro, afecta a los intercambios comerciales intracomunitarios y falsea la competencia al favorecer únicamente a determinadas empresas.

(20) Dado que las ayudas fiscales en cuestión superan el límite máximo trianual de 100.000 euros, la Comisión considera, en esta fase, que las mismas no se atienen a la norma de minimis.

(21) La Comisión indica, en esta fase, que las ayudas estatales que no se rigen por la norma de minimis están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el

apartado 3 del artículo 88 del tratado y en el apartado 3 del artículo 62 del Acuerdo EEE. Las Autoridades españolas no han respetado esa obligación. Por esa razón la Comisión opina provisionalmente que dichas ayudas pueden considerarse ilegales.

(22) La Comisión señala también, en esta fase, que, por mucho que la concesión de las ayudas en cuestión se supedita a la realización de una inversión mínima y a la creación de un mínimo de puestos de trabajo, los regímenes fiscales en cuestión no garantizan el respeto de la normativa comunitaria en materia de ayudas estatales de finalidad regional. Por esa razón la Comisión considera provisionalmente que dichas ayudas no tienen carácter de ayuda a la inversión o a la creación de empleo.

(23) Por el contrario, la Comisión considera, en esta fase, que las ayudas fiscales tienen carácter de ya que su objeto es liberar a una empresa del coste que entraña su normal actividad o su gestión corriente.

(24) La Comisión recuerda que en principio están prohibidas las ayudas de funcionamiento de finalidad regional. Ello no obstante, pueden concederse con carácter excepcional en regiones que cumplan determinadas condiciones. Pero éste no es el caso de estas ayudas. Por consiguiente, la Comisión opina provisionalmente que la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión suscita dudas a la luz de las normas en materia de ayudas estatales de finalidad regional.

(25) La reducción de la base imponible en cuestión, que no se limita a un único sector, puede concederse a empresas sujetas a normativas comunitarias concretas de carácter sectorial. En este caso, la Comisión, en esta fase, abriga dudas sobre la compatibilidad de dichas ayudas cuando el beneficiario pertenece a un sector sujeto a las normas especiales comunitarias.

(26) Por lo demás, la Comisión duda, en esta fase, de la compatibilidad de dichas ayudas fiscales con el mercado común en virtud de las excepciones establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado.

En efecto, estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social según lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 87.2 no están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional según lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 de artículo 87.2 y no están sujetas a las disposiciones de la letra c) del apartado 2 del artículo 87.2 relativas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania. En cuanto a las excepciones del apartado 3 del artículo 87 distintas de las de las letras a) y c) ya citadas, la Comisión considera, en esta fase, que no tienen por objeto fomentar la realización de un proyecto importante de interés europeo común ni subsanar una grave perturbación en la economía de un Estado miembro con arreglo a lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87.

Dichas ayudas no entran en el ámbito de aplicación de las disposiciones de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 relativas a las “ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades...” ya que no tienen especificidad alguna en cuanto a las actividades de las empresas beneficiarias. Por último, tampoco están destinadas a promover la cultura o la conservación del patrimonio tal como establece la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

(27) Además de recabar sus observaciones en el marco del procedimiento del apartado 2 del artículo 88 del Tratado, la Comisión solicitó asimismo de las Autoridades españolas toda la información necesaria para poder evaluar las ayudas fiscales consistentes en la reducción de la base imponible de determinadas empresas de reciente creación de

Álava. La información solicitada fue la siguiente: copias de todas las decisiones de concesión de la reducción de la base imponible datos sobre las inversiones realizadas por cada beneficiario, puestos de trabajo creados, capital social, importe de la reducción de la base imponible de la que se ha beneficiado cada empresa y saldo pendiente de pago.

III. Observaciones de las autoridades españolas.

(28) Las Autoridades españolas presentaron sus observaciones mediante carta de 2 de diciembre de 1999 de su Representación Permanente. En pocas palabras, las Autoridades españolas consideran que la reducción de la base imponible no constituye una ayuda estatal en el sentido de lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado.

Por el contrario, las Autoridades españolas consideran que la ayuda fiscal en cuestión constituye una medida general fuera del alcance de la disciplina en materia de ayudas estatales. Las Autoridades españolas indican, además, que la medida en cuestión cuyo objetivo consiste en iniciar las inversiones se inscribe en el marco de una política económica a la que recurren muchos gobiernos.

(29) Las Autoridades españolas hacen valer además la ausencia de especificidad de la medida o su carácter selectivo. Efectivamente, a su modo de ver dicha medida está abierta a todos los sectores y a todos los contribuyentes que reúnan los requisitos necesarios lo que anula el carácter específico de la misma. Y además este alcance general tampoco se ve limitado de acto. En cuanto a la especificidad material, no se puede decir que exista dado que los requisitos de invertir 80 millones de pesetas y crear diez puestos de trabajo no tienen carácter discriminantes, sino que son condiciones objetivas que se derivan de la necesidad de garantizar la eficacia de la medida para lograr el objetivo contemplado.

(30) Por otra parte, las Autoridades españolas contestan el carácter discrecional de las medidas en cuestión ya que se conceden automáticamente en cuanto las ayudas satisfacen las mencionadas condiciones objetivas.

La Diputación Foral de Álava se limita pues a comprobar que se reúnen todas las condiciones sin poder por ello modular la ayuda ni supeditar su concesión a condición alguna. Por otra parte, el procedimiento establecido en el apartado 5 del artículo 26 para la concesión de ayudas fiscales tampoco tiene carácter discrecional.

Efectivamente, según dicho artículo “(...)”. Ahora bien, este procedimiento debe interpretarse en el sentido de que la concesión se realizará tras haberse comprobado que se cumplen todas las condiciones objetivas. Por esa razón la expresión “en su caso” no tiene carácter discrecional.

(31) Además, las Autoridades españolas alegan que la reducción de la base imponible de Álava se inspiró en medidas existentes en otros Estados miembros tales como Irlanda o en las medidas de la Administración central española de 1993. Sin embargo en aquella época la Comisión no consideró esas medidas ayudas estatales en el sentido de lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado. Dadas las similares características de las medidas de Álava y de las de la Administración central cabe deducir que, si las últimas no tenían carácter específico, tampoco deberían tenerlo las primeras. Las Autoridades españolas indican además que tanto las medidas de Álava, que las de la Administración central española abarcan únicamente una parte del Estado.

Por lo tanto, si la Comisión no apreció la existencia de una especificidad en las medidas fiscales creadas por la Administración central española, tampoco debería apreciarla en las de Álava.

(32) Las Autoridades españolas alegan, por otro lado, que aunque la Comisión considere que la medida es específica, se ve justificada por la naturaleza y la economía del sistema de acuerdo con lo dispuesto en la Comunicación 98/C 384/03 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas y, efectivamente, la medida en cuestión se justifica por la naturaleza y la economía del sistema fiscal puesto que las condiciones de su concesión tienen carácter objetivo y horizontal.

(33) Las Autoridades españolas contestan también que las normas fiscales no respeten las condiciones de las normas sectoriales, tal como afirma la Comisión. En su opinión, la Comisión debería especificar concretamente cuáles son las condiciones infringidas por las normas fiscales en cuestión. Las Autoridades españolas consideran inadecuada la aplicación de la normativa sobre ayudas de finalidad regional dado que, en este caso concreto, no se trata de ayudas estatales.

(34) Las Autoridades españolas se muestran también en desacuerdo con la posición de la Comisión de que las ayudas repercuten en los intercambios comerciales que las empresas beneficiarias efectúan con otros Estados miembros. En opinión de las Autoridades españolas, no se puede generalizar, tal como hace la Comisión, porque cabe la posibilidad de que algún intercambio concreto no sufra incidencia alguna. En otros casos podría tratarse de empresas que operasen únicamente en mercados locales o en sectores todavía sin liberalizar. Pero en todos esos casos faltaría una de las condiciones necesarias para calificar de ayuda estatal cualquier medida estatal.

(35) Por lo que se refiere el carácter de que en opinión de la Comisión revisten las medidas fiscales en cuestión, las Autoridades españolas señalan que, a pesar del hecho de que la ventaja fiscal se derive de la base imponible y no de la inversión, siempre mantiene su carácter de incentivo de la inversión. De modo que no pueden calificarse de.

(36) Habida cuenta de todos estos razonamientos, las Autoridades españolas consideran que la Comisión debe dar por cerrado el procedimiento incoado con una decisión que considere que las medidas fiscales en cuestión no reúnen los requisitos necesarios para poder ser consideradas ayudas estatales.

(37) Por lo demás, las Autoridades españolas señalan que, en virtud de la legislación española, la administración fiscal sólo puede divulgar información sobre los contribuyentes en casos excepcionales. Y entre esos casos excepcionales no figura la comunicación de información a la Comisión. Por consiguiente, las Autoridades españolas no pueden proporcionar la información que se solicita en la decisión de apertura del procedimiento.

IV. Otros comentarios recibidos por la comisión.

(38) La Comisión subraya que los comentarios que figuran a continuación no prejuzgan la cuestión de si las partes que los han presentado pueden ser consideradas partes interesadas a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 88 del tratado.

Comentarios de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

(39) La Comunidad Autónoma de Castilla y León recuerda a título preliminar que las medidas fiscales en cuestión forman parte del conjunto de medidas fiscales adoptadas

por la Diputación Foral de Álava que se impugnaron tanto a nivel interno del Estado miembro, como a escala comunitaria, concretamente, dicha Comunidad Autónoma indica que el Tribunal Superior del País Vasco anuló mediante Sentencia de 1999 el artículo 26 por el que se creaba la medida fiscal objeto del procedimiento incoado.

(40) La Comunidad Autónoma de Castilla y León señala a continuación que las medidas fiscales en cuestión constituyen ayudas estatales ya que satisfacen con carácter acumulativo los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado. En apoyo de esa afirmación, la Comunidad Autónoma invoca básicamente los mismos argumentos que figuran en la decisión de incoar el procedimiento precisando además que el carácter selectivo de la medida se derivaría también de las facultades discrecionales de que goza la Administración. Además, la Comunidad Autónoma de Castilla y León señala también que las medidas fiscales en cuestión no se justifican ni por la naturaleza ni por la economía del sistema fiscal dado que su objetivo es fomentar la creación de nuevas empresas.

(41) Por lo demás, la Comunidad Autónoma de Castilla y León considera que las ayudas fiscales en cuestión no pueden considerarse compatibles con las excepciones que se establecen en dicho artículo 87 del Tratado y señala al respecto que dichas medidas fiscales constituyen dado su carácter continuo no vinculado con la ejecución de ningún proyecto específico. Como es sabido, sólo pueden establecerse excepciones a las, y siempre en determinadas condiciones, en las regiones asistidas con arreglo a lo dispuesto en la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado y dado que el País Vasco es una región asistida en el sentido de la excepción establecida en la letra c) del apartado 3 del artículo 87, las en cuestión no pueden considerarse pues compatibles.

Además, dichas ayudas tampoco han respetado la obligación de notificación que se establece en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

(42) Por lo tanto, la Comunidad Autónoma de Castilla y León opina que las medidas fiscales alavesas deben ser consideradas ayudas estatales y, por no haberse ajustado al procedimiento de notificación previsto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, ilegales e incompatibles con el mercado común.

Comentarios del Gobierno de La Rioja.

(43) El Gobierno de La Rioja afirma que las medidas fiscales en cuestión constituyen ayudas estatales dado que satisfacen con carácter acumulativo los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado. En apoyo de esa afirmación, el Gobierno de La Rioja arguye que la reducción de la base imponible tiene como objeto y efecto liberar al beneficiario de una parte de la carga tributaria que habrían soportado sus beneficios. Ello implica lógicamente una ventaja financiera para las empresas beneficiarias que, a falta de contrapartidas en favor de la Administración, implica para esta una pérdida de ingresos tributarios. Por otro lado, también se ve favorecida la actividad económica de los beneficiarios que disponen de este modo de una ventaja competitiva frente a todas las demás empresas. Además de la especificidad material debida al capital social mínimo de 20 millones de pesetas, de la inversión mínima de 80 millones de pesetas y de la creación mínima de diez puestos de trabajo, el Gobierno de La Rioja señala que el carácter discrecional de la reducción de la base imponible en cuestión se deriva, por un lado, de la facultad de que goza la Administración para seleccionar beneficiarios, plazos e importes máximos y, por otro, de la falta de carácter automático de la concesión de la reducción de la base imponible.

(44) Por otra parte, el Gobierno de la Rioja considera que la medida fiscal en cuestión no se justifica debido a la existencia en España de cinco sistemas fiscales. El Gobierno de La Rioja recuerda al respecto que el abogado general Saggio consideró en las conclusiones de las Cuestiones prejudiciales acumuladas C 400/97, C 401/97 y C 402/97 que el carácter de autoridades titulares de competencias en materia fiscal en un territorio no justifica discriminación alguna en favor de las empresas establecidas en el mismo. Además, dichas medidas tampoco se justifican ni por la naturaleza ni por la economía del sistema fiscal alavés dado que contemplan la mejora de la competitividad de las empresas beneficiarias. Asimismo, el Gobierno de La Rioja recuerda que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco consideró que las medidas fiscales en cuestión eran desproporcionadas e inadecuadas para lograr el objetivo de fomentar la actividad económica dado que podían afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes creando inaceptables condiciones de competencia ventajosa.

(45) Por lo demás, el Gobierno de La Rioja considera que las ayudas fiscales en cuestión no pueden acogerse a los casos de excepción establecidos en el artículo 87 de Tratado. Según dicho Gobierno Autónomo, las Autoridades españolas tampoco respetaron la obligación de notificar las ayudas según lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

(46) Por lo tanto, el Gobierno de La Rioja opina que las medidas fiscales alavesas deben ser consideradas ayudas estatales y, por no haberse ajustado al procedimiento de notificación previsto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, ilegales e incompatibles con el mercado común.

Comentarios de la Confederación Empresarial Vasca-Euskal Entrepresarien Konfederakuntza (CONFEBASK)

(47) Para empezar, la CONFEBASK menciona en sus observaciones las raíces históricas del actual régimen fiscal autónomo de Álava y a continuación viene a afirmar lo siguiente en cuanto al fondo:

a) La supuesta reducción de la deuda fiscal: la comisión está en un error al considerar que existe una deuda fiscal cuya reducción conlleva una pérdida de ingresos tributarios. Si ese razonamiento fuera correcto, toda deducción aplicable al impuesto implicaría siempre una pérdida de ingresos tributarios en relación con el importe inicialmente debido. La CONFEBASK solicita pues que la Comisión reconsidere su posición dado que no hacerlo equivaldría a realizar una irregular armonización de la presión fiscal fijando un importe referencia para determinar las posibles pérdidas de ingresos tributarios.

b) La repercusión en los intercambios comerciales: en opinión de la Comisión las medidas fiscales en cuestión generan una distorsión en los intercambios comerciales en la medida en que los beneficiarios participan en los mismos. Ahora bien, todo intercambio comercial siempre se ve afectado por las divergencias existentes entre los distintos sistemas fiscales. Para verificar pues si los intercambios comerciales se repercuten de las medidas fiscales en cuestión, la Comisión debería analizar todo el sistema fiscal en su conjunto y no disposiciones concretas del mismo. A este respecto, la CONFEBASK hace hincapié en que, según un estudio, la presión fiscal en el País Vasco sería superior a la del resto de España. La Comisión debería explicar por qué estas medidas concretas si afectan a los intercambios comerciales y otras no. En todo caso, aunque se diera esa repercusión, la vía para suprimirla sería la de la armonización y no la de las ayudas estatales.

c) El carácter selectivo de las ayudas; en opinión de la CONFEBASK, el carácter selectivo de las medidas fiscales debe apreciarse bien como norma de habilitación que confiere a la autoridad fiscal la facultad de conceder un beneficio concreto a posteriori o bien como norma que concede directamente el beneficio fiscal sin posterior concretización. Sin embargo el hilo argumental de la Comisión se basa primero en el primer supuesto y luego en el segundo. Habida cuenta del carácter excluyente de ambos supuestos, la Comisión debería explicar en cuál de ellos sitúa las medidas fiscales en cuestión ya que en caso contrario, sería contradictorio recurrir a ambos en su argumentación.

—Si se consideran las medidas fiscales alavesas como normas de habilitación, la CONFEBASK no puede mostrarse de acuerdo con esta posición ya que la Administración no dispone de facultades discrecionales y la concesión es automática. Efectivamente, la Administración se limita a comprobar que el solicitante cumple los requisitos necesarios para beneficiarse de las ayudas. Además, si se consideran las medidas fiscales alavesas como normas de habilitación que permiten conceder ayudas a posteriori, el actual procedimiento carece por consiguiente de contenido en la medida en que se están poniendo en tela de juicio normas y no casos concretos.

Además, según el primer párrafo de la carta de la Comisión dirigida a los Estados miembros una disposición general que conceda un beneficio sólo puede considerarse ayuda cuando se trate de un marco “legislativo que permita su concesión sin otros trámites”. Pero como la norma de habilitación tiene carácter abstracto no puede considerarse ayuda estatal ni, por lo tanto, ser objeto de una apreciación de su incidencia en la libre competencia ni en los intercambios comerciales entre Estados miembros.

—Por lo que se refiere al hecho de considerar las medidas fiscales normas de concesión directa de las ayudas la CONFEBASK recuerda que según los puntos 19.20 y 17 de la mencionada Comunidad 98/C 384/03 una medida fiscal sólo puede tener carácter específico y, por lo tanto, ser considerada ayuda estatal cuando va destinada exclusivamente a empresas públicas, a determinadas formas de empresas y a empresas de una región determinada. Sin embargo, las medidas fiscales en cuestión carecen de todas estas especificidades, incluida la territorial, dado que se destinan a todo el territorio sobre el que tienen competencias las Autoridades regionales que las han creado. En cuanto a la especificidad de los límites máximos, a saber, los 20 millones de pesetas de capital, los 80 millones de pesetas de inversión y los diez puestos de trabajo creados, la CONFEBASK considera que la utilización de los límites máximos es una práctica habitual en toda normativa tributaria, nacional o comunitaria. Además, la CONFEBASK señala, sobre la base de varias sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y de las Decisiones de la Comisión, que hasta la fecha jamás se ha considerado que la existencia de límites máximos constituyera una especificidad. Además, la propia Comisión reconoce en el párrafo 14 de la citada Comunicación que el efecto de favorecer a determinados sectores no implica automáticamente una especificidad.

—Por otra parte, la CONFEBASK afirma que la reducción en Álava de la base imponible no es sino la adaptación de una medida de 1993 de la Administración central española, que se recoge también en los comentarios de las Autoridades españolas. La CONFEBASK defiende incluso que las normas son idénticas límites máximos excluidos. Por consiguiente, queda anulado el impacto sobre la competencia de la reducción de la base imponible alavesa dado que los territorios colindantes con las provincias vascas se benefician de ventajas fiscales para empresas de nueva creación. Además, si las medidas fiscales en cuestión repercutieran en la competencia, ello se

derivaría de las citadas medidas de la Administración central española dado que el número de beneficiarios de las mismas podría ser mayor. Por otra parte, la CONFEBASK resalta que existen medidas similares en otros Estados miembros sin que la Comisión haya iniciado procedimiento alguno en su contra y sin que el grupo Primarolo las haya tachado de perjudiciales. A este respecto, la CONFEBASK señala que en Francia las empresas de nueva creación se vienen beneficiando desde 1994 de una exención y reducción del impuesto de sociedades de cinco años de duración o de diez en el caso de algunas regiones. Y Córcega goza de un régimen todavía más favorable. En Luxemburgo el impuesto de sociedades goza de una reducción del 25% durante ocho años. En el sur de Italia la exención fiscal de los impuestos IRPEG e ILOR es de diez años. Por último en Portugal existe una reducción del 25% del impuesto de sociedades de entre 7 y 10 años de duración. Todo indica por consiguiente que la reducción de la base imponible de Álava no es un sistema excepcional del que se derive especificidad alguna. Antes bien, se trata de un sistema ampliamente utilizado en los Estado miembros.

d) La importancia de la seguridad jurídica la CONFEBASK alega que la calificación por la Comisión de ayuda ilegal de la reducción fiscal alavesa pone en tela de juicio los principios de confianza legítima, de prohibición de las decisiones arbitrarias de las Instituciones y de seguridad jurídica y proporcionalidad puesto que en su decisión de 1993 la Comisión consideró conforme a derecho el régimen fiscal vasco. En todo caso la Comisión podría modificar su posición con respecto a los casos futuros, pero no con respecto al pasado.

e) La incompatibilidad con el mercado común si se consideran las medidas fiscales en cuestión como normas de habilitación, la CONFEBASK considera que no se puede apreciar su compatibilidad si la ayuda no se concede por decisión administrativa. El procedimiento carece pues de sentido al ser incapaz por su naturaleza de conseguir resultados sobre la compatibilidad de las ayudas. Por otro lado si se consideran las medidas fiscales alavesas normas de concesión directa de las ayudas, la CONFEBASK opina que la práctica de la Comisión y el Tribunal de Justicia exigen que las medidas tengan una especificidad sectorial para poder apreciar la compatibilidad de la ayuda. Además, sería necesario establecer la presión fiscal global que sufren las empresas y la presión fiscal de referencia. Por último, este planteamiento llevaría a la conclusión absurda de que toda presión fiscal inferior a la presión fiscal más elevada de todos los Estados miembros constituiría una ayuda estatal. Por otra parte, la CONFEBASK contesta también el argumento de la Comisión según el cual las medidas fiscales son incompatibles con el mercado común puesto que no contienen disposiciones específicas para las ayudas sectoriales, regionales, grandes inversiones, etc. porque las normas fiscales no pueden ni deben contener este tipo de precisiones. Según el Tribunal de Justicia la Comisión debe concretar en sus decisiones los efectos negativos para la competencia especificando el verdadero impacto de las medidas examinadas. La incompatibilidad no puede pues determinarse en situaciones abstractas propias de un sistema fiscal porque en ese caso todas las diferencias entre los sistemas fiscales se convertirían necesariamente en ayudas. Todo ello lleva la CONFEBASK a reiterar una vez más la ausencia de deuda fiscal normal infravalorada debido a las medidas fiscales en cuestión.

f) Por lo tanto, la CONFEBASK pide que la Comisión cierre definitivamente el procedimiento y que declare que las medidas fiscales en cuestión se ajustan al Derecho Comunitario.

(48) Las observaciones complementarias de la CONFEBASK remitidas mediante carta de 29 de diciembre de 2000 registrada el 3 de enero de 2001, llegaron fuera de plazo y no se tuvieron en cuenta. Además, la Comisión indica que la CONFEBASK nunca ha recurrido a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6 del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999 por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado para presentar una solicitud de prórroga del plazo fijado.

Comentarios del Colegio Vasco de Economistas-Ekonomilarien Euskal Elkargoa, (en lo sucesivo, “CVE”)

(49) El CVE considera que ninguna provincia vasca dispone de un sistema fiscal que cumpla el criterio de especificidad del apartado 1 del artículo 87 del Tratado por la simple razón de que dichos sistemas fiscales únicamente se aplican en una parte del Estado miembro. En apoyo de esta tesis, el CVE alega que la práctica habitual de la Comisión de considerar que hay especificidad cuando la medida fiscal se aplica a una parte del Estado miembro es correcto cuando existe un único sistema fiscal. Sin embargo, no es pertinente cuando existen varios sistemas fiscales en un mismo Estado miembro. Además, dicha tesis es contraria a la coherencia del sistema fiscal español, que es por naturaleza múltiple. Efectivamente, cada sistema se aplica exclusivamente en un aparte del territorio. De modo que cada uno de los sistemas no es un sistema regional, sino el único aplicable en el territorio. Además, las pérdidas de ingresos fiscales que puedan derivarse de determinadas medidas fiscales no son objeto de una transferencia del Gobierno central. Antes bien, deben ser compensadas con un aumento de los ingresos de otros impuestos o con una disminución de los gastos públicos. Por otra parte, la especificidad del sistema fiscal español no tiene por qué verse penalizado con la aplicación del Derecho comunitario. Por lo demás, las posibles distorsiones de la competencia debidas a la existencia de cinco sistemas fiscales deberían abordarse a través de la normativa comunitaria en materia de armonización fiscal.

(50) Ello no obstante, el CVE no excluye que en el ejercicio de su autonomía fiscal las Diputaciones Forales puedan adoptar medidas fiscales que puedan ser objeto de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado. En ese caso el CVE considera que la reducción de la base imponible escapa a lo dispuesto en dicho artículo ya que de concederse, sólo cumple el criterio de serlo por medio de recursos estatales. Por el contrario, dicha reducción no falsea la competencia debido a que su pago implica la existencia de una base imponible positiva. Además tampoco puede determinarse su importe a priori ya que, por ejemplo, en ausencia de beneficio, no se pagaría la ayuda. Lo mismo sucede con su incidencia en los intercambios comerciales que debe verificarse individualmente dado que la amenaza de su existencia no es suficiente. Por su parte, el CVE está estudiando si la especificidad se deriva de los límites máximos necesarios para acceder al beneficio de la reducción fiscal en cuestión o de las facultades discrecionales de la Diputación Foral para la concesión de la reducción. El CVE considera al respecto que los límites máximos mencionados no implican una especificidad ya que son objetivos y no discriminatorios. En cuanto a la concesión de la reducción fiscal, no se trata del ejercicio de una facultad discrecional, sino de la comprobación de que se cumplen todos los requisitos.

(51) El CVE concluye que la reducción de la base imponible, que es una medida general adoptada en el marco de las competencias tributarias de los Territorios vascos, no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado.

Comentarios del Círculo de Empresarios Vascos y de la Asociación Profesional de Asesores Fiscales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, (en lo sucesivo, “CEV” y “APCPV”)

(52) Dado que estas Asociaciones presentaron comentarios parecidos o incluso idénticos, se resumen pues conjuntamente sus puntos de vista.

(53) El CEV y la APCPV contestan la apreciación de la Comisión de que existe especificidad o selectividad en la reducción de la base imponible alavesa debido a la exclusión de las empresas creadas antes de la entrada en vigor de dicha reducción fiscal, a la exclusión de las empresas existentes y a los límites máximos cuantitativos exigidos. Efectivamente, las normas fiscales se aplican siempre a partir de su entrada en vigor dado que la aplicación retroactiva tiene carácter excepcional. Además, como el objetivo de la medida en cuestión es fomentar la inversión, es lógico que la reducción fiscal se limite a las empresas de nueva creación. Por lo que se refiere a los límites máximos, todo indica que estos son objetivos y, además, muy utilizados en materia tributaria. En cuanto al acuerdo de la Diputación Foral sobre la aplicación de la reducción de la base imponible, todo indica que se trata de un acto de control previo para comprobar que se reúnen todos los requisitos. Tras lo cual, la concesión tiene lugar de modo automático.

(54) Por lo que se refiere a su incidencia en los intercambios comerciales, el CEV y la APCPV señalan que hay que estudiar cada caso por separado, contrariamente a lo que hace la Comisión. Porque pueden existir, por ejemplo, beneficiarios que sólo produzcan para los mercados locales y en ese caso las medidas fiscales no alteran en absoluto los intercambios comunitarios. Lo mismo sucede por lo que se refiere a la incidencia de dichas medidas en la competencia. Además, la reducción de la base imponible en favor de beneficiarios cuyas actividades tienen lugar en mercados todavía sin liberalizar no puede falsear la competencia. Además, no se puede apreciar una pérdida de ingresos fiscales cuestionando una sola medida, a saber, la reducción de la base imponible, haciendo abstracción de la presión fiscal global. El CEV y la APCPV tienen a bien señalar al respecto que la presión fiscal global del País Vasco es superior a la existente en el resto de España.

(55) El CEV y la APCPV consideran que, aunque a pesar de las anteriores observaciones la Comisión siga opinando que existe especificidad en la reducción de la base imponible, ésta se justificaría por la naturaleza y la economía del sistema fiscal. En apoyo de esta posición, el CEV y la APCPV añaden que la medida fiscal se aplica a todos los operadores independientemente de su actividad. Además, dicha medida es necesaria para el buen y eficaz funcionamiento del sistema puesto que para medir la desigualdad de una medida es necesario enmarcarla en el sistema y determinar si éste conlleva una presión fiscal inferior. La medida fiscal se ajusta al principio de igualdad dado que las empresas de nueva creación no se hallan en la misma situación que una empresa ya existente.

(56) Por otra parte, el CEV y la APCPV piden a la Comisión que aprecie la medida en cuestión a la luz, por un lado, de la existente de medidas similares en otros Estados miembros tales como Irlanda, por otro, de la existencia en 1993 de medidas similares de la Administración central española y, por último, de la aplicación o no de la reducción de la base imponible alavesa a todo el territorio español. A este respecto, el CEV y la APCPV afirman que la Comisión nunca ha considerado las medidas en cuestión a la luz de lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado CE. Por otra parte, el CEV y la APCPV contestan el carácter de las medidas fiscales en cuestión dado que las no se aplican las empresas de nueva creación, sino al mantenimiento artificial de las ya existentes. Por lo

demás, el CEV y la APCPV consideran que el objetivo que la Comisión tiene en mente al incoar el procedimiento contra la reducción de la base imponible es el de la armonización fiscal. Y para ello recurre a los arts. 87 y 88 del Tratado. Esa es la razón por la que se produce una desviación de poder.

(57) Habida cuenta de cuanto antecede, el CEV y la APCPV concluyen que la reducción de la base imponible no entra en el ámbito de aplicación del artículo 87 del Tratado.

V. Comunicación de los comentarios de terceros a España.

(58) En virtud de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6 del Reglamento (CE) núm. 659/1999, la Comisión transmitió a la Representación Permanente de España mediante carta de 18 de mayo de 2000 los otros comentarios de los terceros anteriormente mencionados invitando a dicho país a presentar sus observaciones en el plazo de un mes a partir de la fecha de la misma. Sin embargo, España no presentó observación alguna a dichos comentarios.

VI. Evaluación de la ayuda.

VII. El carácter de ayuda estatal.

(59) La Comisión tiene a bien señalar que, para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, no es pertinente el carácter fiscal de las medidas alavesas puesto que el artículo 87 del Tratado se aplica a las ayudas de “cualquier tipo”. No obstante, la Comisión hace hincapié en que para que las medidas alavesas puedan calificarse de ayudas deben satisfacer todos y cada uno de los cuatro criterios del artículo 87, que se exponen a continuación.

(60) En primer lugar, la medida debe brindar a sus beneficiarios una ventaja que reduzca las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga tributaria de la empresa y, concretamente, mediante una reducción total o parcial de la misma. La reducción de la base imponible en un 99%, 75%, 50% y 25% satisface este criterio en la medida en que procura a las empresas beneficiarias una reducción de su carga tributaria equivalente al resultado de aplicar el tipo de imposición a las reducciones mencionadas. Efectivamente, en ausencia de la reducción de la base imponible, la empresa beneficiaria debería abonar la correspondiente carga tributaria calculada a partir del 100% de la base imponible. La reducción de la base imponible establece pues una excepción en el régimen fiscal común aplicable.

(61) En segundo lugar, la Comisión estima que la reducción de la citada base imponible implica una pérdida de ingresos y equivale, por tanto, al consumo de recursos públicos en forma de gastos de carácter tributario. Este criterio se aplica igualmente a las ayudas concedidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros. Por otra parte, la intervención del Estado puede efectuarse tanto mediante disposiciones fiscales de naturaleza legal, reglamentaria o administrativa, como mediante prácticas de la administración fiscal. En tal caso, la intervención del Estado se efectúa por intermediación de Álava y mediante una disposición de naturaleza legislativa.

(62) Por otra parte, es erróneo el argumento anteriormente mencionado por algunos varios terceros según el cual la reducción de la base imponible en un 99%, 75%, 50% y 25% comporta una pérdida de ingresos tributarios con respecto al nivel habitual del impuesto fijado por la Comisión porque hay que señalar que el nivel habitual del mismo se deriva de cada sistema fiscal y no de decisión alguna de la Comisión. Conviene recordar, además, que según el segundo guión del primer apartado del punto 9 de la

Comunicación 98/C 384/03 anteriormente citada, para que una medida pueda ser calificada de estatal, ésta debe en primer lugar procurar a sus beneficiarios una ventaja que les reduzca la presión fiscal que sufre su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga tributaria de la empresa y, concretamente “(...) mediante una reducción total o parcial de la carga tributaria (exoneración, crédito fiscal, etc.)”. Pero eso es precisamente lo que ocurre con la ventaja fiscal que genera la reducción parcial de un 99%, 75%, 50% y 25% de la base imponible alavesa. De modo que este comentario no se sostiene.

(63) En tercer lugar, la medida ha de afectar a la competencia y a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Conviene subrayar al respecto que, según un informe sobre la dependencia exterior de la economía vasca durante el período 1990-1995, las exportaciones no sólo habían aumentado en términos absolutos, sino también en términos relativos en detrimento de las ventas realizadas en el resto del país. El mercado exterior ha sustituido pues parcialmente al mercado español. Además, según otro informe estadístico sobre el comercio exterior del País Vasco, la tendencia a la exportación (relación entre las exportaciones y el PIB) de la economía vasca se sitúa en el 28,9%, superando con ello la de la propia Alemania y la de los países europeos cuya tendencia a la exportación se sitúa en torno al 20%. Según dicho informe, durante el período 1993-1998 la balanza comercial vasca fue claramente excedentaria. Concretamente, en 1998 por cada 100 pesetas importadas se exportaron 144. En resumidas cuentas, la economía vasca es pues una economía muy abierta al exterior y con una enorme tendencia a la exportación de su producción. Resulta pues de todo ello que las empresas beneficiarias ejercen actividades económicas susceptibles de ser objeto de intercambios comerciales con otros Estados miembros. Por consiguiente, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias frente a la de sus competidoras comunitarias. Queda claro pues que dichas ayudas repercuten en los intercambios comerciales.

Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios impuestos excluidos) y se hallan en condiciones de competir con las empresas excluidas del beneficio de dichas ayudas fiscales.

(64) Dado pues que las normas fiscales objeto de examen tienen carácter general y abstracto, la Comisión señala que el análisis de su repercusión no puede hacerse sino a nivel más general y abstracto y que no se puede verificar su incidencia en un mercado, sector o producto concreto tal como pretenden algunos terceros en sus comentarios. Este punto de vista ha sido reiteradamente ratificado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

(65) Por lo que se refiere al comentario según el cual la incidencia en los intercambios comerciales debería ser examinada por la Comisión comparando todos los sistemas fiscales, esta Institución recuerda que el objeto del procedimiento incoado en virtud de los arts. 87 y 88 del Tratado son las distorsiones de la competencia que se puedan derivar de una norma que favorece sólo a determinadas empresas del Estado miembro (en el caso que nos ocupa determinadas empresas de reciente creación) y no las que se deriven de las divergencias entre los sistemas fiscales de los Estados miembros, que entrarían en todo caso en el ámbito de aplicación de los arts. 93 a 97 del Tratado.

(66) En cuanto al carácter específico que deben revestir las ayudas estatales, la Comisión opina que esta reducción de la base imponible es específica, o bien selectiva, en el sentido de que favorece a determinadas empresas. Efectivamente, las condiciones para la concesión de la ayuda excluyen concretamente de la misma a toda empresa,

creada antes de la fecha de entrada en vigor a mediados de 1996 de la citada Norma Foral que haya generado menos de diez puestos de trabajo, cuyas inversiones sean inferiores a los 80 millones de pesetas (480.810 euros) y cuyo capital no supere los 20 millones de pesetas (120.202 euros). A este respecto, la Comisión recuerda que, según el quinto informe sobre la empresa en Europa, en 1995 el número de empresas en la Comunidad Europea con menos de diez trabajadores o sin ninguno ascendía a 16,767 millones, es decir, al 92,89% del total. En caso de España ese porcentaje era todavía más elevado, en torno al 95%. Es probable que dichos porcentajes sean todavía más elevados en el caso de las empresas de nueva creación puesto que normalmente toda empresa echa a andar con poco personal y éste va aumentando a medida que la empresa se va consolidando y alcanzando su velocidad de crucero. Ese es el caso de España, donde en 1995 ese porcentaje era todavía más elevado, en torno al 98%. En principio, todo indica que una de las condiciones para poderse beneficiar de las ayudas excluye por sí sola a la mayoría de las empresas. Por lo demás, el carácter objetivo del límite máximo de la ayuda no impide, tal como pretenden algunos comentarios de terceros, que éste sea selectivo al excluir a las empresas que no reúnen las condiciones estipuladas.

(67) Por lo que se refiere a las eventuales facultades discrecionales de la administración fiscal, la Comisión observa que la concesión de la ayuda no es automática. La solicitud presentada por el beneficiario es examinada previamente por la Diputación Foral de Álava, que puede conceder o no la ayuda en cuestión. Es cierto que, según las Autoridades españolas, la Diputación Foral de Álava se limita a comprobar que se reúnen todas las condiciones pero no explican por qué se hace una comprobación previa en vez de una comprobación a posteriori, como es habitual en materia de gestión de ingresos tributarios.

(68) En cuanto a la existencia en otros Estados miembros de medidas fiscales consistentes en la reducción de la base imponible y al hecho de que en opinión de la Comisión dichas medidas carezcan de especificidad material por dirigirse a empresas de nueva creación, extremo que según algunos comentarios de terceros daría lugar al principio de confianza legítima respecto de las ayudas fiscales en favor de las empresas de nueva creación, la Comisión tiene a bien señalar que los regímenes fiscales que invocan algunos comentarios de terceros se distinguen en varios aspectos de la reducción de la base imponible alavesa. Es más, incluso en el supuesto de que algunos regímenes tuvieran efectivamente un carácter similar y de que la Comisión no hubiera reaccionado al respecto, no sería legítimo invocar una política errónea en relación con el caso que nos ocupa.

A este respecto, conviene recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia “el posible incumplimiento por parte de un Estado miembro de una obligación que le incumbe en virtud del Tratado, en relación con la prohibición del artículo 92, no puede justificarse por el hecho de que otros Estados miembros incumplan igualmente dicha obligación. El efecto de varias distorsiones de la competencia sobre los intercambios entre los Estados miembros no puede neutralizarse recíprocamente, sino que, al contrario, es de naturaleza acumulativa, lo cual aumenta sus consecuencias perjudiciales para el mercado común.

(69) En cuanto a la cuestión planteada en algunos comentarios de terceros sobre el carácter de norma de habilitación o norma de concesión directa de ayudas, la Comisión señala que, en este caso, las normas que establecen la reducción de la base imponible tienen carácter de régimen de ayudas. En apoyo de esta apreciación baste recordar que, según la letra d) del artículo 1 del citado Reglamento (CE) n° 659/1999, el régimen de

ayudas se define como “el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales...”.

Ahora bien, el carácter de régimen de ayudas no prejuzga, como se pretende en algunos comentarios de terceros, la existencia o inexistencia de facultades discrecionales en la ejecución del régimen. La facultad discrecional en la concesión de las ayudas dependerá de las características concretas del régimen. Además, la Comisión destaca que, para determinar el carácter de ayuda de una medida fiscal, basta en ausencia de otros datos sobre su especificidad, con que la administración fiscal disponga de un determinado margen de decisión.

(70) Por lo que se refiere a la justificación de la reducción de la base imponible por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, la Comisión hace hincapié en que la cuestión consiste en saber si las medidas fiscales responden a los objetivos inherentes al propio sistema fiscal o si, por el contrario, contemplan otros objetivos, incluso legítimos, pero ajenos a dicho sistema fiscal. Además, es al Estado miembro interesado a quien corresponde determinar la lógica interna del sistema fiscal a la que obedecen las medidas fiscales. En este caso las Autoridades españolas defienden que la conformidad de dichas medidas a la lógica interna del sistema fiscal se derivaría de su carácter objetivo y horizontal. Sin embargo, el carácter objetivo y horizontal de una medida no prueba su conformidad con la lógica interna de un sistema fiscal. Ello no basta para justificar que la medida en cuestión responde al objetivo principal inherente a todo sistema fiscal de ingresar fondos con los que financiar los gastos del Estado o a los principios de igualdad y progresividad inherentes al sistema fiscal español.

(71) Por otro lado, las Autoridades españolas afirman en sus observaciones que la reducción de la base imponible responde al objetivo de fomentar la inversión y a los objetivos de política industrial perseguidos por el Gobierno Vasco. Efectivamente, según el documento del Gobierno Vasco Política Industrial. Marco General de Actividades 1996-1999. “[...] las políticas fiscales son indispensables para potenciar el desarrollo económico y, asimismo, para favorecer los proyectos industriales que apuestan por el desarrollo industrial del País [Vasco]” [página 131]; por otro lado, en el capítulo titulado “Instrumentos de política fiscal” se afirma: “[...] la autonomía fiscal de que goza [el País Vasco] nos puede llevar, también, a la búsqueda de fórmulas imaginativas de “trajes fiscales a medida” por ejemplo, para proyectos prioritarios, o incluso a la incentivación fiscal o grandes empresas [página 133]”. Por lo tanto, la reducción de la base imponible se inscribe en el contexto de una política industrial cuyos objetivos ni siquiera son inherentes a los sistemas fiscales.

(72) En resumen, la Comisión constata que, según indicaron las Autoridades españolas, la reducción de la base imponible tiene un objetivo de política económica que no es inherente al sistema fiscal. Dicha reducción no se justifica pues por la naturaleza o la economía del sistema.

(73) En cuanto al argumento de la existencia de una presión fiscal global superior en el País Vasco mencionado en comentarios de terceros, la Comisión reitera que no es pertinente en este caso ya que el procedimiento se incoó contra una medida específica y no contra el conjunto del sistema fiscal de cada uno de los tres Territorios vascos.

(74) En conclusión, la Comisión considera que la reducción de la base imponible tiene carácter de ayuda estatal según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado y en el apartado 1 del artículo 61 del Acuerdo EEE dado que constituye una ventaja comparativa, es concedida por un Estado miembro y procede de las arcas del mismo,

afecta a los intercambios comerciales intracomunitarios y falsea la competencia al favorecer únicamente a determinadas empresas.

VIII. El carácter ilegal de la reducción de la base imponible.

(75) Teniendo en cuenta que el régimen en cuestión no prevé el compromiso de las autoridades españolas de conceder las ayudas respetando las condiciones fijadas las ayudas de minimis, la Comisión considera que las mismas no pueden considerarse como ayudas sujetas a la norma de minimis. A este respecto, conviene subrayar que las Autoridades españolas nunca han alegado, en el marco del procedimiento, que las ayudas en cuestión tuvieran total o parcialmente carácter de ayudas de minimis. Además, las ayudas alavesas tampoco pueden ajustarse a las normas de minimis porque no hay garantías de que no se supere el umbral de 100.000 euros. Y además, dichas ayudas tampoco son ayudas existentes ya que no cumplen las condiciones establecidas en la letra b) del artículo 1 del citado Reglamento (CE) nº 659/1999.

(76) Por lo que se refiere a las ayudas estatales que no entran en el ámbito de la norma de minimis y que no son ayudas existentes, la Comisión sostiene que están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado y en el apartado 3 del artículo 62 del Acuerdo EEE. Sin embargo, las Autoridades españolas no han respetado esta obligación y por ello la Comisión estima que dichas ayudas deben considerarse ilegales. La Comisión lamenta a este respecto el incumplimiento por parte de las Autoridades españolas de su obligación de notificación previa de las ayudas en cuestión.

(77) En cuanto al argumento de algunos comentarios de terceros referente básicamente a la supuesta violación de la confianza legítima y de la seguridad jurídica, la Comisión no puede por menos de rechazarlo ya que, por una parte, el régimen en cuestión no tiene carácter de ayuda ya existente y, por otra, al no haber sido notificado en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, la Comisión no puede tomar una decisión sobre su compatibilidad con el mercado común. De modo que en relación con la reducción de la base imponible los beneficiarios no pueden alegar confianza legítima ni seguridad jurídica algunas en materia de ayudas estatales. A este respecto, cabe recordar que “según jurisprudencia reiterada, el derecho a reclamar la protección de la confianza legítima se extiende a todo particular que se encuentre en una situación de la que se desprenda que la Administración comunitaria le ha hecho concebir esperanzas fundadas (...)”. En este caso, no se puede alegar confianza legítima ni seguridad jurídica algunas al no haber mediado compromiso alguno de la Administración. Debe por ello desestimarse en este caso el argumento de la violación de la confianza legítima o de la seguridad jurídica. A este respecto, la Comisión recuerda además que, mediante su Decisión 93/337/CEE, consideró ayudas de Estado determinados créditos fiscales establecidos en 1988 respectivamente por las provincias de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia.

IX. Valoración de la compatibilidad con el mercado común.

(78) La Comisión desea reiterar una vez más el carácter de régimen de ayudas que reviste la reducción de la base imponible. Habida cuenta del carácter general y abstracto de los regímenes de ayudas, la Comisión desconoce las circunstancias de las empresas que ya han sido beneficiarias o que está previsto que lo sean. No está por lo tanto en condiciones de examinar su incidencia en la competencia de empresas concretas. Basta con establecer que unas empresas potencialmente beneficiarias podrían optar a ayudas que no se ajustan a las directivas, directrices y marcos comunitarios aplicables en esta materia. Además, la Comisión hace hincapié en que, en su decisión de incoar el procedimiento, recabó toda la información pertinente relativa a las ayudas y a las

circunstancias particulares de cada beneficiario. Sin embargo, las Autoridades españolas no facilitaron ninguno de estos datos. Por ello resulta contradictorio reprochar a la Comisión, como lo han hecho algunos comentarios de terceros, la falta de precisión de su valoración negándose a la vez a proporcionar los pormenores solicitados.

(79) Dado que el régimen en cuestión únicamente abarca la NUTS III de Álava, hay que examinar si las ayudas de este Territorio pueden beneficiarse de las excepciones de carácter regional que se establecen en la letra a) del apartado 3 del artículo 87 o en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 CE. En lo que se refiere a la admisibilidad de Álava, la Comisión recuerda que dicho Territorio no ha podido nunca acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado porque el PIB per cápita de la NUTS II del País Vasco del que forma parte siempre fue superior al 75% de la media comunitaria. En efecto, según las normas regionales, las condiciones para poder acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado solamente se cumplen si la región, al nivel de la NUTS II, tiene un PIB por habitante que no supera el 75% de la media comunitaria.

(80) Por lo que se refiere a la posibilidad de acogerse a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, la Comisión recuerda que en virtud de su Decisión de 26 de septiembre de 1995 relativa a la modificación del mapa de las ayudas regionales de España, ya propuso a las Autoridades españolas con arreglo al procedimiento establecido en el apartado I del artículo 88 del Tratado, la revisión de dicho mapa para que en toda Álava las ayudas en favor del desarrollo regional pudieran considerarse compatibles con el mercado común de acuerdo con la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. Mediante carta de su Representación Permanente de 26-09-95, las Autoridades españolas aceptaron dicha propuesta y el nuevo mapa entró en vigor a partir de dicha fecha. Por lo que se refiere el periodo posterior, la Comisión recuerda que mediante su Decisión de 11-04-00 aprobó el mapa español de ayudas regionales para el periodo 2000-2006. Con arreglo a este mapa, Álava sigue siendo una región en la que las ayudas al desarrollo regional pueden considerarse compatibles con el mercado común en virtud de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado.

(81) Las ayudas estatales en forma de reducción de la base imponible fomentan la creación de nuevas empresas en Álava cuya inversión inicial y número de empleados superan algunos límites máximos. Sin embargo, a pesar de esa inversión mínima y de la creación de un mínimo de puestos de trabajo, las ayudas fiscales alavesas no tienen carácter de ayuda a la inversión o a la creación de empleo. Efectivamente, la base de dichas ayudas no es el importe de la inversión ni el número de puestos de trabajo ni su correspondiente coste salarial, sino la base imponible. Además, el importe de dichas ayudas no está en función de un porcentaje máximo de la inversión o del número de puestos de trabajo o de su correspondiente coste salarial, sino de la base imponible. A este respecto, la Comisión recuerda que, según el anexo I de las Directrices sobre las ayudas de finalidad regional 98/C 74/06, “las ayudas fiscales pueden considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible. Además, cualquier ayuda fiscal puede entrar en esta categoría si su importe alcanza un límite expresado en porcentaje.” Por lo tanto, las ayudas fiscales que no satisfagan estos criterios, como es aquí el caso, no pueden considerarse ayudas a la inversión.

(82) Antes bien, esas ayudas, al reducir parcialmente el impuesto sobre beneficios a las empresas beneficiarias, tienen carácter de ayudas de funcionamiento. Efectivamente, el impuesto de sociedades es una carga tributaria que debe ser necesaria y periódicamente abonada por las empresas en el marco de su gestión corriente. Procede pues examinar

las ayudas fiscales alavesas a la luz de las eventuales excepciones a las ayudas de funcionamiento en cuestión.

(83) La Comisión tienen a bien señalar al respecto que de conformidad con las Directrices 98/C 74/06 anteriormente citadas, en principio están prohibidas las ayudas de finalidad regional que tengan carácter de.

Con carácter excepcional, sin embargo, pueden concederse bien en regiones acogidas a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 en condiciones específicas establecidas en los apartados 4.15 a 4.17 de dichas Directrices regionales o bien las regiones ultraperiféricas o de baja densidad de población cuando tengan por objeto compensar el coste excesivo del transporte. Ahora bien, la NUTS III de Álava no puede acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado y, por otra parte, la concesión de las ayudas de funcionamiento mencionadas no está supeditada a dichas condiciones. Además la NUTS III de Álava no tiene carácter de región ultraperiférica¹ ni de región de baja densidad de población². Por ello están prohibidos los elementos de ayuda de funcionamiento contenidos en la reducción de la base imponible, especialmente porque no se conceden en una región acogida a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, ni en una región ultraperiférica, ni en una región con baja densidad de población. En el caso que nos ocupa, estas ayudas son por lo tanto incompatibles.

(84) Por consiguiente, la Comisión considera que el régimen de ayudas fiscales alavesas no puede considerarse compatible con el mercado común en virtud de las excepciones contempladas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado toda vez que no se ajusta a las citadas normas sobre ayudas estatales de finalidad regional.

(85) Además de la aplicación de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativa al desarrollo de determinadas actividades en los casos anteriores, conviene examinar la posible aplicación de esta excepción en relación con otros fines. Cabe observar el respecto que esta reducción de la base imponible no tiene por objeto el desarrollo de una actividad económica en el sentido de lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado ni, en concreto, la creación de medidas en favor de las pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, la creación de empleo o la formación con arreglo a la normativa comunitaria correspondiente. En este caso, dichas ayudas fiscales no pueden acogerse a la excepción referente al desarrollo de determinadas actividades contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado al amparo de los objetivos mencionados.

(86) Además, la reducción de la base imponible alavesa, que no está sujeta a ninguna restricción sectorial, puede concederse sin ninguna limitación a empresas de los sectores sensibles sujetos a normas comunitarias específicas como las aplicables a las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas del anexo I del Tratado, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria del automóvil¹. Por consiguiente, la Comisión considera que las ayudas fiscales consistentes en reducir la base imponible pueden no respetar dichas normas sectoriales. En este caso, la reducción de la base imponible no cumple la condición de no potenciar nuevas capacidades de producción con el fin de no agravar el problema de exceso de capacidad que afecta tradicionalmente a estos sectores. Por consiguiente, en caso de que el beneficiario pertenezca a los sectores mencionados, la Comisión considera que, al no estar sometidas a las mencionadas normas sectoriales, estas ayudas son incompatibles en virtud de la

excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativa al fomento de determinadas actividades.

(87) Las ayudas examinadas, que no pueden acogerse a las excepciones previstas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, tampoco pueden acogerse a otras excepciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado ya que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social, previstas en la letra a) del apartado 2 del artículo 87 y no están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional de conformidad con lo dispuesto en la letra b) del mismo artículo. Tampoco tienen por objeto promover la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Por lo demás, no pueden acogerse a la excepción prevista en la letra d) del apartado 3 del artículo 87 por cuanto no están destinadas a promover la cultura ni la conservación del patrimonio. Por consiguiente dichas ayudas son incompatibles con el mercado común.

(88) Habida cuenta del hecho de que la reducción de la base imponible se extiende a varios ejercicios, podría quedar pendiente de pago una parte de dichas ayudas pero, como dichas ayudas son ilegales e incompatibles las Autoridades españolas deben cancelar el pago del posible saldo de la reducción de la base imponible al que podría seguir teniendo derecho alguno de los beneficiarios.

(89) Por lo que se refiere a las ayudas ya abonadas, cabe recordar que según los argumentos anteriormente expuestos, los beneficiarios no pueden prevalerse de los principios generales del Derecho comunitario, tales como la confianza legítima o la seguridad jurídica. Nada se opone pues a la aplicación del apartado 1 del artículo 14 del citado Reglamento (CE) nº 659/1999 en virtud del cual “Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda.” Por ello, las Autoridades españolas deben adoptar todas las medidas necesarias para recuperar las ayudas ya pagadas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente las ayudas.

La recuperación de las ayudas deberá efectuarse de conformidad con los procedimientos previstos y las disposiciones establecidas por la legislación española e incluir la totalidad de los intereses devengados calculados desde la fecha de concesión de la ayuda hasta la fecha efectiva de reembolso de la misma sobre la base del tipo de referencia utilizado en dicha fecha para calcular el equivalente neto de subvención de las ayudas regionales en España.

(90) La presente Decisión se refiere al régimen y debe ser objeto de una ejecución inmediata, incluida la recuperación de cualquier ayuda individual concedida en el marco del mencionado régimen. La Comisión recuerda igualmente que, como siempre, la presente Decisión no prejuzga la posibilidad de que ayudas individuales puedan ser consideradas total o parcialmente, como compatibles con el mercado común en función de sus méritos propios, ya sea en el marco de una Decisión posterior de la Comisión o en aplicación de los reglamentos de exención.

(91) Habida cuenta de que la apreciación de la compatibilidad de las ayudas estatales en forma de reducción de la base imponible concedidas a la empresa Daewoo Electronics Manufacturing España SA y a las empresas Ramondín SA y Ramondín Cápsulas SA ya

han sido objeto de sendas Decisiones³ de la Comisión, la presente Decisión no se refiere a esas ayudas.

X. Conclusiones.

(92) Habida cuenta de cuando precede, la Comisión concluye lo siguiente:

—España ha efectuado ilegalmente en Álava una reducción de la base imponible de las inversiones infringiendo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

—la reducción de la base imponible alavesa es incompatible con el mercado común.

—las Autoridades españolas deben suprimir el pago del saldo de la ayuda al que pudiera seguir teniendo derecho alguno de los beneficiarios. Por lo que se refiere a las ayudas incompatibles ya pagadas, las Autoridades españolas deberán adoptar todas las medidas necesarias para recuperarlas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente dichas ayudas.

—La presente Decisión no contempla la reducción de la base imponible concedida a la empresa Daewoo Electronics Manufacturing España SA y a la empresa Ramondín SA y Ramondín Cápsulas SA.

DECIDE

Artículo 1

La ayuda estatal en forma de reducción de la base imponible ilegalmente puesta en ejecución por España en el Territorio Histórico de Álava, en infracción del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, por medio del artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 de 5 de julio, es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

España suprimirá el régimen de ayudas contemplando en el artículo 1 en la medida en que el mismo siga produciendo efectos.

Artículo 3

1. España adoptará todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas contempladas en el artículo 1, que han sido puestas a su disposición ilegalmente.

En cuanto a las ayudas pendientes de pago, España deberá suprimir todos los pagos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión. La ayuda recuperable devengará intereses devengados desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva. Los intereses se calcularán sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención de las ayudas regionales.

Artículo 4

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 5

La presente Decisión no contempla las ayudas concedidas en aplicación del régimen en cuestión a las empresas Daewoo Electronics Manufacturing España SA y a Ramondín SA y Ramondín Cápsulas SA.

Artículo 6

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

LA COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, el párrafo primero del apartado 2 de su artículo 88,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y, en particular, la letra a) del apartado 1 de su artículo 62,

Después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, de conformidad con los citados artículos, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

I. Procedimiento.

(1) Gracias a la información recabada con motivo de los procedimientos incoados a raíz de las denuncias presentadas contra las ayudas estatales en favor de la empresa (... SA) y de las empresas (... SA) y (... SA), la Comisión tuvo conocimiento de la existencia de un régimen de ayudas fiscales a la inversión no notificadas en Álava, España, en forma de crédito fiscal del 45%. El 13 de noviembre de 1998, este régimen se inscribió en el registro de ayudas no notificadas con el número NN 129/98.

(2) Por carta de 17 de agosto de 1999, SG (99) D/6873, la Comisión informó a España de su decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado con respecto a esta ayuda.

(3) Por carta de su Representación Permanente de 9 de noviembre de 1999, registrada el 12 de noviembre de 1999, las autoridades españolas presentaron sus observaciones en el marco del procedimiento mencionado.

(4) La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento se publicó en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*. La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre la ayuda en cuestión en el plazo de un mes a partir de la fecha de publicación antes mencionada.

(5) La Comisión recibió observaciones al respecto por parte de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, el 31 de marzo de 2000; la (...), el 13 de abril de 2000, y observaciones complementarias, fuera de plazo, por carta de 29 de diciembre de 2000, registrada el 3 de enero de 2001; y el Gobierno de La Rioja, fuera de plazo, por fax de 19 de abril de 2000, registrado el 25 de abril de 2000. Por carta D/53023 de 18 de mayo de 2000, la Comisión transmitió las observaciones presentadas a España dándole la posibilidad de comentarlas pero no recibió comentarios por parte de este país.

(6) Por carta de su Representación Permanente de 22 de junio de 2000, las autoridades españolas informaron a la Comisión de que, al no haberse prorrogado la disposición adicional séptima de la Norma Foral 36/1998, de 17 de diciembre, que constituía el fundamento jurídico del crédito fiscal del 45% durante el año 1999, la concesión de nuevos créditos fiscales había dejado de ser aplicable desde el 1 de enero de 2000.

II. Descripción detallada de la ayuda.

(7) Según los datos de que dispone la Comisión, que no han sido cuestionados por las autoridades españolas ni por terceros, las ayudas fiscales en cuestión entraron en vigor el 1 de enero de 1995, en virtud de la disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre de 1994, con una duración de un año. Posteriormente, estas medidas fueron prorrogadas en virtud de la disposición adicional quinta de la Norma Foral 33/1995, de 20 de diciembre de 1995, hasta finales de 1996 y, en virtud de la disposición adicional séptima de la Norma Foral 31/1996, de 18 de diciembre de 1996, hasta finales de 1997. Por otra parte, fueron modificadas en virtud del punto 2.11 de la disposición derogatoria de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio de 1996, sobre el Impuesto de Sociedades. Mediante la disposición adicional undécima de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre de 1997, las autoridades forales crearon nuevas ayudas exclusivamente para el año 1998 similares, en gran parte, a las ayudas fiscales anteriores. Mediante la disposición adicional séptima de la Norma Foral 36/1998, de 17 de diciembre de 1998. Las autoridades forales crearon otras ayudas exclusivamente para el año 1999 similares también, en gran parte, a las ayudas fiscales del año anterior.

(8) Por lo que se refiere al crédito fiscal del 45% vigente del 1 de enero de 1995 al 31 de diciembre de 1995, el texto de la disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre de 1994 citada es el siguiente:

“Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995, que excedan de 2.500 millones de pesetas según acuerdo de la Diputación Foral de Álava, gozarán de crédito fiscal del 45% del importe de la inversión que determina la Diputación Foral de Álava, aplicable a la cuota a pagar del Impuesto personal.

La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse dentro de los nueve años siguientes a aquel en que se haya dictado el acuerdo de la Diputación Foral de Álava. Este Acuerdo de la Diputación Foral de Álava fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo de presente disposición serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones. Igualmente la Diputación Foral de Álava determinará la duración del proceso de inversión que podrá acoger a inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones”.

(9) Por lo que se refiere al fundamento jurídico del crédito fiscal del 45% en vigor del 1 de enero de 1996 al 31 de diciembre de 1997, la modificación del citado texto consistió

en suprimir la referencia a los 9 años del segundo párrafo. De esta manera, la deducción no aplicada por insuficiencia de cuota pudo aplicarse sin límite de tiempo.

(10) En cuanto al fundamento jurídico del crédito fiscal en vigor del 1 de enero de 1998 al 31 de diciembre de 1998, el texto de la citada disposición adicional undécima de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre de 1997, es el siguiente:

1. *“Con efectos exclusivos para 1998, los procesos de inversión iniciados a partir del 1 de enero de 1998, que excedan de 2.500 millones de pesetas, gozarán de crédito fiscal del 45% del importe de la inversión. Este crédito fiscal se aplicará a la cuota a pagar del impuesto personal.*
2. *La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse en los años siguientes.*
3. *Dentro del proceso de inversión, tienen cabida las inversiones que realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones, tengan una relación necesaria y directa con el citado proceso.*
4. *La aplicación del crédito fiscal a que hace referencia esta disposición general, requerirá su comunicación por el contribuyente a la Diputación Foral de Álava, en el modelo que a tal efecto apruebe el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.*
5. *Los beneficios reconocidos al amparo de la presente disposición serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones.”*

(11) Por lo que se refiere al crédito fiscal del 45% en vigor del 1 de enero de 1999 al 31 de diciembre de 1999, el texto de la citada disposición adicional undécima de la Norma Foral 36/1998, de 17 de diciembre de 1998, es el siguiente:

1. *“Con efectos exclusivos para 1999, los procesos de inversión iniciados a partir del 1 de enero de 1999, que excedan de 2.500 millones de pesetas, gozarán de crédito fiscal del 45% del importe de la inversión. Este crédito fiscal se aplicará a la cuota a pagar del Impuesto personal.*
2. *A los efectos de computar la cifra de 2.500 millones a que se ha hecho referencia en el apartado anterior, no se tendrán en cuenta las subvenciones recibidas por el contribuyente.*
3. *En la base a tener en cuenta para aplicar el porcentaje del crédito fiscal, no se computarán las subvenciones recibidas por el contribuyente.*
4. *La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse en los años siguientes.*
5. *Dentro del proceso de inversión, tienen cabida las inversiones que, realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones, tengan una relación necesaria y directa con el citado proceso.*
6. *La aplicación del crédito fiscal a que hace referencia esta disposición general, requerirá su comunicación por el contribuyente a la Diputación Foral de Álava, en el modelo que a tal efecto apruebe el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.*

7. Los beneficios reconocidos al amparo de la presente disposición serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones”.

(12) En resumen, de estas disposiciones se desprende que el objeto de la ayuda lo constituye, por una parte, la inversión en activos fijos materiales nuevos durante el período del 1 de enero de 1995 al 31 de diciembre de 1997 y, luego el proceso de inversión durante el período del 1 de enero de 1998 al 31 de diciembre de 1999 y, por otra parte, los gastos de inversión realizados en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones, siempre que excedieran de 2.500 millones de pesetas y que se hubieran iniciado durante el período comprendido entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1999.

(13) Además, durante el período comprendido entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de diciembre de 1999, las posibles subvenciones percibidas por el beneficiario no se tienen en cuenta ni para establecer si la inversión supera el umbral de 2.500 millones de pesetas, ni para determinar la base imponible a la que se aplica el crédito fiscal del 45%.

(14) Puesto que el régimen no pone como condición que la inversión que da derecho a las ayudas esté localizada en Álava, una empresa cuyo domicilio fiscal se encuentre en este territorio podría obtener un crédito fiscal del 45% del importe de las inversiones realizadas en otro lugar, fuera de Álava.

(15) Por otra parte, el régimen es aplicable a las inversiones realizadas en cualquier sector, no teniendo que cumplirse ninguna condición sectorial como las contenidas en las normas comunitarias sectoriales aplicables a las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas y de la pesca del Anexo I del Tratado, a la industria del carbón, la siderurgia, el transporte, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria automovilística.

(16) Además, cualquier empresa puede ser beneficiaria del crédito fiscal del 45% en cuestión, independientemente de su situación económica y financiera, incluso si se encuentra en crisis.

(17) Aunque el mencionado crédito fiscal del 45% sea incompatible con cualquier otro beneficio tributario existente en razón de las mismas inversiones, no se excluye en cambio la acumulación de dicho crédito fiscal del 45% con otras ayudas, incluidas aquellas en forma de subvenciones, préstamos bonificados, garantías, tomas de participación, etc.

(18) En su decisión de incoar el procedimiento, la Comisión recordó que, para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de las medidas en cuestión es indiferente puesto que el artículo 87 se aplica a las medidas de ayuda “bajo cualquier forma”. No obstante, la Comisión puso de relieve que para considerarse ayudas, las medidas en cuestión deben satisfacer todos y cada uno de los cuatro criterios definidos en el artículo 87 y que se exponen a continuación.

(19) En primer lugar, la Comisión señala que el crédito fiscal mencionado concede a sus beneficiarios una ventaja que asciende al 45% del importe de las inversiones y que reduce las cargas que normalmente gravan su presupuesto, por medio de una reducción parcial de la cuota tributaria a pagar.

(20) En segundo lugar, la Comisión estima, en esta fase, que el crédito fiscal mencionado implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, a un consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales.

(21) En tercer lugar, la Comisión considera, en esta fase, que el crédito fiscal del 45% afecta a la competencia y a los intercambios comerciales entre Estados miembros. En efecto, habida cuenta de que los beneficiarios ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias con relación a otras empresas competidoras en el comercio intracomunitario, por lo que influye en el mismo. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, están en condiciones de competir con las empresas excluidas del beneficio de las ayudas.

(22) Por último, la Comisión opina, en esta fase, que el crédito fiscal del 45% es específico o selectivo en el sentido de que favorece a determinadas empresas. En efecto, sólo las empresas que realizan inversiones por importe superior al umbral de 2.500 millones de pesetas (15.025.303 ecus) pueden optar al crédito fiscal en cuestión. Todas las demás empresas que invierten sin superar el citado umbral de 2.500 millones de pesetas, quedan excluidas del beneficio de las ayudas.

(23) Además, la Comisión considera provisionalmente que este carácter de ventaja selectiva se deriva también de un poder discrecional de la Administración fiscal. En el presente caso, la Comisión observa, en esta fase, que la Diputación Foral de Álava disponía de un poder discrecional para determinar, en particular, las inversiones que podían beneficiarse del crédito fiscal del 45%, fijar la duración del proceso de inversión y la duración de la fase de preparación de las inversiones objeto de la ayuda.

(24) En conclusión, la Comisión, en esta fase, considera, en esta fase, que el crédito fiscal del 45% es una ayuda estatal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 y en el apartado 1 del artículo 61 del acuerdo EEE, ya que responde a los distintos criterios al efecto; representa una ventaja, es otorgada por el Estado por medio de recursos estatales, afecta a los intercambios entre los Estados miembros y falsea la competencia favoreciendo a determinadas empresas.

(25) Habida cuenta de que las ayudas fiscales en cuestión no están sujetas, en particular, a la condición de no exceder de 100.000 euros en un período de tres años, la Comisión considera, en esta fase, que estas ayudas no pueden considerarse ayudas incluidas en el ámbito de la norma de minimis.

(26) La Comisión indica, en esta fase, que las ayudas estatales que no se rigen por la norma de minimis están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado y en el apartado 3 del artículo 62 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. Sin embargo, las autoridades españolas no han respetado esta obligación. Por esta razón la Comisión estima provisionalmente que dichas ayudas podían considerarse ilegales.

(27) La Comisión comprueba, en esta fase, que el crédito fiscal del 45% es una ayuda supeditada a la realización de una inversión. No obstante, a falta de una definición precisa de los gastos elegibles, la Comisión no puede descartar de momento que una parte de los gastos de inversión que pueden acogerse al beneficio del crédito fiscal del 45% entren en el ámbito de la definición comunitaria de inversión inicial.

(28) Por lo que se refiere a los gastos de inversión que entran en la definición comunitaria, la Comisión considera, en esta fase, que dicho crédito fiscal del 45% tiene total o parcialmente carácter de ayuda a la inversión. Procede, por tanto, examinarlo a la luz de las normas comunitarias en materia de ayudas a la inversión. En cambio, las ayudas destinadas a los gastos de inversión que no se incluyen en la definición

comunitaria no pueden considerarse ayudas a la inversión, sino ayudas con otros fines, por ejemplo, de funcionamiento.

(29) El crédito fiscal del 45% en cuestión, que no está sujeto a ninguna restricción sectorial, puede concederse a empresas regidas por normas comunitarias sectoriales. Dadas las circunstancias, la Comisión alberga dudas, en esta fase, sobre la compatibilidad de dichas ayudas en el caso de que el beneficiario pertenezca a un sector regulado por normas comunitarias específicas.

(30) Lo mismo sucede en el caso del crédito fiscal del 45% concedido a las empresas en crisis, a efectos de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis. Sin embargo, la concesión de las ayudas fiscales en cuestión no está sujeta a las condiciones que en ellas se establecen. Al no respetar dichas condiciones, estas ayudas plantean dudas, en esta fase, en cuanto a su compatibilidad con el mercado común cuando van destinadas a empresas en crisis.

(31) Por lo que se refiere a la aplicación de la excepción establecida en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado a las ayudas a la inversión en Álava, la Comisión recordó que, durante el período de 1995-99, estuvieron vigentes sucesivamente dos mapas de ayudas regionales. En primer lugar, el mapa aprobado en 1988 por la Decisión 88/C 351/04 de la Comisión preveía que solamente algunas zonas de Álava (con límites máximos del 20% al 30%) podían optar a ayudas y que el resto del territorio no podía acogerse a la excepción prevista en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. En segundo lugar, el mapa aprobado por la Decisión de la Comisión de 26 de julio de 1995 consideraba que a partir de esa fecha todo el territorio de Álava podía acogerse a ayudas (con un límite máximo del 25% ENS).

(32) Por otra parte, la Comisión señala provisionalmente que estos límites máximos se aplican solamente a determinados costes subvencionales incluidos en la base uniforme, y siempre que se ajusten a la citada definición comunitaria de inversión inicial, que excluye, entre otras cosas, las inversiones de sustitución.

Además, la Comisión señaló que, en el caso de las ayudas instituidas para el periodo comprendido entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de diciembre de 1999, son de aplicación las Directrices regionales citadas. Por lo tanto, las ayudas a la inversión que no exceden de estos límites máximos también están sujetas a ciertas condiciones adicionales establecidas en dichas directrices regionales.

(33) Ahora bien, la Comisión observa, en esta fase y a título preliminar, que las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% no se limitaban (en el período del 1 de enero de 1995 al 26 de julio de 1995) a la zona industrial del valle del Nervión y a las zonas pirenaicas (que eran las únicas zonas que podían optar a ayudas con arreglo al mapa de ayudas regionales vigente en ese momento) y no estaban limitadas al 30%, 25% o 20% ENS según las zonas y los períodos, en el caso de las grandes empresas, ni al 30% ENS en el caso de las PYME situadas en las zonas subvencionables. Fuera de estas zonas, dichas ayudas no se limitaban al 15% del Equivalente Bruto de Subvención (EBS) en el caso de las pequeñas empresas ni al 7,5% EBS en el caso de las medianas empresas. Por otra parte, la Comisión observa, en esta fase, que los costes subvencionables podían no ajustarse a los de la mencionada base uniforme. En esas circunstancias, la Comisión considera provisionalmente que no puede descartarse que dichas ayudas tengan carácter de ayudas de funcionamiento, por estar destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas beneficiarias. Por consiguiente, la Comisión opina, en esta fase, que la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión plantea dudas a la luz de las normas en materia de ayudas estatales de finalidad regional.

(34) Por lo que se refiere al periodo posterior al 1 de septiembre de 1998, la Comisión considera además, en esta fase, que no puede descartarse que la inversión objeto de la ayuda entre en el ámbito de las Directrices multisectoriales 98/C 107/05. Ahora bien, las ayudas fiscales en cuestión no están supeditadas ni a la notificación en el caso de los determinados grandes proyectos, ni a la posible reducción de la intensidad de ayuda derivada de la valoración de la Comisión. En estas condiciones, la Comisión pone provisionalmente de manifiesto que alberga dudas sobre la compatibilidad de estas ayudas fiscales en el caso de los grandes proyectos.

(35) En resumen, la Comisión emite dudas, en esta fase, sobre la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión con el mercado común, con arreglo a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado que se refiere a “las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo [...] de determinadas regiones económicas...”. Lo mismo sucede en relación con las demás excepciones de los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado. En efecto, estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social, a efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, no están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, a efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, y no se ajustan a lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 87 acerca de “las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades...”. Además, no tienen por objeto promover la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Por último, no están destinadas a promover la cultura ni la conservación del patrimonio según lo dispuesto en la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

(36) Además de emplazar a las autoridades españolas a presentar sus observaciones, en el marco del procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado, la Comisión también recabó de aquellas toda la información pertinente para valorar las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% en Álava.

A este respecto, la Comisión señaló que la información pertinente se refería especialmente a las posibles ayudas fiscales en forma de crédito fiscal de cada beneficiario, las ayudas pagadas a cada beneficiario y el saldo de las que quedaban por pagar, el posible carácter de empresa en crisis de los beneficiarios sujetos a las citadas Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis, los detalles en caso de acumulación (importe, costes de empresas en crisis, los detalles en caso de acumulación (importe, costes subvencionables, regímenes de ayudas aplicados, en su caso, etc.), la definición precisa y detallada de los términos “inversión” e “inversiones en la fase de preparación”.

III. Observaciones de las Autoridades Españolas.

(37) Por carta de su Representación Permanente de 9 de noviembre de 1999, las autoridades españolas presentaron sus observaciones. En esencia, las autoridades españolas consideran que el crédito fiscal en cuestión no constituye una ayuda estatal a efectos del artículo 87 del Tratado. En apoyo de su tesis, las autoridades españolas refutan la presunción de la Comisión de que el régimen afecta a los intercambios comerciales porque las empresas beneficiarias realizan actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros. En opinión de las autoridades españolas, no puede afirmarse con carácter general, como lo hace la Comisión, que los intercambios se ven afectados, sino en cada caso particular, ya que existe la posibilidad de que en algunos casos no sea así. En estos casos no se cumpliría

una de las condiciones necesarias para que una medida oficial pueda calificarse de ayuda estatal.

(38) Además, alegan que la medida no es específica ni selectiva. Considerar que el hecho de que la medida esté abierta a todos los sectores y a todos los contribuyentes que cumplen los criterios pertinentes elimina todo carácter específico. Por otra parte, teniendo en cuenta que existen cinco regímenes fiscales en España, uno de ellos en Álava, cabe afirmar que las normas fiscales aplicables en este territorio tienen carácter de medida general para los contribuyentes a los que se aplican. Por lo tanto, no tienen ninguna especificidad regional.

(39) En cuanto a la especificidad material, no existe puesto que la medida está abierta a todos los sectores y todos los contribuyentes. A este respecto, las autoridades españolas señalan que la condición de invertir 2.500 millones de pesetas no es una condición discriminatoria, sino una condición objetiva que se deriva de la necesidad de garantizar la eficacia de la medida para lograr el objetivo perseguido. No obstante, si la Comisión considera que se trata de una medida específica, ésta se justificaría por la naturaleza y la economía del sistema, con arreglo a lo dispuesto en la Comunicación 98/C 384/03. En efecto, la medida en cuestión se justifica por la naturaleza del sistema fiscal, ya que se enmarca en el único sistema fiscal aplicable en el territorio de Álava.

Se deriva pues del ejercicio de las competencias de que dispone la Diputación Foral para tomar disposiciones en materia fiscal. Además se justifica por la economía de dicho sistema, ya que su objetivo consiste en fomentar la actividad económica. Por añadidura, parece lógico que los incentivos vayan dirigidos a las grandes inversiones ya que, por una parte, son éstas las que realmente van a beneficiar a Álava a largo plazo, permitiendo que la administración fiscal recaude ingresos fiscales superiores a los gastos fiscales soportados al inicio de las inversiones y que, por otra parte, el umbral mínimo de inversión no perjudica a las pequeñas y medianas empresas, puesto que éstas ya se benefician de muchos programas comunitarios de financiación.

(40) Por otra parte, las autoridades españolas refutan el carácter discrecional de las medidas en cuestión entre 1995 y 1997, alegando que las ayudas se conceden automáticamente en cuanto se cumple la condición de invertir un importe mínimo de 2.500 millones de pesetas. La Diputación Foral se limita pues a comprobar que se reúnen todas las condiciones sin poder modular la ayuda ni condicionar la concesión de la misma.

Además las autoridades españolas resaltan que el derecho fiscal español no permite decisiones arbitrarias en la determinación de las características esenciales de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Por lo demás, la norma ha sido modificada desde 1997 para suprimir todos los elementos que la Comisión considera de carácter discrecional.

(41) Las autoridades españolas refutan asimismo el argumento de que las normas fiscales no cumplen las condiciones de las normas sectoriales. Alegan que la Comisión debería especificar cuáles son las condiciones que contravienen las normas fiscales en cuestión. En cuanto a la aplicación de las normas fiscales a las empresas en crisis, las autoridades españolas creen que la condición de invertir un mínimo de 2.500 millones de pesetas hace muy difícil que estas empresas puedan obtener ayudas. Esta condición ofrece más bien una garantía de que las normas fiscales no se aplicarán a dichas empresas. Por lo que se refiere a la aplicación de las normas sobre ayudas de finalidad regional, las autoridades españolas consideran que es improcedente ya que, en este caso concreto, no se trata de ayudas estatales.

(42) Habida cuenta de las razones expuestas, las autoridades españolas consideran que la Comisión debe concluir el procedimiento incoado mediante una Decisión que establezca que las medidas fiscales en cuestión no cumplen las condiciones para ser consideradas ayudas estatales.

(43) Por lo demás, las autoridades españolas consideran que no es necesario atender a las solicitudes de información de la Comisión relativas, en particular, a las decisiones de concesión del crédito fiscal, puesto que no existen elementos de ayuda estatal. En consecuencia, no facilitan ninguno de los datos solicitados por la Comisión en su decisión de incoar del procedimiento.

IV. Otros comentarios recibidos por la Comisión.

(44) La Comisión subraya que los comentarios que figuran a continuación no prejuzgan la cuestión de si las partes que los han presentado pueden ser considerados partes interesadas a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 88 CE.

Comentarios de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

(45) La Comunidad Autónoma de Castilla y León señala, con carácter preliminar, que las medidas fiscales en cuestión forman parte del conjunto de medidas fiscales adoptadas por la Diputación Foral en cuestión que fueron denunciadas tanto a nivel interno del Estado miembro como a nivel comunitario.

(46) La Comunidad Autónoma de Castilla y León indica a continuación que las medidas fiscales en cuestión constituyen ayudas estatales ya que cumplen los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado.

Para apoyar esta afirmación invoca básicamente los mismos argumentos que los contenidos en la decisión de incoar el procedimiento.

(47) Por lo demás, la Comunidad Autónoma de Castilla y León considera que las ayudas fiscales en cuestión no pueden considerarse en virtud de las excepciones establecidas en el artículo 87. Además, estas ayudas no respetaron la obligación de notificación establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

(48) Por lo tanto, la Comunidad Autónoma de Castilla y León estima que las medidas fiscales en cuestión deben considerarse ayudas estatales, ilegales, puesto que no se respetó el procedimiento de notificación del apartado 3 del artículo 88, e incompatibles con el mercado común.

Comentarios de la Confederación Empresarial Vasca-Euskal Entrepresarien Konfederakuntza (CONFEBASK)

(49) En primer lugar, CONFEBASK, subraya las raíces históricas de la actual competencia fiscal autónoma de Álava. En cuanto al fondo, CONFEBASK, indica esencialmente lo siguiente:

a) La supuesta reducción de la deuda fiscal: La Comisión considera equivocadamente que existe una deuda fiscal cuya reducción supone una pérdida de ingresos fiscales. Si este razonamiento fuera correcto, cualquier deducción aplicable al impuesto supondría una pérdida de ingresos fiscales en relación con el importe que en principio hubiera debido pagarse. CONFEBASK pide por tanto que la Comisión reconsidere su postura ya que, de lo contrario, podría tratarse de una autorización fiscal irregular que consistiría en establecer un importe normal con respecto al cual habría que determinar las posibles pérdidas de ingresos fiscales.

b) Repercusiones en los intercambios comerciales: Según la Comisión, en la medida en que los beneficiarios intervienen en los intercambios, las medidas fiscales en cuestión implican un falseamiento de los mismos. Sin embargo, los intercambios siempre se ven afectados a causa de las divergencias entre los sistemas fiscales.

Para determinar las repercusiones en el comercio, la Comisión debería analizar por tanto el sistema fiscal en su conjunto y no sólo determinadas disposiciones. A este respecto, CONFEBASK subraya que, según un estudio realizado, la presión fiscal en el País Vasco es superior al resto de España. La Comisión debería explicar por qué estas medidas concretas y no otras divergencias fiscales implican repercusiones en los intercambios. En cualquier caso, aunque el comercio se viera realmente afectado, la forma de evitarlo será una armonización y no ayudas estatales.

c) Carácter selectivo de las ayudas: Según CONFEBASK, el carácter selectivo de las medidas fiscales debe apreciarse considerando que se trata bien de una norma de habilitación que confiere a la autoridad fiscal el poder de conceder posteriormente un beneficio concreto, bien de una norma que concede directamente el beneficio fiscal sin necesidad de posterior materialización. Ahora bien, la Comisión utiliza un argumento que se enmarca en el primer contexto y otro que se inscribe en el segundo. Habida cuenta del carácter alternativo de estos contextos, la Comisión debería explicar en qué contexto se sitúan las medidas fiscales en cuestión ya que, de lo contrario, sería contradictorio pretender utilizar los dos.

—Respecto a la consideración de las medidas fiscales en cuestión como normas de habilitación, CONFEBASK se opone a este planteamiento alegando que la administración no disponía de poder discrecional ni antes de 1997, ni posteriormente, puesto que la concesión era automática. En efecto, la administración se limita a comprobar que el solicitante reúne las condiciones para acogerse a las ayudas. Además si las medidas fiscales en cuestión se consideran normas de habilitación que permiten conceder ayudas posteriormente, entonces el procedimiento actual, en la medida en que se cuestionan normas y no casos concretos de aplicación, queda vacío de contenido. Además, a tenor del primer párrafo de la carta remitida en 1989 por la Comisión a los Estados miembros, una disposición general que reconoce beneficios solamente se considera una ayuda si se trata de un marco “legislativo que permite concederlos sin más trámites”. En cambio, al ser abstracta, la norma de habilitación no puede considerarse una ayuda estatal ni, en consecuencia, someterse a una valoración de sus efectos en la competencia y en los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

—Respecto a la consideración de las medidas fiscales en cuestión como normas de concesión directa de ayudas, CONFEBASK recuerda que según los apartados 19, 20 y 17 de la citada Comunicación 98/C 384/03, una medida fiscal puede ser específica y, por tanto, una ayuda estatal, cuando va dirigida exclusivamente a empresas públicas, a algunas formas de empresas o a empresas de una determinada región. Sin embargo, las medidas fiscales en cuestión no tienen ninguna de estas especificidades, ni siquiera la especificidad espacial, ya que se aplican al conjunto del territorio que es competencia de las autoridades regionales que las establecieron.

En cuanto a la especificidad debida al umbral de 2.500 millones de pesetas, CONFEBASK considera que la utilización de umbrales objetivos es una práctica habitual en las normas fiscales nacionales y comunitarias.

Además, CONFEBASK señala, basándose en varias sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Decisiones de la Comisión, que hasta ahora nunca se

ha considerado que la existencia de un umbral suponga una especificidad. La propia Comisión reconoce además, por una parte, en el apartado 14 de la Comunicación citada, que al efecto que favorece a determinados sectores no implica automáticamente una especificidad y, por otra parte, en el apartado 207 del Informe de Competencia de 1998, que las medidas que tienen efectos intersectoriales y encaminadas a favorecer el conjunto de la economía son medidas generales y no ayudas estatales. En resumen, las medidas fiscales en cuestión no son específicas porque no favorecen a un sector concreto ni a determinadas empresas. Por el contrario, están abiertas a todos los sectores y a todas las empresas establecidas en el territorio jurisdiccional de las autoridades forales.

d) Carácter ilegal del crédito fiscal del 45%. Sin perjuicio de seguir refutando el carácter de ayuda estatal, que es necesario para poder calificar de ilegales las medidas en cuestión. CONFEBASK alega que el carácter ilegal de las ayudas pone en entredicho los principios de confianza legítima, prohibición de las decisiones arbitrarias de las instituciones, seguridad jurídica y proporcionalidad, puesto que la Comisión ya consideró conforme a derecho el régimen fiscal vasco en su Decisión 93/337/CEE. En última instancia, la Comisión podría modificar su postura para casos futuros pero no para los casos pasados. Además, CONFEBASK considera que las medidas fiscales en cuestión son ayudas existentes. En efecto, en 1983 ya existían normas que preveían bonificaciones del mismo tipo (deducción del 65% de la cuota a pagar por motivo de nuevas inversiones). En 1984, se introdujo el umbral de 500 millones de pesetas para poder optar a un crédito fiscal del 50% de las inversiones. Ahora bien, según la definición de ayuda existente recogida en la letra a) del artículo 1 del Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado, se entiende por ayuda existente “toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda que fueran aplicables y las ayudas individuales que se hayan llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y que sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma”. En el caso que nos ocupa, las ayudas son por lo tanto legales a efectos del apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

e) Incompatibilidad con el mercado común. Si las medidas fiscales en cuestión se consideran normas de habilitación, CONFEBASK estima que no se puede apreciar la compatibilidad en tanto no haya concesión de la ayuda por medio de una decisión administrativa. El procedimiento queda, por lo tanto, vacío, incapaz por su naturaleza de conseguir resultados en relación con la compatibilidad de las ayudas. Por otra parte, si las medidas fiscales en cuestión se consideran normas de concesión directa de ayudas, CONFEBASK opina que la práctica de la Comisión y del Tribunal de Justicia exigen que las medidas tengan una especificidad sectorial para valorar la compatibilidad de la ayuda. Además, sería preciso determinar, por una parte, la presión fiscal global que sufren las empresas y, por otra parte, la presión fiscal de referencia. Por último, este planteamiento llevarla a la conclusión absurda de que toda presión fiscal inferior a la presión fiscal más elevada de entre todos los Estados miembros constituiría una ayuda estatal. Por otra parte, CONFEBASK rechaza también el argumento de la Comisión según el cual las medidas fiscales en cuestión son incompatibles porque no establecen disposiciones específicas para las ayudas sectoriales, regionales, inversiones importantes, etc., alegando que las normas fiscales no pueden ni deben incluir este tipo de precisiones. Según el Tribunal de Justicia, la Comisión debe concretar en sus decisiones los efectos negativos sobre la competencia determinando la verdadera

repercusión de las medidas examinadas. La incompatibilidad no puede, por tanto, determinarse en situaciones abstractas propias de su sistema fiscal, pues, de lo contrario, todas las diferencias entre los sistemas fiscales se convertirían necesariamente en ayudas. Esto lleva a CONFEBASK a reiterar la ausencia de deuda fiscal normal reducida por las medidas fiscales en cuestión.

f) Por consiguiente, CONFEBASK pide que la Comisión adopte una decisión final de conclusión del procedimiento en la que declare que las medidas fiscales relacionadas se ajustan al Derecho comunitario.

(50) No se han tenido en cuenta, las observaciones complementarias de CONFEBASK, comunicadas por carta de 29 de diciembre de 2000, registrada el 3 de enero de 2001, pues llegaron a la Comisión fuera de plazo.

Además, la Comisión señala que CONFEBASK nunca presentó una solicitud de prórroga del plazo concedido, en virtud del apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento (CE) nº 659/1999.

Comentarios del Gobierno de La Rioja

(51) No se han tenido en cuenta los comentarios del Gobierno de La Rioja transmitidos por fax de 19 de abril de 2000, registrado el 25 de abril de 2000, pues llegaron a la Comisión fuera de plazo. Además, la Comisión señala que el Gobierno de La Rioja nunca presentó una solicitud de prórroga del plazo concedido, en virtud del apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento (CE) nº 659/1999.

V. Comunicación de los comentarios de terceros a España.

(52) Por carta de 18 de mayo de 2000 dirigida a la Representación Permanente de España, la Comisión transmitió, en virtud del apartado 2 del artículo 6 del Reglamento (CE) 659/1999, los comentarios de los terceros anteriormente mencionados, invitándola a presentar sus observaciones en el plazo de un mes a partir de la fecha de la carta, pero no ha recibido observación alguna salvo una solicitud de prórroga de 20 días del plazo para responder. Por lo tanto, España no ha presentado observaciones a los comentarios mencionados.

VI. Evaluación de la ayuda.

VII. Carácter de ayuda estatal.

(53) La Comisión recuerda que, para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de las medidas en cuestión es indiferente puesto que el artículo 87 se aplica a las medidas de ayuda "bajo cualquier forma". No obstante, la Comisión pone de relieve que para calificarse de ayuda, las medidas en cuestión deben satisfacer los cuatro criterios que defina el artículo 87 y que se exponen a continuación.

(54) En primer lugar, la medida debe brindar a sus beneficiarios una ventaja que reduzca las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga fiscal para la empresa y, en particular, mediante una reducción total o parcial del importe del Impuesto. El crédito fiscal del 45% en cuestión cumple este criterio en la medida en que ofrece a las empresas beneficiarias una reducción de su carga fiscal equivalente al 45% del importe de la inversión admisible. En efecto, en ausencia de este crédito fiscal del 45%, la empresa beneficiaria tendría que pagar el 100% de la cuota definitiva del Impuesto

personal. El crédito fiscal del 45% supone pues una excepción al sistema fiscal común aplicable.

(55) En segundo lugar, la Comisión estima que el crédito fiscal mencionado del 45% implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, a un consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales. Este criterio se aplica igualmente a las ayudas concedidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros.

Por otra parte, la intervención del Estado puede efectuarse tanto mediante disposiciones fiscales de naturaleza legal, reglamentaria o administrativa, como mediante prácticas de la administración fiscal. En el presente caso, la intervención del Estado la realiza la entidad foral de Álava por medio de una disposición legislativa.

(56) Por lo que se refiere al mencionado argumento de algunos comentarios de terceros, según el cual es erróneo considerar que el crédito fiscal del 45% implica una pérdida de ingresos fiscales con respecto a un importe normal (fijado por la Comisión) del impuesto que debe pagarse, conviene subrayar que el nivel normal del impuesto se deriva del sistema fiscal en cuestión y no de una decisión de la Comisión con una pretensión oculta de armonización. Además, cabe recordar que, según el segundo guión del primer párrafo del apartado 9 de la citada Comunicación (98/C 384/03), para poder ser calificada de ayuda estatal: “En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, en particular, mediante (...) la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.)”. Este es el caso precisamente de la ventaja fiscal que ofrece una reducción parcial del 45% del crédito fiscal en cuestión. Por lo tanto, este argumento que algunos terceros han presentado en sus comentarios no se sostiene.

(57) En tercer lugar, la medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros.

Conviene recordar a este respecto que según un informe sobre la dependencia exterior de la economía vasca en el periodo 1990-1995, las exportaciones al exterior aumentaron, no ya en términos absolutos, sino sobre todo en detrimento de las exportaciones al resto de España. Así, el mercado exterior sustituyó parcialmente el mercado del resto de España. Además, según otro informe estadístico sobre el comercio exterior del País Vasco, la “propensión a la exportación” (relación entre las exportaciones y el PIB - producto interior bruto) de la economía vasca, que se sitúa en el 28,9%, sobrepasa la de Alemania y la de los demás países europeos cuya propensión a la exportación está entorno al 20%. Por otra parte, según dicho informe, la balanza comercial vasca fue netamente excedentaria durante el período 1993-1998. Concretamente en 1998, por cada 100 pesetas de importaciones, las exportaciones alcanzaron 144 pesetas. En resumen, la economía vasca es una economía muy abierta al exterior con una enorme propensión a la exportación de su producción. De estas características de la economía vasca se desprende que las empresas beneficiarias ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros. En estas condiciones, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias con respecto a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios. Incidiendo así en estos intercambios. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, están en condiciones de competir con las empresas que no se benefician del crédito fiscal, bien porque no invirtieron, bien

porque sus inversiones no alcanzaron el umbral de 2.500 millones de pesetas después de establecerse el crédito fiscal del 45% en cuestión.

(58) Habida cuenta de que en el caso que nos ocupa las normas fiscales consideradas tienen un carácter general y abstracto, la Comisión señala que el análisis de esta incidencia sólo puede realizarse a ese nivel general y abstracto sin poder concretarse las repercusiones específicas en un determinado mercado, sector o producto como se pretende en algunos comentarios de los terceros mencionados. Esta posición ha sido ratificada por una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia.

(59) Por lo que se refiere a determinados comentarios de terceros que afirman que la incidencia en los intercambios ha de ser apreciada por la Comisión comparando el conjunto de los sistemas fiscales, la Comisión recuerda que las distorsiones de competencia objeto del presente procedimiento en virtud de los artículos 87 y 88 del Tratado son las derivadas de una norma derogatoria concreta que favorece a algunas empresas de entre los contribuyentes del Estado miembro y no las posibles distorsiones de la competencia derivadas de divergencias entre los sistemas fiscales de los Estados miembros que, llegado el caso, entrarían en el ámbito de los artículos 93 a 97.

(60) En cuanto al carácter específico que deben revestir las ayudas estatales, la Comisión opina que el crédito fiscal del 45% mencionado es específico o selectivo en el sentido de que favorece a determinadas empresas. En efecto, solamente aquellas empresas que realizan inversiones por encima del umbral de 2.500 millones de pesetas (15.025.303 euros), después de 1 de enero de 1995, pueden beneficiarse del crédito fiscal del 45% en cuestión. Todas las demás empresas que invierten sin superar el citado umbral de 2.500 millones de pesetas, quedan excluidas del beneficio de las ayudas. El carácter objetivo del umbral mencionado no impide que éste sea selectivo, como pretenden las autoridades españolas y algunos comentarios de terceros, puesto que excluye a las empresas que no cumplen dichas condiciones.

(61) La Comisión considera subsidiariamente que el crédito fiscal del 45% es específico en razón del poder discrecional de la administración fiscal. En este caso, la Comisión comprueba que la Diputación Foral de Álava disponía de un poder discrecional en la modulación de la ayuda más que en la concesión de la misma.

En efecto, en los ejercicios 1995, 1996 y 1997, la Diputación Foral de Álava tenía que decidir la concesión del crédito fiscal del 45%, ya que éste no era automático, determinar el importe de las inversiones al que se aplicaría el crédito fiscal del 45%, determinar los plazos y limitaciones aplicables a cada caso y, por último, determinar también la duración del proceso de inversión que podía acoger inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones. Todas estas competencias de la Diputación Foral de Álava le confieren un margen de apreciación discrecional para determinar el importe del crédito fiscal del 45% o sus características según las circunstancias particulares de cada solicitante. Además, otro elemento discrecional se deriva del margen de apreciación en la determinación de las inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones. A este respecto, conviene recordar que, en la decisión de incoar el procedimiento, la Comisión señaló que faltaba una definición precisa y objetiva de este tipo de inversiones. No se ha facilitado ninguna información al respecto, ni en los comentarios presentados por las autoridades españolas, ni en los de terceros. Ahora bien, a falta de una definición precisa y generalmente aceptada, parece que la determinación del importe de este tipo de inversiones deja un margen de apreciación a las autoridades regionales.

(62) Además, la Comisión observa que a partir del 1 de enero de 1998 se modificaron o suprimieron incluso algunas de estas condiciones. Se introdujo en cambio un nuevo concepto el “proceso de inversión”, que sustituye al de “inversiones en activos fijos materiales nuevos” en vigor del 1 de enero de 1995 al 31 de diciembre de 1997. A este respecto, conviene destacar que las normas forales que establecen el concepto de “proceso de inversión” no lo definen. Contrariamente al concepto de “inversiones en activos fijos materiales” cuyas definiciones figuran en las normas de contabilidad y en otras disposiciones, no hay una definición precisa y generalmente aceptada del “proceso de inversión”. Así pues, a falta de una definición precisa, las autoridades regionales disponen de un margen de apreciación para determinar el importe concreto del “proceso de inversión” de cada beneficiario.

(63) Por otra parte, conviene subrayar que si, en su citada Decisión 93/337/CEE, la Comisión sólo utilizó el criterio de especificidad espacial y sectorial para justificar el carácter específico o selectivo de las ayudas del régimen contemplado, ello no excluye que las ayudas en cuestión puedan tener otras especificidades en relación con otros criterios. En efecto, para calificar una medida de Estado de selectiva o específica, en relación con las ayudas estatales, basta identificar una sola característica. No es necesario, por tanto, que cada decisión de la Comisión agote todas las características específicas que puedan revestir las medidas de Estado considerados para justificar su carácter selectivo. Por consiguiente, no puede aceptarse el argumento expuesto en algunos comentarios de terceros según el hecho de no mencionar el carácter selectivo del umbral mínimo de inversión para acogerse a las ayudas supone que la Comisión no lo consideraba selectivo.

(64) En cuanto a la existencia de medidas fiscales en forma de créditos fiscales en favor de inversiones que exceden de un determinado umbral en otros Estados miembros, que la Comisión no ha considerado que tuvieran una especificidad material a causa de dicho umbral, lo cual, según algunos comentarios de terceros, supondría una confianza legítima respecto de todos los créditos fiscales similares, la Comisión señala que los regímenes mencionados por algunos interesados son muy diferentes del crédito fiscal del 45%. Además, incluso en el supuesto de que algunos regímenes fueran similares y de que la Comisión no hubiera reaccionado, no estaría justificado mantener este planteamiento erróneo en relación con el caso que nos ocupa. A este respecto, conviene recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia “el posible incumplimiento por parte de un Estado miembro de una obligación que le incumbe en virtud del Tratado, en relación con la prohibición del artículo 92, no puede justificarse por el hecho de que otros Estados miembros incumplan igualmente dicha obligación. El efecto de varias distorsiones de la competencia sobre los intercambios entre los Estados miembros no puede neutralizarse recíprocamente, sino que, al contrario, es de naturaleza acumulativa, lo cual aumenta sus consecuencias perjudiciales para el mercado común.

(65) En cuanto a la cuestión planteada en algunos comentarios de terceros sobre el carácter de norma de habilitación o norma de concesión directa de ayudas, la Comisión señala que, en este caso, las normas que establecen el crédito fiscal del 45% tienen carácter de régimen de ayudas. Para apoyar esta apreciación basta recordar que, según la letra d) del artículo 1 del citado Reglamento nº 659/1999, el régimen de ayudas se define como “el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales...”. Ahora bien, el carácter de régimen de ayudas no prejuzga, como se pretende en algunos comentarios de terceros, la existencia o

inexistencia de poder discrecional en la ejecución del régimen. El poder discrecional en la concesión de las ayudas dependerá de las características concretas del régimen.

(66) Respecto a la justificación del crédito fiscal del 45% por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, como pretenden las autoridades españolas, la Comisión quiere destacar que se trata de averiguar si las medidas fiscales en cuestión responden a los objetivos inherentes al propio sistema fiscal o si, por el contrario, tienen otros objetivos, legítimos incluso, pero exteriores a dicho sistema fiscal. En el caso considerado, parece que el crédito fiscal del 45% no responde a los objetivos internos del sistema fiscal español que, aparte del objetivo principal inherente a cualquier sistema fiscal de recaudar ingresos destinados a financiar el gasto público, se inspira, entre otras cosas, en los principios de igualdad y progresividad. En este sentido, cabe señalar que el crédito fiscal del 45% implica una discriminación en favor de las unidades económicas grandes que va en detrimento de otras unidades de menor importancia y capacidad, sin que esta discriminación está justificada por la lógica interna del sistema fiscal. En resumen, al no respetar los principios internos inherentes al sistema fiscal, el crédito fiscal del 45% no se justifica por la naturaleza o la economía de dicho sistema. A este respecto, la Comisión pone de relieve que el hecho de que el crédito fiscal del 45% haya sido instaurado por los órganos forales que tienen la competencia en esta materia tampoco implica contrariamente a lo que pretenden las autoridades españolas en sus observaciones, que responda a la naturaleza del sistema fiscal.

(67) Por otra parte, las autoridades españolas indican en sus observaciones que el crédito fiscal del 45% responde al objetivo de fomentar la actividad económica. Responde así a los objetivos de política industrial perseguidos por el Gobierno Vasco. En efecto, según el documento del Gobierno Vasco *Política Industrial Marco General de Actividades 1996-1999*, “[...] las políticas fiscales son indispensables para potenciar el desarrollo económico y, asimismo, para favorecer los proyectos industriales que apuestan por el desarrollo industrial del País Vasco” [página 131]; en el capítulo titulado “Instrumentos de política fiscal” se afirma: “[...] la autonomía fiscal que goza [en el País Vasco] poseemos nos puede llevar, también, a la búsqueda de fórmulas imaginativas de “trajes fiscales a medida”, por ejemplo, para proyectos prioritarios, o incluso a la incentivación fiscal a grandes empresas [página 133]”. Así pues, el crédito fiscal del 45% en cuestión se inscribe en el contexto de una política industrial cuyos objetivos no son inherentes al propio sistema fiscal.

(68) En resumen, la Comisión comprueba que, según indicaron las autoridades españolas, el crédito fiscal del 45% tiene un objetivo de política económica que no es inherente al sistema fiscal. Por consiguiente, esta reducción no se justifica por la naturaleza o la economía del sistema.

(69) En cuanto al argumento de la existencia de una presión fiscal global superior en el País Vasco, que se repite en algunos comentarios de terceros, la Comisión reitera que no es pertinente en este caso concreto, ya que el procedimiento se incoó contra una medida específica y no contra el conjunto del sistema fiscal de cada uno de los tres Territorios Vascos.

(70) En conclusión, la Comisión considera que el mencionado crédito fiscal del 45% es una ayuda estatal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 y en el apartado 1 del artículo 61 del acuerdo EEE, ya que confiere una ventaja, es otorgada por el Estado por medio de recursos estatales, afecta a los intercambios entre los Estados miembros y falsea la competencia favoreciendo a determinadas empresas.

VIII. Carácter ilegal del crédito fiscal del 45%.

(71) Teniendo en cuenta que el régimen en cuestión no prevé el compromiso de las autoridades españolas de conceder las ayudas respetando las condiciones relativas a las ayudas de minimis, la Comisión considera que estas ayudas no pueden considerarse ayudas sujetas a la norma de minimis. A este respecto, conviene subrayar que las autoridades españolas nunca han alegado, en el marco del procedimiento, que las ayudas en cuestión tuvieran total o parcialmente carácter de ayudas de minimis. Además, las ayudas en cuestión no pueden ajustarse a las normas de minimis, en especial porque no hay garantías de que no se supere el umbral de 100.000 euros. Estas ayudas tampoco son ayudas existentes ya que no cumplen las condiciones establecidas en la letra b) del artículo 1 del citado Reglamento nº 639/1999.

(72) Debe descartarse el carácter de ayuda existente que, según algunos comentarios de terceros, reviste el crédito fiscal del 45%. En defensa de este argumento determinados comentarios de terceros mencionan la existencia de dos créditos fiscales antes de la instauración del crédito fiscal del 45%. No obstante, al examinar estos dos regímenes se observa que son sustancialmente diferentes del crédito fiscal del 45% en cuestión. En efecto, el primer régimen no establecía umbral y el segundo fijaba un umbral de 500 millones de pesetas, notablemente inferior al umbral de 2.500 millones de pesetas. Ahora bien, según la letra c) del artículo 1 del Reglamento nº 659/1999, se entiende por nueva ayuda “toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes”. Por esta razón el crédito fiscal en cuestión, que entraña modificaciones sustanciales con respecto a dichos regímenes, tiene carácter de nueva ayuda y, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 2 de dicho Reglamento, debe ser notificado, salvo indicación en contrario de los Reglamentos adoptados en aplicación del artículo 89 del Tratado. Además, parece que incluso los regímenes mencionados no tenían carácter de ayudas existentes ya que, al parecer, no estaban en vigor el 1 de enero de 1988, fecha de la adhesión de España a la Unión Europea. Por consiguiente, no cumplían el ya mencionado criterio del artículo del inciso i) de la letra b) del artículo 1 del Reglamento nº 659/1999 de haberse llevado a efecto con anterioridad a la fecha de adhesión y de seguir siendo aplicables con posterioridad a la misma.

(73) Por lo que se refiere a las ayudas estatales que no entran en el ámbito de la norma de minimis y que no son ayudas existentes, la Comisión sostiene que están sujetos a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado y en el apartado 3 del artículo 62 del Acuerdo EEE. Sin embargo, las autoridades españolas no han respetado esta obligación. Por esta razón la Comisión estima que dichas ayudas deben considerarse ilegales. La Comisión lamenta a este respecto el incumplimiento por las autoridades españolas de su obligación de notificación previa de las ayudas en cuestión.

(74) En cuanto al argumento de presentado en algunos comentarios de terceros, básicamente referido a la supuesta violación de la confianza legítima y la seguridad jurídica, la Comisión debe rechazarlo ya que, por una parte, el crédito fiscal del 45% no es una ayuda existente y, por otra parte, al no haber sido nunca notificado con arreglo al apartado 3 del artículo 88 del Tratado, la Comisión no ha podido decidir sobre su compatibilidad con el mercado común. Por otra parte, la Comisión considera, además, que no puede estar justificada la esperanza fundada de una compatibilidad del crédito fiscal del 45% porque, tal como se afirma en algunos comentarios de terceros, el régimen fiscal vasco ya se ha considerado conforme a Derecho mediante la mencionada Decisión de la Comisión 93/337/CEE, relativa a un régimen de ayudas fiscales a la

inversión. En efecto en dicha Decisión, la Comisión, consideró que estas medidas fiscales tenían carácter de ayudas estatales y que, por lo tanto, estaban sujetas a las normas comunitarias sobre ayudas estatales (normas regionales o relativas a las PYME, la acumulación y sectoriales). Ahora bien, si, como se pretende en algunos comentarios de terceros, el crédito fiscal del 45% en cuestión era una medida similar al régimen contemplado en la citada Decisión de 1993, hubiera debido, por una parte, ser notificado por constituir una ayuda nueva estatal y, por otra parte, ajustarse en particular a las normas regionales o relativas a las PYME, la acumulación y sectoriales.

En estas circunstancias, los beneficiarios no pueden alegar ninguna confianza legítima ni seguridad jurídica en materia de ayudas estatales en relación con el crédito fiscal del 45%.

(75) En resumen, en lo que respecta a la confianza legítima o la seguridad jurídica invocadas en los comentarios de terceros, se observa que la Comisión no dio garantías concretas ni a las autoridades españolas ni a los terceros interesados. Por consiguiente, no podían albergar esperanzas fundadas en la legalidad y compatibilidad de las ayudas en cuestión. A este respecto, cabe recordar que “según jurisprudencia reiterada, el derecho a reclamar la protección de la confianza legítima se extiende a todo particular que se encuentre en una situación de la que se desprenda que la Administración comunitaria le ha hecho concebir esperanzas fundadas (...). Por el contrario, nadie puede invocar una violación del principio de protección de la confianza legítima si la Administración no le ha dado unas garantías concretas. Por ello, el argumento de violación de la confianza legítima o la seguridad jurídica debe desestimarse en este caso. A este respecto, la Comisión recuerda además que, mediante su Decisión 93/337/CEE, consideró ayudas de Estado determinados créditos fiscales establecidos en 1988 respectivamente por los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia.

IX. Valoración de la Compatibilidad con el mercado común.

(76) A título preliminar, la Comisión reitera el carácter de régimen de ayudas del crédito fiscal del 45%.

Habida cuenta del carácter general y abstracto de los regímenes de ayudas, la Comisión desconoce las circunstancias de las empresas que ya han sido beneficiarias o que lo serán. Por lo tanto, no está en condiciones de examinar la incidencia específica en la competencia de las empresas concretas. En este contexto, bastará establecer que unas empresas potencialmente beneficiarias podrían optar a ayudas que no se ajustan a las directivas, directrices y marcos comunitarios aplicables en esta materia. Además, la Comisión pone de relieve que, en su decisión de incoar el procedimiento, recabó toda la información pertinente relativa a las ayudas y a las circunstancias particulares de cada beneficiario. Sin embargo, las autoridades españolas no facilitaron ninguno de estos datos. Por ello resulta contradictorio reprochar a la Comisión, como lo han hecho algunos comentarios de terceros, la falta de precisión de su valoración negándose a la vez a proporcionar los datos detallados solicitados.

(77) Las ayudas estatales en forma de crédito fiscal del 45% tienen por efecto fomentar grandes inversiones que excedan de un valor de 2.500 millones de pesetas. A este respecto, la Comisión recuerda que, según el anexo 1 de las Directrices sobre las ayudas de finalidad regional 98/C 74/06, “las ayudas fiscales pueden considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible. Además, cualquier ayuda fiscal puede entrar en esta categoría si su importe alcanza un límite expresado en porcentaje de la inversión”. En el caso que nos ocupa, el crédito fiscal del 45% parece poder cumplir estas condiciones, al menos parcialmente, ya que, por una parte, su base

imponible está constituida de gastos de inversión y, por otra parte, su importe alcanza un 45% de la inversión. Por esta razón, la Comisión considera que el crédito fiscal del 45% en cuestión parece tener carácter de ayuda a la inversión en la medida en que cumple los criterios mencionados. Procede, por tanto, examinarlo a la luz de las normas comunitarias en materia de ayudas a la inversión.

(78) Para que una ayuda estatal a la inversión pueda acogerse a una de las excepciones regionales contempladas en las letras a) o c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, es necesario que la región en la que se aplique se haya declarado admisible al beneficio de una de estas excepciones en el mapa de ayudas de finalidad regional. En lo que se refiere a la admisibilidad de Álava, la Comisión recuerda que este territorio nunca no ha podido acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, porque el PIB per cápita de la NUTS II del País Vasco del que forma parte siempre fue superior al 75% de la media comunitaria.

En efecto, según las normas regionales, las condiciones para poder acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado solamente se cumplen si la región, al nivel de la NUTS II, tiene un PIB por habitante que no supera 75% de la media comunitaria.

(79) Por lo que se refiere a la posibilidad de ampararse en la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado durante el período 1995-99, estuvieron en vigor sucesivamente dos mapas de ayudas regionales. Primero, el mapa adoptado en 1988 por Decisión (88/C 351/04) de la Comisión. Este mapa preveía que las ayudas a la inversión para el desarrollo regional se considerarían compatibles con el mercado común con arreglo a la excepción a la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado siempre que se sobrepasaran el límite máximo del 30% Equivalente Neto de Subvención (ENS) en el caso de las grandes empresas de la zona industrial del valle del Nervión y del 20% ENS en el caso de las grandes empresas de las zonas pirenaicas. En cambio, las ayudas a la inversión en el resto del territorio de Álava no podían considerarse compatibles con el mercado común en virtud de la excepción regional de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado.

(80) Además, la Comisión recuerda que mediante su Decisión de 26 de julio de 1995, relativa a la modificación del mapa de ayudas regionales en España, propuso a las autoridades españolas, de acuerdo con el procedimiento establecido en el apartado 1 del artículo 88 del Tratado, la revisión del mapa mencionado al objeto de que, en lo sucesivo, el conjunto de Álava fuera una región donde las ayudas a la inversión en favor del desarrollo regional pudieran considerarse compatibles con el mercado común en virtud de la excepción a la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, siempre que no sobrepasaran el título máximo del 25% ENS en el caso de las grandes empresas. Por carta de su Representación Permanente de 26 de septiembre de 1995, las autoridades españolas aceptaron dicha propuesta. En consecuencia, el nuevo mapa entró en vigor a partir de dicha fecha.

(81) La Comisión recuerda también que, en el caso de las PYME la intensidad de la ayuda a la inversión, según las Directrices comunitarias de ayudas a las PYME, puede sobrepasar en 10 puntos porcentuales el límite máximo regional aplicable a las grandes empresas siempre que el total no exceda del 30% ENS.

(82) Por otra parte, conviene recordar que en materia de ayudas estatales a la inversión se consideran subvencionables los gastos de inversión material que se ajustan, en particular, a las definiciones comunitarias de inversión inicial y de base uniforme. En cambio, no se consideran gastos de inversión admisibles todos los demás gastos de

inversión que no se ajustan a estas definiciones como las inversiones de sustitución o los gastos que no sean en terrenos, edificios o equipos. Aunque es cierto que el crédito fiscal del 45% es una ayuda supeditada a la realización de una inversión material en activos fijos materiales nuevos, no excluye las inversiones de sustitución ni los gastos relacionados con los “procesos de inversión” y las “inversiones en la fase de preparación”. Ahora bien, a falta de una definición precisa de estos términos, no puede descartarse que el objeto del crédito fiscal del 45% en cuestión se aplique no sólo a los gastos que se incluyen en la base uniforme sino también a gastos relacionados con inversiones de sustitución u otros gastos que no entran en dicha base. Por consiguiente, la Comisión considera que el objeto de las ayudas en cuestión pueden ser la inversión inicial, pero también otros gastos que no pueden contemplarse de acuerdo con las normas comunitarias en la materia, tales como gastos de inversión.

(83) Además, la Comisión recuerda que, desde la entrada en vigor de las citadas Directrices regionales 98/C 74/06, las ayudas que pueden acogerse a la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado en Álava, no sólo deben ajustarse a las citadas definiciones comunitarias de inversión inicial y de base uniforme y a los límites máximos mencionados, sino que deben cumplir también otras condiciones. En este caso, las ayudas deben estar sujetas a determinadas condiciones aportación mínima del beneficiario del 25% de la inversión (apartado 4.2), presentación de la solicitud de ayuda antes del inicio de la ejecución de los proyectos inversión (apartado 4.2), mantenimiento de la inversión durante un período mínimo de cinco años (apartado 4.10) y respeto de los límites máximos de ayuda respectivos en caso de acumulación (apartados 4.18 a 4.21).

(84) En este caso concreto, la Comisión observa que las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% no se limitaron (durante el período que concluyó en la fecha de entrada en vigor de su citada Decisión de 26 de septiembre de 1995) a la zona industrial del valle del Nervión y a las zonas pirenaicas (que eran las únicas zonas admisibles según el mapa de ayudas regionales vigente en aquella época), ni se limitaron al 30%, 25% o 20% ENS, según las zonas y los periodos, en el caso de las grandes empresas ni al 30% ENS en el caso de las PYME. Además, la Comisión observa que los costes subvencionables pueden no ajustarse totalmente a los de la mencionada base uniforme en la medida en que, por una parte, no se excluyen las inversiones de sustitución y, por otra parte, podrían subvencionarse otros gastos. Dadas las circunstancias, la Comisión considera que un crédito fiscal que asciende al 45% de las inversiones, al no respetar las normas comunitarias regionales, no pueden considerarse compatible con el mercado común en virtud de la excepción regional de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado.

(85) En cuanto a las ayudas en favor de los gastos de inversión que no se ajustan a la definición comunitaria, no pueden considerarse ayudas a la inversión. En efecto, de acuerdo con el anexo I de las citadas Directrices 98/C 74/06, cualquier ayuda fiscal puede entrar en la categoría de ayuda a la inversión si su importe alcanza un límite expresado en porcentaje de los gastos de inversión conforme a las normas comunitarias. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, el importe de las ayudas alcanza un porcentaje de gastos de inversión que no se ajusta a las normas comunitarias. Esta es la razón por la que, según dichas normas, estas ayudas no pueden considerarse ayudas a la inversión. En cambio, estas ayudas pueden financiar gastos de carácter periódico y necesario tales como los gastos relacionados con inversiones de sustitución. Este tipo de gastos corrientes o periódicos es el tipo de gastos que debe soportar una empresa en el marco de su gestión corriente o de sus actividades normales. Las ayudas a este tipo de

inversión forman parte, por lo tanto, de la categoría de ayudas de funcionamiento a las que se aplican normas específicas.

(86) A este respecto, la Comisión recuerda que, de acuerdo con la Comunicación de 1988 y las Directrices 98/C 74/06 antes citadas, las ayudas regionales que tienen carácter de ayudas de funcionamiento están, en principio, prohibidas. Con carácter excepcional, sin embargo, pueden concederse bien en regiones acogidas a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 en condiciones específicas establecidas en el apartado 6 de la Comunicación mencionada y en los apartados 4.15 a 4.17 de dichas directrices regionales bien en las regiones ultraperiféricas o de baja densidad de población, cuando tienen por objeto compensar el coste excesivo del transporte. Ahora bien, la NUTS 111 de Álava no puede acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado y, por otra parte, la concesión de las mencionadas ayudas de funcionamiento no está supeditada a dichas condiciones. Además la NUTS III de Álava no tiene carácter de región ultraperiférica ni de región de baja densidad de población. Por ello están prohibidos los elementos de ayuda de funcionamiento contenidos en el crédito fiscal del 45% especialmente porque no se conceden en una región acogida a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, ni es una región ultraperiférica, ni en una región con baja densidad de población. En el caso que nos ocupa, estas ayudas son por lo tanto incompatibles.

(87) En consecuencia, la Comisión considera que el régimen de ayudas fiscales en cuestión no puede considerarse compatible con el mercado común en virtud de las excepciones contempladas en las (letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, toda vez que no se ajusta a las citadas normas sobre ayudas estatales de finalidad regional.

(88) Por lo que se refiere a las inversiones realizadas por PYME fuera de las regiones asistidas de Álava durante el periodo 01-01-95, por una parte, y, por otra, fuera de Álava, durante el período 01-01-95-31-12-99, la Comisión recuerda que, en estos casos, las ayudas correspondientes no pueden considerarse ayudas de finalidad regional. Por consiguiente, la excepción regional de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado no puede aplicarse a dichas ayudas. Así ocurre cuando estas inversiones proceden de empresas grandes. En cambio, de acuerdo con las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a las PYME, cuando el beneficiario es una PYME, puede aplicarse la otra excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado destinada a fomentar determinadas actividades. A este respecto, conviene recordar que, además de establecer las condiciones de ajustarse a la definición de inversión inicial y a los gastos admisibles de la base uniforme, las Directrices disponen que la excepción será aplicable a las ayudas a la inversión material siempre y cuando no rebasen las intensidades del 15% para las pequeñas empresas y el 7,5% en el caso de las medianas empresas.

Ahora bien, la Comisión observa que las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% no se limitan al 15% EBS en el caso de las pequeñas empresas y al 7,5% EBS en el caso de las medianas empresas. Además, la Comisión comprueba que las inversiones subvencionables no se ajustan totalmente a la definición de inversión inicial contemplada en el apartado 4.2.1 de las Directrices (96/C 213/04) mencionadas, ni los costes seleccionables se ajustan a los de la base uniforme establecida en el mismo apartado 4.2.1., puesto que no se excluyen las inversiones de sustitución ni los gastos distintos de los de la base uniforme. Por lo tanto, la Comisión considera que estas ayudas fiscales no pueden considerarse compatibles con el mercado común en virtud de

la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado en favor del desarrollo de determinadas actividades.

(89) Por otra parte, conviene recordar que las mencionadas Directrices regionales 98/C 74/06 excluyen de su ámbito de aplicación los sectores de la producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas y de la pesca del Anexo I del Tratado y de la industria del carbón. Respecto a los sectores del transporte, siderurgia, construcción naval, fibras sintéticas e industria del automóvil, se aplican normas especiales que se suman a las enunciadas en las citadas Directrices. Además, se aplican normas específicas a las inversiones contempladas por las Directrices comunitarias multisectoriales 98/C/ 107/06. En consecuencia, deben tenerse en cuenta dichas normas a examinar la compatibilidad de las ayudas en cuestión cuando la empresa beneficiaria pertenece a estos sectores o cuando la inversión entra en el ámbito de las Directrices multisectoriales.

(90) Además de la aplicación de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, relativa al desarrollo de determinadas actividades en los casos anteriores, conviene examinar la posible aplicación de esta excepción en relación con otros fines. A este respecto, la Comisión observa que el crédito fiscal del 45% no tiene por objeto el desarrollo de una actividad económica a efectos de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, en particular, el desarrollo de acciones en favor de las pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, la creación de empleo o la formación, de acuerdo con las normas comunitarias correspondientes. En estas circunstancias, dichas ayudas fiscales no pueden acogerse a la excepción relativa al desarrollo de determinadas actividades contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado al amparo de los mencionados objetivos.

(91) Además el crédito fiscal del 45% en cuestión, que no está sujeto a ninguna restricción sectorial, puede concederse sin ninguna limitación a empresas de los sectores sensibles sujetos a normas comunitarias específicas como las aplicables a las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas del anexo 1 del Tratado, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria del automóvil. La Comisión considera, pues, que las ayudas fiscales en forma de crédito fiscal del 45% podrían no respetar dichas normas sectoriales. En este caso, el crédito fiscal del 45% no cumple la condición de no potenciar nuevas capacidades de producción con el fin de no agravar el problema de exceso de capacidad que afecta tradicionalmente a estos sectores. Por consiguiente, en caso de que el beneficiario pertenezca a los sectores mencionados, la Comisión considera que, al no estar sometidas a las mencionadas normas sectoriales, estas ayudas son incompatibles en virtud de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativo al fomento de determinadas actividades.

(92) Por lo que se refiere al período posterior al 1 de septiembre de 1998, la Comisión considera además que no puede descartarse que la inversión objeto de la ayuda esté contemplada en las Directrices multisectoriales 98/C 107/06. En efecto, todos los proyectos de inversión de valor superior a 50 millones de euros (15 millones de euros en el caso del sector textil o de la confección), con una intensidad que exceda del 50% del límite máximo regional y una ayuda por puesto de trabajo superior a 40.000 euros (30.000 euros por puesto de trabajo en el caso del sector textil o de la confección); así como los proyectos de inversión para los cuales la ayuda total supera los 50 millones de euros, están sujetos a las condiciones establecidas en dichas Directrices. En este caso, cada proyecto de inversión debe ser notificado previamente, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, para que la Comisión pueda determinar la intensidad

máxima de la ayuda compatible con el mercado común. Ahora bien, las ayudas fiscales en cuestión no están supeditadas ni a la notificación en el caso de los denominados grandes proyectos, ni a una posible reducción de la intensidad de ayuda derivada de la valoración de la Comisión. Por consiguiente, la Comisión considera que las ayudas fiscales en cuestión son incompatibles con el mercado común en virtud de la excepción contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, toda vez que la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado no es aplicable en Álava.

(93) Dado que la concesión de las ayudas fiscales en cuestión no tiene en cuenta la situación económica y financiera de las empresas beneficiarias, la Comisión estima que no puede descartarse que el beneficiario sea una empresa en crisis a efectos de las Directrices 1999/C 288/02, aunque, según afirman las autoridades españolas, sea poco probable que el crédito fiscal, tal como ha sido diseñado, se aplique a empresas en crisis.

A este respecto, la Comisión observa que la concesión de las ayudas fiscales en cuestión no está sujeta a las condiciones establecidas en dichas Directrices comunitarias. Ahora bien, según el apartado 20 de las Directrices 1999/C 288/02 citadas: “A juicio de la Comisión, las ayudas de salvamento y de reestructuración pueden contribuir al desarrollo de actividades económicas sin afectar negativamente al comercio en contra del interés de la Comunidad, siempre y cuando se cumplan los requisitos que figuran en las presentes Directrices”. Al no respetar dichos requisitos, estas ayudas son incompatibles con el mercado común en virtud de la excepción contemplada la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado en favor del fomento de determinadas actividades.

Aplicación de otras excepciones

(94) Las ayudas examinadas, que no pueden acogerse a las excepciones previstas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, tampoco pueden acogerse a otras excepciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado, ya que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social, previstas en las letras a) del apartado 2 del artículo 87, no están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, de conformidad con lo dispuesto en la letra b) del mismo artículo. Además, no tienen por objeto promover la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Por último, no están destinadas a promover la cultura ni la conservación del patrimonio según lo dispuesto en la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

Resumen

(95) La Comisión considera que estas ayudas estatales en forma de crédito fiscal del 45% no pueden ampararse en la excepción prevista en la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, puesto que Álava no puede acogerse a dicha excepción, ni a la excepción prevista en la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativa a “las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades [...]” ya que por una parte, no se ajustan a las disposiciones comunitarias aplicables en este aspecto a las PYME y que, por otra parte, por lo que se refiere a las grandes empresas, el régimen no cubre determinadas actividades. Tampoco pueden ampararse en otras excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado, ya que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social, previstas en la letra a) del apartado 2 del

artículo 87, no están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, de conformidad con lo dispuesto en la letra b) del mismo artículo. Además, no tienen por objeto promover la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. Por lo demás, no pueden acogerse a la excepción prevista en la letra d) del apartado 3 del artículo 87 por cuanto no están destinadas a promover la cultura ni la conservación del patrimonio. Por consiguiente, dichas ayudas son incompatibles con el mercado común.

(96) Puesto que la deducción fiscal no aplicada por insuficiencia de cuota a pagar puede aplicarse en los años siguientes a la adopción de la decisión de concesión, cabe suponer que una parte de las ayudas fiscales aún puede estar pendiente de pago. Sin embargo, estas ayudas son ilegales e incompatibles. Por ello las autoridades españolas deben suprimir el pago del posible saldo del posible saldo del crédito fiscal del 45% de que aún dispongan algunos beneficiarios.

(97) Por lo que se refiere a las ayudas incompatibles ya abonadas, cabe recordar que según los argumentos anteriormente expuestos, los beneficiarios no pueden prevalerse de los principios generales del Derecho comunitario como la confianza legítima o la seguridad jurídica. Por consiguiente, nada se opone a la aplicación del apartado 1 del artículo 14 del citado Reglamento nº 659/1999, en virtud del cual “Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda.” Por ello, las autoridades españolas deben adoptar todas las medidas necesarias para recuperar las ayudas ya pagadas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente las ayudas. La recuperación de las ayudas deberá efectuarse de conformidad con los procedimientos previstos y las disposiciones establecidas por la legislación española, e incluir la totalidad de los intereses devengados calculados desde la fecha de concesión de la ayuda hasta la fecha efectiva de reembolso de la misma, sobre la base del tipo de referencia utilizado en dicha fecha para calcular el equivalente neto de subvención de las ayudas regionales en España.

(98) La presente Decisión se refiere al régimen y debe ser objeto de una ejecución inmediata, incluida la recuperación de cualquier ayuda individual concedida en el marco del mencionado régimen. La Comisión recuerda igualmente que, como siempre, la presente Decisión no prejuzga la posibilidad de que ayudas individuales puedan ser consideradas, total o parcialmente, como compatibles con el mercado común en función de sus méritos propios, ya sea en el marco de una Decisión posterior de la Comisión o en aplicación de los reglamentos de exención.

(99) Habida cuenta de que la apreciación de la compatibilidad de las ayudas estatales en forma de créditos fiscales concedidos a la empresa Daewoo Electronics Manufacturing España S.A. y a las empresas Ramondín S.A. y Ramondín Cápsulas S.A. ya han sido objeto de sendas decisiones de la Comisión, la presente Decisión no se refiere a estas ayudas.

X. Conclusiones.

(100) Habida cuenta de lo que procede, la Comisión concluye que:

—España ejecutó ilegalmente, en Álava, un crédito fiscal del 45% de las inversiones infringiendo lo dispuesto en el apartado 3 al artículo 88.

- El crédito fiscal del 45% de las inversiones es incompatible con el mercado común.
- Las autoridades españolas deberán cancelar el pago del posible saldo del crédito fiscal de que aún dispongan algunos beneficiarios. Por lo que se refiere a las ayudas incompatibles ya pagadas, las autoridades españolas deberán adoptar todas las medidas necesarias para recuperarlas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente la ayuda.
- La presente decisión no contempla los créditos fiscales concedidos a la empresa Daewoo Electronics Manufacturing España S.A. y a las empresas Ramondín S.A. y Ramondín Cápsulas S.A.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISION

Artículo 1

La ayuda estatal en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones, ilegalmente ejecutadas por España en Álava, en infracción del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, mediante la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre de 1994, la disposición adicional quinta de la Norma Foral 33/1995, de 20 de diciembre de 1995, la disposición adicional sexta de la Norma Foral 31/1996, de 18 de diciembre de 1996, modificadas en virtud del apartado 2.11 de la disposición derogatoria de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio de 1996, sobre el Impuesto de Sociedades, la disposición adicional undécima de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre de 1997, y la disposición adicional séptima de la Norma Foral 36/1998, de 17 de diciembre de 1998, es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

España suprimirá el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 en la medida en que siga produciendo efectos.

Artículo 3

1. España adoptará todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas contempladas en el artículo 1, que han sido puestas a su disposición ilegalmente.

En cuanto a las ayudas pendientes de pago, España deberá suprimir todos los pagos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión. La ayuda recuperable devengará intereses devengados desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva. Los intereses se calcularán sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención de las ayudas regionales.

Artículo 4

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 5

La presente decisión no contempla las ayudas concedidas en aplicación del régimen en cuestión a las empresas Daewoo Electronics Manufacturing España S.A., Ramondín S.A. y Ramondín Cápsulas S.A.

Artículo 6

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Ref. DCE-11

Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2001

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y, en particular, el primer párrafo del apartado 2 de su artículo 88,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y, en particular, la letra a) del apartado 1 de su artículo 62,

Después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, de conformidad con los citados artículos, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

1. PROCEDIMIENTO

(1) Como consecuencia de una denuncia presentada por determinadas organizaciones de la frontera Comunidad Autónoma de La Rioja contra las medidas fiscales de carácter urgente y transitorio adoptadas en 1993 por las tres Diputaciones Forales vascas, la Comisión tuvo la confirmación de la existencia de ayudas fiscales en Guipúzcoa en forma de exención del impuesto de sociedades para las empresas de reciente creación. Además, la Comisión recibió otra denuncia de una empresa competidora contra la exención fiscal de diez años del impuesto de sociedades de la que disfrutaba la empresa Depósitos Tubos Reunidos Lentz TR Lentz, SA (en lo sucesivo, "Detursa") implantada en Lantarón (Álava).

(2) Por carta de 28 de noviembre de 2000, SG(2000) D/108 806, la Comisión informó a España de su decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado con respecto a esta ayuda.

(3) Por carta de su Representación Permanente (en lo sucesivo "RP") de 14 de diciembre de 2000, registrada el 19 de diciembre de 2000, las autoridades españolas solicitaron una prórroga del plazo concedido para presentar sus observaciones. Por carta de su RP de 5 de febrero de 2001, registrada el 8 de febrero de 2001, las autoridades españolas presentaron sus observaciones (formuladas por la Diputación Foral de Guipúzcoa) en el marco del procedimiento mencionado.

(4) La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento se publicó en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre la ayuda en cuestión en el plazo de un mes a partir de la fecha de publicación de dicha Decisión.

(5) La Comisión recibió observaciones al respecto por parte del Gobierno de La Rioja, el 1 de marzo de 2001; de la Confederación Empresarial Vasca-Euskal Entrepresarien Konfederakuntza (en lo sucesivo, "Confebask") el 2 de marzo de 2001; de la Unión General de Trabajadores de La Rioja, el 2 de marzo de 2001, mediante carta D/52 703 de 2 de julio de 2001, la Comisión transmitió dichas observaciones a España dándole la posibilidad de comentarlas. Por carta de su RP de 26 de julio de 2001, las autoridades españolas solicitaron una prórroga del plazo concedido para presentar sus observaciones. Por carta de su RP de 17 de septiembre de 2001, las autoridades españolas presentaron sus comentarios (formulados por la Diputación Foral de Guipúzcoa) a las observaciones de los terceros interesados en el marco del procedimiento mencionado.

2. DESCRIPCIÓN DETALLADA DE LA AYUDA

(6) La Comisión observa que este régimen de ayudas fiscales fue instituido por el artículo 14 de la Norma Foral 11/1993 de 26 de junio, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica. El texto de dicho artículo es el siguiente:

"1. Estarán exentas de Impuesto sobre Sociedades durante un período de 10 ejercicios fiscales computados desde el ejercicio en que se constituyan, éste inclusive, las sociedades que se creen entre la entrada en vigor de esta Norma Foral y el 31 de diciembre de 1994, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado siguiente.

2. Serán requisitos para poder gozar de la exención prevista en este artículo:

a) Que se constituyan con un capital mínimo de 20 millones de pesetas, totalmente desembolsado.

[...]

f) Que realicen inversiones entre la fecha de la constitución de la sociedad y el 31 de diciembre de 1995 por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

g) Que impliquen la creación de un mínimo de 10 puestos de trabajo dentro de los 6 meses siguientes a su constitución y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de la exención.

[...]

i) Que dispongan de un Plan de Actuación Empresarial que abarque un período mínimo de 5 años. [...].

[...]

6. Lo dispuesto en este artículo es incompatible con cualquier otro beneficio tributario.

7. El régimen de exención transitorio será solicitado al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral [...], el cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso,

su autorización provisional, que deberá ser adoptada por Acuerdo del Consejo de Diputados."

(7) La Comisión observa que, de acuerdo con el preámbulo de dicha Norma Foral, el objetivo de la ayuda en cuestión consistiría en impulsar la actividad económica mediante incentivos a la iniciativa y la inversión de las empresas.

(8) La Comisión observa asimismo que el objeto de las ayudas fiscales en cuestión es la base imponible positiva del impuesto de sociedades, derivada del ejercicio de actividades económicas, previa a la compensación correspondiente a las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. En este caso los beneficiarios son las sociedades que, por un lado, hayan iniciado sus actividades comerciales con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de las citadas normas forales y, por otro, hayan invertido en activos fijos materiales por un importe mínimo de 80 millones de pesetas españolas (480.810 euros) y hayan generado un mínimo de diez puestos de trabajo. Además, la Comisión observa que las empresas beneficiarias deben tener una estrategia empresarial por un período mínimo de cinco años y haber iniciado sus actividades con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas españolas (120.202 euros).

(9) La Comisión resalta que la ayuda consiste en una exención del impuesto de sociedades durante un período de diez ejercicios fiscales computados desde el ejercicio en que se constituyan, éste inclusive.

(10) La Comisión observa que la ayuda fiscal no va destinada a empresas dedicadas a determinadas actividades concretas o que operen en determinados sectores, puesto que puede acogerse a dicha ayuda cualquier empresa de cualquier sector. Tampoco va destinada a una determinada categoría de empresas como, por ejemplo, las PYME porque, si satisface las condiciones anteriormente mencionadas, cualquier empresa puede beneficiarse de ella.

(11) En cuanto a la acumulación con otras ayudas, la Comisión observa que es cierto que las ayudas fiscales en cuestión no pueden acumularse con otras ventajas fiscales que puedan concederse por realizar una inversión mínima o crear un mínimo de puestos de trabajo. No se excluye, no obstante, la acumulación de dicha ayuda fiscal con otras de carácter no fiscal tales como subvenciones, bonificaciones, garantías, participaciones, etc., en favor de las mismas inversiones. Tampoco se excluye su posible acumulación con otras ayudas fiscales cuyo hecho generador, es decir, la circunstancia que dé lugar a la concesión de cada una de las ventajas, sea diferente. Ése sería el caso, por ejemplo, de las ayudas fiscales consistentes en créditos fiscales.

(12) En su decisión de incoar el procedimiento la Comisión recordaba que, para la aplicación de la normativa comunitaria en materia de ayudas estatales, no era pertinente el carácter fiscal de las mismas dado que el artículo 87 del Tratado se aplica a ayudas "bajo cualquier forma". No obstante, la Comisión aclaró, en esa fase, que para que puedan ser consideradas ayudas las medidas en cuestión deben satisfacer todos y cada uno de los cuatro criterios que se especifican en el artículo 87 y que se exponen a continuación.

(13) En primer lugar, observó, en esa fase, que la mencionada exención del impuesto de sociedades brinda a sus beneficiarios una ventaja que reduce las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto.

(14) En segundo lugar, la Comisión estimó, en esa fase, que el crédito fiscal mencionado implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, a un consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales.

(15) En tercer lugar, la Comisión consideró, en esa fase, que la exención del impuesto de sociedades afecta a la competencia y a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Efectivamente, dado que los beneficiarios ejercen actividades económicas que pueden dar lugar a intercambios comerciales entre Estados miembros, la ayuda mejora la posición de las empresas beneficiarias frente a la de sus competidoras en los intercambios intracomunitarios. Queda claro pues que dichas ayudas repercuten en los intercambios comerciales. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, se encuentran en una situación más ventajosa para competir con las empresas excluidas del beneficio de las ayudas.

(16) Por último, la Comisión opinó, en esa fase, que la exención del impuesto de sociedades en cuestión es específica, o selectiva, en el sentido de que favorece a determinadas empresas. Efectivamente, los requisitos para poder optar a la ayuda excluyen expresamente a toda empresa creada antes de la fecha de entrada en vigor de la citada Norma Foral (a mediados de 1993), que haya creado menos de diez puestos de trabajo, cuyas inversiones sean inferiores a 80 millones de pesetas españolas (480.810 euros) y cuyo capital desembolsado no supere 20 millones de pesetas españolas (120.202 euros). Además, la Comisión consideró, provisionalmente, que esa ayuda fiscal no se ve justificada por la naturaleza o la economía del sistema.

(17) En conclusión, la Comisión consideró, en esa fase, que la exención del impuesto de sociedades mencionada constituye una ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 87 del Tratado, porque responde a todos los criterios pertinentes: genera una ventaja comparativa, es concedida por un Estado mediante fondos estatales, afecta a los intercambios comerciales intracomunitarios y falsea la competencia al favorecer únicamente a determinadas empresas.

(18) Teniendo en cuenta que el importe máximo de las ayudas fiscales en cuestión no está sujeto, en especial, a la condición de que se respete el límite máximo fijado en las normas de minimis, la Comisión consideró, en esa fase, que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de minimis.

(19) La Comisión indicó, en esa fase, que las ayudas estatales que no se rigen por la norma de minimis están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Sin embargo, las autoridades españolas no respetaron esa obligación. Por esa razón la Comisión estimó provisionalmente que dichas ayudas pueden considerarse ilegales.

(20) La Comisión señaló también, en esa fase, que, por mucho que la concesión de las ayudas en cuestión se supedita a la realización de una inversión mínima y a la creación de un mínimo de puestos de trabajo, los regímenes fiscales en cuestión no garantizan el respeto de la normativa comunitaria en materia de ayudas estatales de finalidad regional. Por esa razón la Comisión consideró provisionalmente que dichas ayudas no tienen carácter de ayuda a la inversión o a la creación de empleo.

(21) Por el contrario, la Comisión consideró, en esa fase, que las ayudas fiscales tienen carácter de ayudas de funcionamiento, ya que su objeto es liberar a una empresa del coste que entraña su normal actividad o su gestión corriente.

(22) La Comisión recordó que en principio están prohibidas las ayudas de funcionamiento de finalidad regional. Ello no obstante, pueden concederse con carácter excepcional en regiones que cumplan determinadas condiciones. Pero éste no es el caso de estas ayudas. Por consiguiente, la Comisión opinó provisionalmente que la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión suscitaba dudas a la luz de las normas en materia de ayudas estatales de finalidad regional.

(23) La reducción de la base imponible en cuestión, que no se limita a un único sector, puede concederse a empresas sujetas a normativas comunitarias concretas de carácter sectorial. Por consiguiente, la Comisión, en esa fase, expresó sus dudas sobre la compatibilidad de dicha ayuda cuando el beneficiario pertenece a un sector sujeto a las normas especiales comunitarias.

(24) Por lo demás, la Comisión dudaba, en esa fase, de la compatibilidad de dicha ayuda fiscal con el mercado común en virtud de las excepciones establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado. En efecto, esta ayuda no puede considerarse una ayuda de carácter social según lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, no está destinada a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional según lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 87 y no está sujeta a las disposiciones de la letra c) del apartado 2 del artículo 87 relativas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania. En cuanto a las excepciones del apartado 3 del artículo 87 distintas de las de las letras a) y c) ya citadas, la Comisión consideró, en esa fase, que la ayuda no tiene por objeto fomentar la realización de un proyecto importante de interés europeo común ni subsanar una grave perturbación en la economía de un Estado miembro con arreglo a lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. No entra en el ámbito de aplicación de las disposiciones de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 relativas a las "ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades[...]", ya que no tienen especificidad alguna en cuanto a las actividades de las empresas beneficiarias. Por último, tampoco están destinadas a promover la cultura o la conservación del patrimonio tal como establece la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

(25) Además de recabar sus observaciones en el marco del procedimiento del apartado 2 del artículo 88 del Tratado, la Comisión solicitó asimismo de las autoridades españolas toda la información necesaria para poder evaluar las ayudas fiscales consistentes en una exención del impuesto de sociedades de determinadas empresas de reciente creación de Guipúzcoa.

3. OBSERVACIONES DE LAS AUTORIDADES ESPAÑOLAS

(26) Mediante carta de su RP de 5 de febrero de 2001, las autoridades españolas presentaron sus observaciones (formuladas por la Diputación Foral de Guipúzcoa). Las autoridades españolas consideran, en esencia, que la decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado contra la exención del impuesto de sociedades en cuestión es nulo de pleno derecho ya que, al basarse en una calificación errónea de hecho de la Norma Foral 11/1993 como nueva ayuda en vez de ayuda existente, se adoptó en infracción del procedimiento legalmente previsto en el Tratado a este respecto.

(27) En primer lugar, las autoridades españolas ponen de relieve que la medida fiscal en cuestión no constituía una ayuda en el momento de su entrada en vigor. En apoyo de esta afirmación, alegan que la Comisión conoce desde hace varios años la existencia de la citada Norma Foral ya que, por carta de 25 de mayo de 1994, informó a la RP española del contenido de una denuncia referida a dicha Norma. Afirman que se

desprende claramente de dicha carta que la Comisión no consideraba en absoluto que la medida aplicada fuera una ayuda estatal, ni consideraba oportuno incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 93 del Tratado (actualmente, apartado 2 del artículo 88 del Tratado). Por carta de 30 de septiembre de 1994 de su RP, las autoridades españolas informaron a la Comisión de que, en su opinión, las medidas fiscales en cuestión no constituían ayudas estatales prohibidas por el artículo 92 del Tratado puesto que eran medidas de carácter general. Además, mediante carta de 19 de enero de 1996 dirigida a la RP, la Comisión recabó información detallada sobre los posibles beneficiarios de las medidas en cuestión. Más tarde, por carta de 6 de febrero de 1996, el Órgano de coordinación fiscal reiteró a la Comisión que: "las disposiciones vascas en materia fiscal tienen un carácter general y no entran en el concepto de ayudas estatales". Por lo demás, las autoridades españolas indican que si la Comisión hubiera albergado la más mínima sospecha de que la Norma Foral en cuestión constituía una ayuda estatal, según lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado, se habría visto obligada a incoar inmediatamente [de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas] el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado.

(28) En segundo lugar, las autoridades españolas consideran que el hecho de que la Comisión calificara, en noviembre de 2000, la Norma Foral 18/1993 de ayuda estatal se debe (como indica también la decisión de incoar el procedimiento tomando como base de examen la Comunicación) a una evolución de la Comunidad en relación con la política de ayudas estatales. En efecto, al adoptar, el 1 de diciembre de 1997, una Resolución relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas (en lo sucesivo "el Código de conducta fiscal"), el Consejo admitió el cambio de criterio que puede producirse posteriormente en la Comisión al examinar los regímenes fiscales vigentes —y no solamente los regímenes existentes— en el marco de la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales. Por su parte, en su "Primer informe anual sobre la aplicación del código de conducta en materia de fiscalidad de las empresas y ayudas estatales de carácter fiscal", la Comisión reconoce expresamente que el objeto de su acción es "clarificar la aplicación de las normas relativas a las ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas". Posteriormente, la Comisión adoptó la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. Según se indica en la decisión de incoar el procedimiento, la Comisión examina los regímenes de ayudas fiscales, entre éstos la Norma Foral 18/1993, sobre la base de las orientaciones definidas en el punto 37 de dicha Comunicación. Además, según el punto 36 de la Comunicación: "En virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 93, la Comisión examinará permanentemente junto con los Estados miembros los regímenes de ayuda existentes en dichos Estados". De la propia Comunicación se desprende, por lo tanto, que todos los regímenes fiscales vigentes en los Estados miembros y anteriores, como mínimo, a la fecha de la Comunicación, solamente pueden ser objeto de examen por la Comisión con arreglo al procedimiento previsto en el apartado 1 del artículo 88 del Tratado ("examen permanente"), lo cual impide, por otra parte, considerar ilegales las "ayudas". Se trata pues de medidas fiscales aplicadas en los Estados miembros —de ahí el término "vigentes"— que, hasta esa fecha (diciembre de 1997), no se habían considerado ayudas estatales.

(29) En tercer lugar, las autoridades españolas aducen que la Norma Foral 18/1993 nunca fue modificada. Cumple de esta forma la condición de no modificación que exige el Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se

establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado para que una medida se considere una ayuda existente.

(30) En resumen, las autoridades españolas consideran que, aunque según la Comisión, la Norma Foral 18/1993 deba calificarse de ayuda estatal, se trata de un régimen de ayudas existente. En efecto, se ha demostrado que la Comisión tuvo conocimiento, en 1994 o antes incluso, de la aplicación de la Norma Foral 18/1993, y que no consideró que fuera una ayuda estatal; que se ha producido una evolución de la política relativa a las ayudas estatales por lo que se refiere a las medidas fiscales vigentes en los Estados miembros; que dicha Norma no ha sufrido ninguna modificación desde su entrada en vigor. Ahora bien, el apartado 1 del artículo 88 del Tratado establece de manera imperativa el procedimiento que debe seguirse en el caso de las ayudas existentes: examen permanente con los Estados miembros, y no el procedimiento previsto en el apartado 2 de dicho artículo. El Reglamento prescribe del mismo modo el procedimiento que debe seguirse en el caso de los regímenes de ayudas existentes: cooperación con arreglo al apartado 1 del artículo 93 (actualmente, apartado 1 del artículo 88 del Tratado) y propuesta de medidas apropiadas. Por esta razón la Comisión debe dejar sin efecto su decisión de incoar el procedimiento y en caso de que considere, tras proceder a un examen preliminar, que la Norma Foral constituye una ayuda estatal a efectos del artículo 87 del Tratado, debe proponer al Estado miembro en cuestión las medidas apropiadas que exija en ese caso el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común.

(31) En cuanto al carácter de las medidas en cuestión, las autoridades españolas consideran que, al no cumplir el criterio de selectividad establecido en el apartado 1 del artículo 87, no pueden considerarse ayudas estatales. No son selectivas, especialmente porque se aplican independientemente del sector económico en el que operen las empresas, y porque su objetivo, consistente en favorecer el conjunto de la economía, carece del carácter selectivo que le atribuye la Comisión, puesto que los criterios objetivos y no discriminatorios de aplicación que prevé no hace que las empresas que los cumplen sean "determinadas empresas", a efectos del artículo 87 del Tratado. En apoyo de su conclusión, las autoridades españolas insisten especialmente en que las medidas en cuestión, al tener por objeto, como su propio nombre indica, el "impulso de la actividad económica", sólo persiguen un objetivo legítimo de política económica por medio de todos los instrumentos de que dispone un Estado. Además, consideran que la no aplicación de las ventajas fiscales en cuestión, tanto a las empresas existentes como a las nuevas empresas creadas después del 31 de diciembre de 1994, no implica una selectividad ya que, por una parte, el objetivo es fomentar nuevas actividades y, por otra parte, las empresas creadas después de esa fecha no parten con una desventaja con respecto a las empresas beneficiarias de las ayudas. En cuanto a las condiciones cuantitativas de inversión, creación de empleo y fondos propios, las autoridades españolas consideran que no implican que las medidas sean selectivas, puesto que las condiciones, al ser de carácter horizontal y objetivo, no son discriminatorias. Dado que no se cumple la condición de selectividad, las autoridades españolas afirman en conclusión que las medidas en cuestión no pueden considerarse ayudas estatales sino medidas de carácter general.

(32) Por lo demás, las autoridades españolas consideran que, al no falsear la competencia y no afectar a los intercambios entre los Estados miembros, las medidas fiscales en cuestión tampoco pueden considerarse ayudas estatales. A este respecto, las autoridades españolas recuerdan que, en el marco del Código de conducta citado, la Norma Foral 18/1993 ya fue objeto de un examen en el que se declaró que no incidía en

absoluto en la localización de las actividades económicas en la Comunidad. Además, la Norma Foral 18/1993 no refuerza, ni podría reforzar, la posición de empresa alguna. En efecto, como las empresas que acaban de constituirse ni siquiera ocupan una posición muy definida en el mercado, difícilmente podría ésta reforzarse.

(33) Por lo demás, las autoridades españolas rechazan la calificación de ayudas de funcionamiento de las medidas fiscales instituidas por la Norma Foral 18/1993, alegando que este calificativo, por definición, sólo puede atribuirse a empresas ya existentes pero nunca a empresas nuevas. Consideran, en cambio, que, habida cuenta de la inversión mínima y la creación mínima de empleo necesaria para optar a ellas, estas medidas tienen carácter de medidas en favor de la inversión inicial, tal como se define en la Comunicación de la Comisión sobre los regímenes de ayudas de finalidad regional. A este respecto, aclaran que cuando, en las Directrices sobre ayudas estatales de finalidad regional, se dice que las ayudas fiscales "pueden" considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible, ello no significa que solamente en ese caso "deben" considerarse ayudas a la inversión.

4. OTROS COMENTARIOS RECIBIDOS POR LA COMISIÓN

(34) La Comisión subraya que los comentarios que figuran a continuación no prejuzgan la cuestión de si las partes que los han presentado pueden ser consideradas partes interesadas a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado.

4.1. Comentarios del Gobierno de La Rioja

(35) El Gobierno de La Rioja afirma que las medidas fiscales en cuestión constituyen ayudas estatales dado que satisfacen con carácter acumulativo los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado. En apoyo de esta afirmación, aduce que el término "Estado" del artículo 87 del Tratado incluye todo órgano público con independencia de la extensión de su ámbito territorial, por lo que incluye, entre otros, a los gobiernos provinciales. Además indica que la calificación de ayuda es independiente de la forma de la medida en cuestión. A este respecto, especifica que el concepto de ayuda del artículo 87 es más amplio que el concepto de subvención y que puede por lo tanto incluir las medidas fiscales. Además, señala que las medidas fiscales en cuestión confieren una ventaja a los beneficiarios, ya que la exención del impuesto de sociedades durante diez ejercicios consecutivos tiene como objeto y efecto liberar al beneficiario de una parte de la carga tributaria que habría gravado sus beneficios. Por otra parte, en la medida en que las empresas beneficiarias ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, estas medidas fiscales falsean la competencia y afectan a dichos intercambios. Además de la especificidad material debida al capital social mínimo de 20 millones de pesetas españolas (120.202 euros), de la inversión mínima de 80 millones de pesetas españolas (480.810 euros) y la creación mínima de diez puestos de trabajo, el Gobierno de La Rioja señala que el carácter específico de la medida fiscal en cuestión se deriva también, por un lado, de la exclusión del beneficio de las ayudas de las empresas existentes y, por otra, de la restricción de ese beneficio a las empresas de determinadas regiones del Estado miembro.

(36) Por otra parte, el Gobierno de La Rioja recuerda que, según el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, las ayudas estatales deben notificarse a la Comisión. Además, estas ayudas no pueden ejecutarse antes de que la Comisión se pronuncie sobre su compatibilidad con el mercado común.

(37) Por lo demás, el Gobierno de La Rioja considera que, al no cumplir las condiciones establecidas en las Directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional, las medidas fiscales en cuestión no pueden considerarse ayudas a la inversión. A este respecto, apunta que, pese al requisito de inversión mínima y de creación mínima de puestos de trabajo, las ayudas en cuestión no dependen del importe de la inversión ni del número de empleos creados. En cambio, el Gobierno de La Rioja considera que estas medidas fiscales revisten el carácter de ayudas de funcionamiento porque tienen por efecto liberar al beneficiario de una parte de los gastos que habría tenido que soportar en el marco de su gestión corriente. Por lo demás, estas ayudas de funcionamiento no pueden acogerse a ninguna de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado.

(38) El Gobierno de La Rioja considera que la medida fiscal en cuestión no puede justificarse por la existencia en España de cinco sistemas fiscales. Recuerda al respecto que el Abogado General Saggio consideró que el carácter de autoridades titulares de competencias en materia fiscal en un territorio no justifica discriminación alguna en favor de las empresas establecidas en el mismo. Además, dichas medidas tampoco se justifican ni por la naturaleza ni por la economía del sistema fiscal de Guipúzcoa dado que se proponen mejorar la competitividad de las empresas beneficiarias. Por añadidura, el Gobierno de La Rioja recuerda que el Tribunal Supremo español consideró que otras medidas fiscales similares a las medidas en cuestión falseaban la competencia y afectaban a la libre circulación de capitales y de la mano de obra. El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco también ha seguido esta doctrina.

(39) Por lo tanto, el Gobierno de La Rioja opina que las medidas fiscales en cuestión deben ser consideradas ayudas estatales y, por no haberse respetado el procedimiento de notificación previsto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, ilegales e incompatibles con el mercado común.

4.2. Comentarios de la Confederación Empresarial Vasca-Euskal Entrepresarien Konfederakuntza ("Confebask")

(40) En primer lugar, Confebask menciona las raíces históricas de la actual competencia fiscal autónoma de Guipúzcoa.

(41) En cuanto a la supuesta reducción de la deuda fiscal, Confebask considera que la Comisión está en un error al considerar que existe una deuda fiscal cuya reducción conlleva una pérdida de ingresos tributarios. Si ese razonamiento fuera correcto, toda deducción aplicable al impuesto implicaría siempre una pérdida de ingresos tributarios en relación con el importe inicialmente debido. Confebask solicita pues que la Comisión reconsidere su posición dado que no hacerlo equivaldría a realizar una irregular armonización de la presión fiscal fijando un importe referencial para determinar las posibles pérdidas de ingresos tributarios.

(42) Por lo que se refiere a la repercusión en los intercambios comerciales, Confebask indica que, en opinión de la Comisión, las medidas fiscales en cuestión generan una distorsión en los intercambios comerciales en la medida en que los beneficiarios participan en los mismos. Ahora bien, todo intercambio comercial siempre se ve afectado por las divergencias existentes entre los distintos sistemas fiscales. Para verificar pues si las medidas fiscales en cuestión repercuten en los intercambios comerciales, la Comisión debería analizar todo el sistema fiscal en su conjunto y no disposiciones concretas del mismo. A este respecto, Confebask hace hincapié en que, según un estudio, la presión fiscal en el País Vasco es superior a la del resto de España. La Comisión debería explicar por qué estas medidas concretas sí afectan a los

intercambios comerciales y otras no. En todo caso, aunque se diera esa repercusión, la vía para suprimirla sería la de la armonización y no la de las ayudas estatales.

(43) Respecto al carácter selectivo de las medidas fiscales en cuestión, Confebask señala que la Comisión considera que se trata de normas de concesión directa de ayudas. A este respecto recuerda que, según los puntos 17, 19 y 20 de la citada Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, una medida fiscal puede ser específica y, por tanto, una ayuda estatal, cuando va dirigida exclusivamente a empresas públicas, a algunas formas de empresas o a empresas de una determinada región. Sin embargo, las medidas fiscales en cuestión carecen de todas estas especificidades, incluida la territorial, dado que se destinan a todo el territorio sobre el que tienen competencias las autoridades forales que las han instituido. En cuanto a la especificidad de los umbrales, a saber, los 20 millones de pesetas españolas de capital, los 80 millones de pesetas españolas de inversión y los diez puestos de trabajo creados, Confebask considera que la utilización de umbrales es una práctica habitual en toda normativa tributaria, nacional o comunitaria. Además, Confebask señala, basándose en varias sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Decisiones de la Comisión, que hasta la fecha jamás se ha considerado que la existencia de umbrales constituyera una especificidad. Además, la propia Comisión reconoce en el punto 14 de la citada Comunicación que el efecto de favorecer a determinados sectores no implica automáticamente una especificidad.

(44) Por lo que se refiere a la especificidad que, según la Comisión, se deriva de que las medidas fiscales en cuestión solamente se aplican a una parte del territorio de un Estado miembro, Confebask recuerda que la Ley de acompañamiento del presupuesto de 1994 instauró medidas idénticas en el resto del territorio. Estas medidas consistían en una reducción del 95 % de la cuota del impuesto de sociedades para los ejercicios de 1994, 1995 y 1996 en favor de las empresas de reciente creación, que invirtieran al menos 15 millones de pesetas españolas (90152 euros) y con una plantilla de entre tres y veinte trabajadores. Además, estas medidas tenían por objeto fomentar la creación de nuevas empresas. Por consiguiente, el efecto en la competencia de la exención del impuesto de sociedades de Guipúzcoa queda neutralizado, dado que los territorios colindantes de los Territorios Históricos vascos ofrecen también ventajas fiscales a las empresas de nueva creación. Además, si las medidas fiscales en cuestión repercutieran en la competencia, ello se derivaría de las citadas medidas de la administración central española dado que el número de beneficiarios de las mismas podría ser mayor.

(45) Por lo demás, Confebask resalta que existen medidas similares en otros Estados miembros sin que la Comisión haya iniciado procedimiento alguno en su contra y sin que el grupo Primarolo las haya tachado de perjudiciales. A este respecto, Confebask señala que en Francia las empresas de nueva creación se vienen beneficiando desde 1994 de una exención y reducción del impuesto de sociedades de cinco años de duración o de diez en el caso de algunas regiones. Y Córcega goza de un régimen todavía más favorable. En Luxemburgo se aplica una reducción del impuesto de sociedades del 25 % durante ocho años. En el sur de Italia la exención fiscal de los impuestos IRPEG e ILOR es de diez años. Por último en Portugal existe una reducción del 25 % del impuesto de sociedades de entre siete y diez años de duración. Todo indica, por consiguiente, que la exención del impuesto de sociedades de Guipúzcoa no es un sistema excepcional del que se derive especificidad alguna. Antes bien, se trata de un sistema ampliamente utilizado en los Estados miembros. Habida cuenta de todas

estas consideraciones, Confebask llega a la conclusión de que las medidas fiscales en cuestión no tienen carácter de ayudas estatales sino de medidas generales.

(46) Confebask alega que la calificación por la Comisión de ayuda ilegal de la reducción fiscal en cuestión pone en tela de juicio los principios de confianza legítima, de prohibición de las decisiones arbitrarias de las instituciones, y de seguridad jurídica y proporcionalidad. En efecto, la Comisión ya consideró el régimen fiscal vasco conforme al Derecho comunitario en su Decisión 93/337/CEE. En todo caso, la Comisión podría modificar su posición, en el marco del "examen permanente", con respecto a los casos futuros, pero no con respecto al pasado.

(47) Según Confebask, al gozar de la confianza legítima derivada, en particular, de la carta n° 4555 de 22 de mayo de 1994, que la Comisión remitió a la RP española con el fin de recabar información, las medidas fiscales en cuestión no pueden ser objeto de reembolso. En efecto, la citada carta demuestra, por una parte, que la Comisión ya conocía esas medidas desde 1994 y, por otra parte, que el denunciante las calificaba de ayudas estatales. Sin embargo, la Comisión no incoó un procedimiento al respecto, pues al parecer se conformó con la respuesta de las autoridades españolas que refutaban el carácter de ayudas estatales de las medidas en cuestión. La situación expuesta recuerda el precedente examinado por el Tribunal de Justicia en su sentencia en el asunto RSV. En este asunto, el Tribunal consideró que el plazo de 26 meses entre la decisión de incoar el procedimiento y la decisión final había originado en el beneficiario una confianza legítima suficiente para impedir que la Comisión requiriera a las autoridades neerlandesas para que ordenaran la restitución de la ayuda. Confebask considera que si un plazo de 26 meses entre la incoación del procedimiento y su conclusión origina una confianza legítima que impide que se ordene la restitución de la ayuda, resulta mucho más obvia una situación en la que la Comisión ni siquiera inicia, en seis años y seis meses, procedimiento alguno, de modo que no se ha adoptado ninguna postura respecto a la posible existencia de ayudas incompatibles con el mercado común. En definitiva, las empresas y las administraciones informadas de las preguntas planteadas por la Comisión, que no reaccionó a la respuesta facilitada por las autoridades españolas, podían considerar legítimamente que el mecanismo de reducción de la base imponible no presentaba ningún motivo de queja en relación con la normativa en materia de ayudas estatales. Por lo demás, Confebask recuerda también otros factores que impedían a un operador económico avezado advertir irregularidad alguna en su aceptación de las ventajas fiscales en cuestión. A este respecto, conviene recordar que la legislación fiscal común (la legislación aplicable en el resto de España) prevé, al menos desde 1993, mecanismos de reducción de la base imponible para las empresas de reciente creación. En lo esencial, las características de estos mecanismos no difieren de las de la legislación vasca a que se refieren las presentes alegaciones. En estas circunstancias, ninguna empresa beneficiaria podía prever que varios años después de haber tenido conocimiento de estas normas, similares a las vigentes en el resto del territorio común, la Comisión, invocando el Derecho comunitario, exigiría la restitución de la ayuda. Como ya se ha indicado, esta restitución supondría volver a calcular la deuda fiscal correspondiente a ejercicios cerrados hace años, y esto sería un atentado manifiesto a la seguridad jurídica.

(48) Por lo que se refiere a la valoración de la compatibilidad con el mercado común, Confebask recuerda que, según la jurisprudencia del Tribunal, cuando incoa el procedimiento, la Comisión debe tener serias dudas respecto de la compatibilidad de las ayudas. Al no haberse producido ninguna reacción en varios años, cabe deducir que la Comisión no albergaba dudas.

(49) Por otro lado, si las medidas fiscales se consideran normas de concesión directa de las ayudas, Confebask opina que la práctica de la Comisión y el Tribunal de Justicia exigen que las medidas tengan una especificidad sectorial para poder apreciar la compatibilidad de la ayuda. Además, sería necesario establecer la presión fiscal global que sufren las empresas y la presión fiscal de referencia. Por último, este planteamiento llevaría a la conclusión absurda de que toda presión fiscal inferior a la presión fiscal más elevada de todos los Estados miembros constituiría una ayuda estatal. Por otra parte, Confebask contesta también el argumento de la Comisión según el cual las medidas fiscales son incompatibles con el mercado común puesto que no contienen disposiciones específicas para las ayudas sectoriales, regionales, grandes inversiones, etc., porque las normas fiscales no pueden ni deben contener este tipo de precisiones. Según el Tribunal de Justicia, la Comisión debe concretar en sus decisiones los efectos negativos sobre la competencia determinando el verdadero efecto de las medidas examinadas. La incompatibilidad no puede pues determinarse en situaciones abstractas propias de un sistema fiscal porque, en ese caso, todas las diferencias entre los sistemas fiscales se convertirían necesariamente en ayudas. Todo ello lleva a Confebask a reiterar una vez más la ausencia de deuda fiscal normal reducida debido a las medidas fiscales en cuestión.

(50) Por lo tanto, Confebask pide que la Comisión cierre definitivamente el procedimiento y que declare que las medidas fiscales en cuestión se ajustan al Derecho comunitario.

4.3. Comentarios de la Unión General de Trabajadores de La Rioja (en lo sucesivo "UGT")

(51) A título preliminar, la UGT manifiesta que los trabajadores de La Rioja sufren los efectos de las ayudas fiscales en cuestión, por la deslocalización de empresas que implican. Esa repercusión en los trabajadores de esta región se ve incrementada por el hecho de que La Rioja es una región fronteriza con el País Vasco.

(52) La medida de Guipúzcoa en cuestión, al ser idéntica a las medidas instauradas en los otros dos Territorios Históricos vascos, pretende que el País Vasco se convierta en un paraíso fiscal para captar actividades económicas procedentes de toda la Comunidad y más concretamente de la región fronteriza de La Rioja. De este modo, dichas medidas falsean la competencia, ya que la decisión de localización de una empresa no es el resultado del libre juego de las fuerzas del mercado, sino de las ventajas fiscales que establece una política fiscal con objetivos ajenos al sistema fiscal. Además, suponen un obstáculo a la deseable armonización fiscal de la Comunidad.

(53) Por añadidura, la UGT considera que estas medidas fiscales revisten el carácter de ayudas estatales. A este respecto, recuerda que la Comisión ya ha considerado como ayudas estatales incompatibles con el mercado común otras medidas fiscales de los Territorios Históricos vascos. Recuerda por otro lado que el Abogado General Saggio, en sus conclusiones de 1 de julio de 1999, en el marco de las cuestiones prejudiciales referidas a medidas fiscales similares a las de los Territorios Históricos vascos también consideró que dichas medidas constituían ayudas estatales contrarias al Tratado.

(54) Por lo demás, la UGT apoya la valoración de la Comisión consistente en considerar que estas medidas son ayudas estatales, ilegales e incompatibles. Por lo tanto, la UGT opina que las medidas fiscales en cuestión deben ser consideradas ayudas estatales y, por no haberse ajustado al procedimiento de notificación previsto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, ilegales e incompatibles con el mercado común. Además, la

Comisión debe exigir a los beneficiarios el reembolso de las ayudas estatales indebidamente percibidas.

5. COMENTARIOS DE ESPAÑA A LAS OBSERVACIONES DE OTROS INTERESADOS

(55) Por carta de 17 de septiembre de 2001, de su RP, las autoridades españolas remitieron comentarios (formulados por la Diputación Foral de Guipúzcoa) a las observaciones presentadas por otros interesados, que se les habían transmitido con arreglo al apartado 2 del artículo 6 del Reglamento (CE) n° 659/1999. En esencia, la Diputación Foral de Guipúzcoa considera que ninguno de los comentarios pone en tela de juicio las observaciones que presentó en su día. La Diputación Foral de Guipúzcoa indica que la Comisión no encontrará ningún elemento en estos comentarios que le ayude a determinar si la medida en cuestión es una ayuda existente o una nueva ayuda.

(56) Por otra parte, la Diputación Foral de Guipúzcoa aprovecha la respuesta a las observaciones de otros interesados para presentar observaciones complementarias a las que había presentado el 5 de febrero de 2001 mediante la citada carta de la RP española, con arreglo al apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento (CE) n° 659/1999. Ahora bien, el plazo de un mes a partir de la fecha de 28 de noviembre de 2000 de la carta por la que la Comisión, por una parte, comunicó a las autoridades españolas su decisión de incoar el procedimiento y, por otra parte, les invitó a presentar observaciones con arreglo al mencionado artículo expiró el 29 de diciembre de 2001. Por este motivo no procede tener en cuenta las observaciones complementarias. A este respecto, la Comisión señala que la posibilidad dada a las autoridades del Estado miembro en cuestión de presentar comentarios a las observaciones de otros interesados, conforme al apartado 2 del artículo 6, no implica en absoluto que se pueda disponer de un plazo adicional para presentar observaciones con arreglo al mencionado apartado 1 del artículo 6.

6. EVALUACIÓN DE LA AYUDA

6.1. El carácter de ayuda estatal

(57) La Comisión recuerda que, para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de las medidas en cuestión es indiferente puesto que el artículo 87 se aplica a las medidas de ayuda "bajo cualquier forma". No obstante, la Comisión pone de relieve que para ser calificadas de ayuda, las medidas en cuestión deben satisfacer los cuatro criterios que define el artículo 87 y que se exponen a continuación.

(58) En primer lugar, la medida debe brindar a sus beneficiarios una ventaja que reduzca las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga tributaria de la empresa. La exención del impuesto de sociedades satisface este criterio en la medida en que elimina dicha carga fiscal para las empresas beneficiarias. Efectivamente, en ausencia de exención, la empresa beneficiaria debería abonar el 100 % del impuesto de sociedades durante diez años. La exención del impuesto de sociedades supone pues una excepción al sistema fiscal común aplicable.

(59) En segundo lugar, la Comisión estima que la exención del impuesto de sociedades implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, al consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales. Este criterio se aplica igualmente a las ayudas concedidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros. Por otra parte, la intervención del Estado puede efectuarse tanto mediante disposiciones fiscales de

naturaleza legal, reglamentaria o administrativa, como mediante prácticas de la administración fiscal. En el presente caso, la intervención del Estado la realiza la entidad foral de Guipúzcoa por medio de una disposición legislativa.

(60) Según el argumento antes citado de algunos comentarios de terceros, la Comisión está en un error al considerar que la exención del impuesto de sociedades conlleva una pérdida de ingresos tributarios. En efecto, según este argumento, para determinar la cuantía de la pérdida de ingresos, es necesario que la Comisión fije un nivel o importe tributario normal. Sin embargo, hay que señalar a este respecto que el nivel normal del impuesto se deriva del sistema fiscal de que se trate y no de una Decisión de la Comisión. Además, cabe recordar que, según el segundo guión del primer párrafo del punto 9 de la citada Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, para poder ser calificada de ayuda estatal: "En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga tributaria de la empresa y, concretamente, '[...] mediante una reducción total o parcial de la carga tributaria (exoneración, crédito fiscal, etc.)'. Conviene recordar al respecto que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia 'una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado'". Y este es el caso de la ventaja fiscal que concede una exención del impuesto de sociedades. De modo que este comentario no se sostiene.

(61) En tercer lugar, la medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros. Conviene subrayar al respecto que, según un informe sobre la dependencia exterior de la economía vasca durante el período 1990-1995, las exportaciones no sólo habían aumentado en términos absolutos, sino también en términos relativos en detrimento de las ventas realizadas en el resto del país. El mercado exterior ha sustituido pues parcialmente al mercado español. Además, según otro informe estadístico sobre el comercio exterior del País Vasco, la "propensión a la exportación" (relación entre las exportaciones y el producto interior bruto PIB) de la economía vasca, que se sitúa en el 28,9 %, sobrepasa la de Alemania y la de los demás países europeos cuya propensión a la exportación está en torno al 20 %. Según dicho informe, durante el período 1993-1998 la balanza comercial vasca fue netamente excedentaria. Concretamente, en 1998 por cada 100 pesetas españolas importadas se exportaron 144. En resumidas cuentas, la economía vasca es pues una economía muy abierta al exterior y con una enorme tendencia a la exportación de su producción. De estas características de la economía vasca se desprende que las empresas beneficiarias ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros. Por consiguiente, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias frente a la de sus competidoras comunitarias. Queda claro pues que dichas ayudas repercuten en los intercambios comerciales. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, están en condiciones de competir con las empresas excluidas del beneficio de dichas ayudas fiscales.

(62) Dado que las normas fiscales objeto de examen tienen carácter general y abstracto, la Comisión señala que el análisis de su repercusión no puede hacerse sino a nivel más general y abstracto y que no se puede verificar su incidencia en un mercado, sector o

producto concreto, tal como pretenden algunos terceros en sus comentarios. Esta posición ha sido ratificada por una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia. Además, la Comisión hace hincapié en que, en su decisión de incoar el procedimiento, recabó de las autoridades españolas toda la información pertinente para poder evaluar las ayudas fiscales en cuestión. Evidentemente, esta solicitud tenía por objeto que la Comisión pudiera hacerse una idea general de los verdaderos efectos del régimen y no pretendía recabar datos suficientes como para realizar análisis individuales. Sin embargo las autoridades españolas no facilitaron ninguna información sobre los casos de aplicación de las vacaciones fiscales en cuestión. Por ello resulta contradictorio reprochar a la Comisión, como lo han hecho algunos comentarios de terceros, la falta de precisión de su valoración negándose a la vez a proporcionar siquiera la información solicitada.

(63) Por lo que se refiere al argumento de las autoridades españolas según el cual las medidas fiscales en cuestión no falsean la competencia ni afectan a los intercambios entre los Estados miembros, puesto que el informe del grupo "Código de conducta" concluyó que no incidían en la localización de las actividades económicas en la Comunidad, la Comisión considera que el análisis basado en el Código de conducta no puede sustituirse a la evaluación realizada a la luz de las normas en materia de ayudas estatales. En efecto, los criterios establecidos en la letra B del Código de conducta para determinar el carácter "pernicioso" de una medida fiscal son diferentes de los criterios utilizados para determinar si una medida falsea la competencia o afecta a los intercambios. Por tanto, es posible que una medida no se considere perniciosa porque no cumpla los criterios de dicha letra B, aunque falsee y afecte a los intercambios. En este caso concreto, las vacaciones fiscales en cuestión no cumplen los criterios de la letra B ya que, en particular, no se conceden exclusivamente a no residentes o con respecto a operaciones realizadas con no residentes; no están totalmente aisladas de la economía nacional; no se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Territorio; no se aplican a los beneficios derivados de las actividades internas de un grupo multinacional sin ajustarse a los principios internacionalmente reconocidos y no carecen de transparencia. En cambio, como ya se ha expuesto en otros considerandos, falsean la competencia y afectan a los intercambios.

(64) Por lo que se refiere al comentario de terceros según el cual la incidencia en los intercambios comerciales debería ser examinada por la Comisión comparando todos los sistemas fiscales, esta Institución recuerda que el objeto del procedimiento incoado en virtud de los artículos 87 y 88 del Tratado son las distorsiones de la competencia que se puedan derivar de una norma que favorece sólo a determinadas empresas del Estado miembro (en el caso que nos ocupa determinadas empresas de reciente creación) y no las que se deriven de las divergencias entre los sistemas fiscales de los Estados miembros, que entrarían, en todo caso, en el ámbito de aplicación de los artículos 93 a 97 del Tratado.

(65) En cuanto al carácter específico que deben revestir las ayudas estatales, la Comisión opina que esta exención del impuesto de sociedades es específica, o bien selectiva, en el sentido de que favorece a determinadas empresas. Efectivamente, las condiciones para la concesión de la ayuda excluyen concretamente de la misma a toda empresa creada antes de la fecha de entrada en vigor, a mediados de 1996, de la citada Norma Foral, que haya generado menos de diez puestos de trabajo, cuyas inversiones sean inferiores a 80 millones de pesetas españolas (480.810 euros) y cuyo capital no supere 20 millones de pesetas españolas (120.202 euros). A este respecto, la Comisión

recuerda que, según el cuarto informe sobre las empresas en Europa, en 1992 el número de empresas en la Comunidad Europea con menos de diez trabajadores o sin ninguno ascendía a 14,629 millones, es decir, al 92,72 % del total. En el caso de España ese porcentaje era todavía más elevado en 1991, en torno al 95,11 %. Además, según el quinto informe sobre las empresas en Europa, en 1995 el número de empresas en la Comunidad Europea con menos de diez trabajadores o sin ninguno ascendía a 16,767 millones, es decir, al 92,89 % del total. En el caso de España ese porcentaje era todavía más elevado, en torno al 95 %. Es probable que dichos porcentajes sean todavía más elevados en el caso de las empresas de nueva creación puesto que normalmente toda empresa echa a andar con poco personal y éste va aumentando a medida que la empresa se va consolidando y alcanzando su velocidad de crucero. Ése es el caso de España, donde en 1995 ese porcentaje era todavía más elevado, en torno al 98 %. En principio, todo indica pues que una de las condiciones para poderse beneficiar de las ayudas excluye por sí sola a la mayoría de las empresas.

(66) Por otra parte, la Comisión indica que la especificidad material identificada en la exención fiscal en cuestión no excluye la existencia de otras características que confieran especificidad a las medidas fiscales en cuestión como, por ejemplo, su especificidad regional. Ahora bien, una vez demostrado que la exención fiscal favorece a determinadas empresas de resultas de dicha especificidad material, la Comisión considera que no es imprescindible realizar un análisis exhaustivo de todas las demás especificidades de las medidas en cuestión. Por ello, en este caso concreto, no procede a analizar su posible especificidad regional.

(67) Por lo demás, el carácter objetivo de los umbrales indicados no impide, tal como pretenden algunos comentarios de terceros, que éstos sean selectivos al excluir a las empresas que no reúnen las condiciones estipuladas. A este respecto, conviene recordar que según la jurisprudencia, "el hecho de que la ayuda no se refiera a uno o varios beneficiarios particulares previamente definidos, sino que esté sujeta a una serie de criterios objetivos con arreglo a los cuales podrá concederse, [...] no puede bastar para desechar el carácter selectivo de la medida y, por tanto, su calificación de ayuda de Estado a efectos del apartado 1, del artículo 92, del Tratado. [...] No excluye, por el contrario, que esta intervención pública deba considerarse un régimen de ayuda constitutivo de una medida selectiva y, por tanto, específica, si, como consecuencia de sus criterios de aplicación, proporciona una ventaja a determinadas empresas o producciones, con exclusión de otras".

(68) Por lo que se refiere a la posible justificación de la exención del impuesto de sociedades por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, la Comisión hace hincapié en que la cuestión consiste en saber si las medidas fiscales responden a los objetivos inherentes al propio sistema fiscal o si, por el contrario, contemplan otros objetivos, incluso legítimos, pero externos a dicho sistema fiscal. Además, es al Estado miembro interesado a quien corresponde determinar la lógica interna del sistema fiscal a la que obedecen las medidas fiscales. En este caso concreto, las autoridades españolas no han facilitado información alguna sobre la lógica interna del sistema fiscal a la que supuestamente obedecerían las medidas fiscales contempladas. En cambio, la Comisión observa que, según la Norma Foral que establece las vacaciones fiscales en cuestión, el objetivo declarado es el de reactivar la economía de Guipúzcoa, que atravesaba entonces por una grave crisis económica. El objetivo no se deriva pues de las exigencias fiscales primarias sino de la política económica externa al sistema fiscal en cuestión. Ese carácter externo al sistema fiscal se ve reforzado por el carácter transitorio de las medidas fiscales consideradas. Por lo que se refiere al posible carácter legítimo de los

objetivos perseguidos, la Comisión no lo cuestiona, aunque señala que no basta para que una medida de Estado escape al control de las ayudas estatales ya que, como indica la jurisprudencia: "De seguirse esta tesis, bastaría con que las autoridades públicas invocasen la legitimidad de los objetivos perseguidos mediante la adopción de una medida de ayuda para que ésta pudiera considerarse una medida general, que eludiría la aplicación del apartado 1, artículo 92, del Tratado. Pues bien, esta disposición no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos".

(69) En cuanto a la existencia en otros Estados miembros de medidas fiscales consistentes en una exención del impuesto de sociedades y al hecho de que la Comisión no las haya considerado ayudas estatales por ir dirigidas a empresas de nueva creación, extremo que según algunos comentarios de terceros daría lugar al principio de confianza legítima respecto de las ayudas fiscales en favor de las empresas de nueva creación, la Comisión tiene a bien señalar que los resultados preliminares de la investigación iniciada sobre esta cuestión ponen en duda esos comentarios. En efecto, las vacaciones fiscales de estos Estados miembros se consideraron regímenes de ayudas estatales, notificados con arreglo al apartado 3 del artículo 88 del Tratado y compatibles con el mercado común. Es más, incluso en el supuesto de que la Comisión no hubiera reaccionado, no sería legítimo invocar una política errónea en relación con el caso que nos ocupa. A este respecto, conviene recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia "el posible incumplimiento por parte de un Estado miembro de una obligación que le incumbe en virtud del Tratado, en relación con la prohibición del artículo 92, no puede justificarse por el hecho de que otros Estados miembros incumplan igualmente dicha obligación. El efecto de varias distorsiones de la competencia sobre los intercambios entre los Estados miembros no puede neutralizarse recíprocamente, sino que, al contrario, es de naturaleza acumulativa, lo cual aumenta sus consecuencias perjudiciales para el mercado común".

(70) Por lo que se refiere a los comentarios de terceros sobre la existencia en España de otras medidas fiscales que la Comisión no ha considerado ayudas estatales por estar destinadas a las nuevas empresas, conviene subrayar que las características de las medidas mencionadas son muy diferentes de las de las vacaciones fiscales en cuestión. En efecto, no puede compararse el que para acogerse a las ayudas sea necesario crear tres puestos de trabajo con tener que crear diez, ni el que la ayuda consista en una reducción de la base imponible del 95 % durante tres años con una exención de diez años. Por lo demás, la Comisión considera que las decisiones adoptadas en relación con dichas vacaciones fiscales no pueden prejuzgar las decisiones que, llegado el caso, tenga que adoptar en relación con las otras medidas fiscales citadas.

(71) En cuanto al argumento de la existencia de una presión fiscal global superior en el País Vasco mencionado en algunos comentarios de terceros, la Comisión reitera que no es pertinente en este caso concreto ya que el procedimiento se incoó contra una medida específica y no contra el conjunto del sistema fiscal de cada uno de los tres Territorios Históricos vascos.

(72) En conclusión, la Comisión considera que la exención del impuesto de sociedades tiene carácter de ayuda estatal según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado dado que confiere una ventaja comparativa, es concedida por el Estado mediante fondos estatales, afecta a los intercambios comerciales intracomunitarios y falsea la competencia al favorecer a determinadas empresas.

6.2. El carácter de ayuda nueva de la reducción de la base imponible

(73) La Comisión considera que dichas ayudas tampoco son ayudas existentes ya que no cumplen las condiciones establecidas en la letra b) del artículo 1 del citado Reglamento (CE) n° 659/1999. En efecto, no cumplen los criterios de los incisos i) a iv) porque no se establecieron con anterioridad a la adhesión de España, el 1 de enero de 1986; nunca fueron autorizadas por la Comisión o por el Consejo; no puede considerarse que han sido autorizadas al no haber sido notificadas nunca; se concedieron hace menos de diez años.

(74) En cuanto a las condiciones del inciso v) de la letra b) de dicho artículo 1, la Comisión considera que la exención fiscal en cuestión no puede cumplirlas. En efecto, la Comisión recuerda que ni en su correspondencia, ni en ningún otro documento ha indicado nunca directa o indirectamente que considerase que las vacaciones fiscales en cuestión no fueran ayudas. En cambio, en su Decisión 98/C 103/03 de 18 de noviembre de 1997, consideró que las nuevas vacaciones fiscales que Álava estableció en 1996 y de las que disfrutaba, además de otras ayudas, la empresa Demesa, podían contener elementos de ayudas posiblemente incompatibles. Más tarde, en su citada Decisión 1999/718/CE de conclusión del procedimiento, la Comisión consideró que las vacaciones fiscales de 1996 eran ayudas estatales incompatibles con el mercado común. La Comisión ha seguido ese mismo enfoque de considerar las vacaciones fiscales como ayudas estatales con respecto a otras medidas fiscales establecidas por otros Estados miembros como Francia (Decisión de 21 de enero de 1987, sobre el régimen N 155/86 y de 29 de noviembre de 1995 sobre el régimen N 493/95), Italia (Decisión de 2 de marzo de 1988) y Luxemburgo (Decisión de 9 de diciembre de 1992, sobre el régimen N 607/92 y de 20 de septiembre de 1996, sobre el régimen N 72/96). Teniendo en cuenta que todas estas Decisiones, excepto la Decisión 1999/718/CEE, fueron adoptadas no sólo antes del 10 de diciembre de 1998, fecha de publicación de la citada Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, sino incluso antes del 1 de diciembre de 1997, fecha de la Resolución relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas, la Comisión quiere resaltar que la decisión de considerar las vacaciones fiscales instauradas en 1993 como ayudas estatales no se debe, como pretende la Diputación Foral de Guipúzcoa en sus comentarios, a un cambio de criterio de la Comisión a la hora de examinar los regímenes fiscales vigentes a raíz de dicha Comunicación o del mencionado Código de conducta fiscal.

(75) Por lo demás, por lo que se refiere al argumento esgrimido por las autoridades españolas de que si la Comisión consideraba que dichas vacaciones fiscales eran ayudas estatales tenía que haber incoado inmediatamente el procedimiento, sobre la base del apartado 12 de la sentencia en el asunto C-84/82 citada en la nota 9, la Comisión recuerda que esa jurisprudencia no hace al caso, porque sólo es aplicable a las ayudas notificadas. A este respecto, la Comisión recuerda que, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 13 del Reglamento (CE) n° 659/1999, en el caso de las ayudas ilegales, no esta sujeta a los plazos aplicables a las ayudas notificadas. Además, recuerda que mediante carta, de 19 de enero de 1996 dirigida a la RP española, la Comisión recabó información detallada sobre los posibles beneficiarios de las medidas en cuestión. Por fax de 16 de febrero de 1996, confirmado mediante carta, de 19 de febrero de 1996, la RP española solicitó una prórroga de 15 días del plazo para responder. Mediante carta, de 21 de marzo de 1996, la RP española solicitó una nueva prórroga de 30 días. Pese a haber solicitado dichas prórrogas, que inducían a pensar en la posibilidad de una respuesta, las autoridades españolas no contestaron a esa solicitud de la Comisión. Por otra parte, la Comisión recuerda que incoó un procedimiento contra otras medidas similares de

ayudas fiscales en forma de reducción de la base imponible de determinadas empresas nuevas de Guipúzcoa (C 50/99) el 29 de septiembre de 1999. En su Decisión final, de 12 de julio de 2001, consideró que dichas ayudas eran incompatibles.

(76) En resumen, puesto que no cumplen las condiciones de la letra b) del artículo 1 del Reglamento (CE) n° 659/1999, las medidas fiscales en cuestión no pueden considerarse ayudas existentes. La Comisión considera en cambio que pueden considerarse nuevas ayudas, a efectos de la letra c) del artículo 1 del mismo Reglamento.

6.3. El carácter ilegal de la reducción de la base imponible

(77) Teniendo en cuenta que el régimen en cuestión no prevé el compromiso de las autoridades españolas de conceder las ayudas respetando las condiciones relativas a las ayudas de minimis, la Comisión considera que estas ayudas no pueden considerarse ayudas sujetas a la norma de minimis. A este respecto, conviene subrayar que las autoridades españolas nunca han alegado, en el marco del procedimiento, que las ayudas en cuestión tuvieran total o parcialmente carácter de ayudas de minimis. Además, las ayudas en cuestión tampoco pueden ajustarse a las normas de minimis porque no hay garantías de que no se supere el umbral de minimis.

(78) En relación con las ayudas estatales que no se rigen por la norma de minimis, la Comisión indica que están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Sin embargo, las autoridades españolas no han respetado esta obligación. Por esta razón la Comisión estima que dichas ayudas deben considerarse ilegales.

(79) En cuanto al argumento de algunos comentarios de terceros según el cual las medidas fiscales no pueden ser calificadas de ilegales por la confianza legítima originada por la aprobación del sistema fiscal vasco por la Comisión, ésta no puede por menos de rechazarlo, ya que, en primer lugar, según la letra f) del artículo 1 del Reglamento (CE) n° 659/1999, una ayuda es ilegal cuando, como en el caso presente, no ha sido notificada con arreglo al apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Pues bien, al no haber sido notificada, la Comisión no ha podido tomar nunca una Decisión sobre su compatibilidad con el mercado común. En cuanto a la supuesta aprobación por la Comisión del "sistema fiscal vasco" que, según los comentarios de los terceros interesados se deriva de la citada Decisión 93/337/CEE, la Comisión recuerda, por una parte, que esa Decisión no se refería a "sistema fiscal vasco" alguno, sino a una serie de medidas fiscales concretas instituidas respectivamente por Álava, Guipúzcoa y Vizcaya en 1988 y que, por otra parte, dicha Decisión las consideró ayudas estatales. En el apartado 4 de su artículo 1, la Decisión dispuso además que la concesión de las ayudas debía someterse a una serie de condiciones, como el respeto de los límites máximos de las ayudas regionales, las normas aplicables a las PYME, los sectores sensibles y a las disposiciones sobre acumulación de ayudas. Por consiguiente, no se trataba de una aprobación del sistema fiscal vasco, sino de calificar de ayudas estatales determinadas medidas fiscales e imponer condiciones para la concesión de estas ayudas. En consecuencia, dicha Decisión no prejuzgaba en absoluto una posible Decisión positiva de la Comisión con respecto a cualquier otra nueva medida fiscal que se estableciera en el País Vasco. En resumen, y contrariamente a lo que pretenden los citados comentarios, nunca ha existido Decisión de la Comisión alguna que aprobara en abstracto el "sistema fiscal vasco" y, por ende, cualquier medida fiscal nueva como la exención fiscal en cuestión, o que por lo menos la despojara de su carácter ilegal.

6.4. Valoración de la compatibilidad con el mercado común

(80) A título preliminar, la Comisión desea reiterar el carácter de régimen de ayudas de la exención del impuesto de sociedades. Habida cuenta del carácter general y abstracto de los regímenes de ayudas, la Comisión no tiene la obligación de analizar individualmente la situación de cada una de las empresas potencialmente beneficiarias. En cualquier caso, la Comisión desconoce las circunstancias de las empresas que ya han sido beneficiarias o que está previsto que lo sean y, por lo tanto, en principio no puede examinar las repercusiones en la competencia de empresas concretas. Basta con establecer que unas empresas potencialmente beneficiarias podrían optar a ayudas que no se ajustan a las directivas, directrices y marcos comunitarios aplicables en esta materia. Además, la Comisión reitera que, en su decisión de incoar el procedimiento, recabó de las autoridades españolas toda la información pertinente para poder evaluar las ayudas fiscales contempladas. Evidentemente, esta solicitud tenía por objeto que la Comisión pudiera hacerse una idea general de los verdaderos efectos del régimen y no pretendía recabar datos suficientes como para realizar análisis individuales. Sin embargo las autoridades españolas no facilitaron ninguna información sobre los casos de aplicación de las vacaciones fiscales en cuestión. Por ello resulta contradictorio reprochar a la Comisión, como lo han hecho algunos comentarios de terceros, la falta de precisión de su valoración negándose a la vez a proporcionar siquiera la información solicitada.

(81) Dado que el régimen en cuestión únicamente abarca la NUTS III de Guipúzcoa, hay que examinar si las ayudas de este Territorio Histórico pueden beneficiarse de las excepciones de carácter regional que se establecen en las letras a) o c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. A este respecto, la Comisión recuerda que Guipúzcoa no ha podido acogerse nunca a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 porque el PIB per cápita de la NUTS II del País Vasco del que forma parte siempre fue superior al 75 % de la media comunitaria. En efecto, según las normas regionales, las condiciones para poder acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado solamente se cumplen si la región, al nivel de la NUTS II, tiene un PIB por habitante que no supera el 75 % de la media comunitaria. En cambio, la Comisión recuerda que, según el mapa de ayudas regionales, Guipúzcoa era una región en la que las ayudas estatales podían considerarse parcialmente compatibles con el mercado común, al amparo de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado.

(82) Las ayudas estatales en forma de exención del impuesto de sociedades fomentan la creación de nuevas empresas en Guipúzcoa cuya inversión inicial y número de empleados superen determinados umbrales. Sin embargo, a pesar de esa inversión mínima y de la creación de un mínimo de puestos de trabajo, las ayudas fiscales en cuestión no tienen carácter de ayuda a la inversión o a la creación de empleo. Efectivamente, la base de dichas ayudas no es el importe de la inversión ni el número de puestos de trabajo, ni su correspondiente coste salarial, sino la base imponible. Además, el importe de dichas ayudas no está en función de un porcentaje máximo de la inversión o del número de puestos de trabajo o de su correspondiente coste salarial, sino de la base imponible. A este respecto, la Comisión recuerda que, según el anexo I de las Directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional, "las ayudas fiscales pueden considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible. Además, cualquier ayuda fiscal puede entrar en esta categoría si su importe máximo se expresa en porcentaje de la inversión". De ello se deduce que las ayudas que, como en el caso que nos ocupa, no se ajustan a esos criterios no pueden considerarse ayudas a la inversión.

(83) Antes bien, esas ayudas, al reducir parcialmente el impuesto sobre los beneficios a las empresas beneficiarias, tienen carácter de ayudas de funcionamiento. Efectivamente, el impuesto de sociedades es una carga tributaria que debe ser necesaria y periódicamente abonada por las empresas en el marco de su gestión corriente. Procede pues examinar las ayudas fiscales consideradas a la luz de las eventuales excepciones aplicables a las ayudas de funcionamiento en cuestión.

(84) La Comisión tiene a bien señalar al respecto que, de conformidad con las Directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional, en principio están prohibidas las ayudas de finalidad regional que tengan carácter de ayudas de funcionamiento. Con carácter excepcional, sin embargo, pueden concederse bien en regiones acogidas a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, en condiciones específicas establecidas en los puntos 4.15 a 4.17 de dichas Directrices regionales, o bien en las regiones ultraperiféricas o de baja densidad de población cuando tengan por objeto compensar el coste excesivo del transporte. Ahora bien, la NUTS III de Guipúzcoa no puede acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado y, por otra parte, la concesión de las ayudas de funcionamiento mencionadas no está supeditada a dichas condiciones. Además la NUTS III de Guipúzcoa no tiene carácter de región ultraperiférica ni de región de baja densidad de población. Por ello están prohibidos los elementos de ayuda de funcionamiento contenidos en la exención del impuesto de sociedades, especialmente porque no se conceden en una región acogida a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, ni en una región ultraperiférica, ni en una región con baja densidad de población. En el caso que nos ocupa, estas ayudas son por lo tanto incompatibles.

(85) Por consiguiente, la Comisión considera que el régimen de ayudas fiscales en cuestión no puede considerarse compatible con el mercado común en virtud de las excepciones contempladas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, toda vez que no se ajusta a las citadas normas sobre ayudas estatales de finalidad regional.

(86) Además de la aplicación de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativa al desarrollo de determinadas actividades en los casos anteriores, conviene examinar la posible aplicación de esta excepción en relación con otros fines. Cabe observar al respecto que esta exención del impuesto de sociedades no tiene por objeto el desarrollo de una actividad económica a efectos de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, a saber, la creación de medidas en favor de las pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, la creación de empleo o la formación con arreglo a la normativa comunitaria correspondiente. En este caso, dichas ayudas fiscales no pueden acogerse a la excepción referente al desarrollo de determinadas actividades contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado al amparo de los objetivos mencionados.

(87) Además, la exención del impuesto de sociedades en cuestión, que no está sujeta a ninguna restricción sectorial, puede concederse sin ninguna limitación a empresas de los sectores sensibles sujetos a normas comunitarias específicas como las aplicables a las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas del anexo I del Tratado, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria del automóvil. Por consiguiente, la Comisión considera que las ayudas fiscales consistentes en la exención del impuesto de sociedades pueden no respetar dichas normas sectoriales. En este caso, la exención del

impuesto de sociedades no cumple la condición de no potenciar nuevas capacidades de producción con el fin de no agravar el problema de exceso de capacidad que afecta tradicionalmente a estos sectores. Por consiguiente, en caso de que el beneficiario pertenezca a los sectores mencionados, la Comisión considera que, al no estar sometidas a las mencionadas normas sectoriales, estas ayudas son incompatibles en virtud de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativa al fomento de determinadas actividades.

(88) Las ayudas examinadas, que no pueden acogerse a las excepciones previstas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, tampoco pueden acogerse a otras excepciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 87, ya que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social, previstas en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, ni están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, de conformidad con lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del citado artículo. Tampoco tienen por objeto promover la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. Por lo demás, no pueden acogerse a la excepción prevista en la letra d) del apartado 3 del artículo 87, por cuanto no están destinadas a promover la cultura ni la conservación del patrimonio. Por consiguiente, dichas ayudas son incompatibles con el mercado común.

(89) Habida cuenta de que la exención del impuesto de sociedades se extiende a varios ejercicios, podría quedar pendiente de pago una parte de dichas ayudas pero, como dichas ayudas son ilegales e incompatibles, las autoridades españolas deben cancelar el pago del posible saldo de la exención del impuesto de sociedades al que podría seguir teniendo derecho alguno de los beneficiarios.

6.5. Recuperación de las ayudas ya abonadas

(90) Según algunos de los comentarios de Confebask mencionados anteriormente, las ayudas en cuestión no deberían reembolsarse debido a la confianza legítima originada, por una parte, por el hecho de que durante un largo período de varios años la Comisión no ha calificado de ayudas estatales las medidas en cuestión y, por otra parte, por la existencia de otras vacaciones fiscales en el resto del territorio del Estado miembro que no han sido cuestionadas por la Comisión.

(91) A título preliminar, conviene observar que Confebask no afirma que las empresas vascas que representa no se hayan percatado de que la exención del impuesto de sociedades concedido bajo determinadas condiciones a las empresas recién creadas no implicara una ventaja. Cabe considerar, por lo tanto, que estas empresas podían ser conscientes de la ventaja que implicaba dicha exención.

(92) Además, conviene recordar que la exención fiscal en cuestión no se aplicó respetando el procedimiento previsto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Ahora bien, según una jurisprudencia constante, las empresas beneficiarias sólo pueden, en principio, depositar una confianza legítima en la validez de la ayuda que han recibido cuando ésta se conceda con observancia del procedimiento que prevé dicho artículo. En efecto, un operador económico diligente debe normalmente poder cerciorarse de que se ha respetado este procedimiento. En el presente caso, Confebask, al adjuntar a sus comentarios copias de la correspondencia mantenida entre la Comisión y las autoridades españolas, no puede pretender que desconocía el carácter ilegal de las medidas en cuestión.

(93) La jurisprudencia no descarta ciertamente la posibilidad de que los beneficiarios de una ayuda ilegal invoquen circunstancias excepcionales, que hayan podido legítimamente sustentar su confianza legítima en la validez de esta ayuda, para oponerse al reembolso, sin embargo, en este caso no puede tenerse en cuenta ninguna de las circunstancias aducidas en los comentarios de los terceros interesados. En efecto, por lo que se refiere a la posible confianza legítima originada porque la Comisión, durante un período muy largo, no haya calificado de ayudas estatales las medidas en cuestión, la Comisión recuerda, a título preliminar que, según el apartado 2 del artículo 13 del Reglamento (CE) n° 659/1999, en el caso de las ayudas ilegales, no esta sujeta a los plazos aplicables a las ayudas notificadas. De manera que no está obligada a adoptar decisiones sobre ayudas ilegales, como en el caso presente, en un plazo de dos meses (de acuerdo con el apartado 5 del artículo 4), ni en un plazo de 18 meses (con arreglo al apartado 6 del artículo 7). También conviene recordar que, en la carta, de 25 de mayo de 1994, de la Comisión a la RP española, adjunta a los comentarios de Confebask, la Comisión llamaba la atención del Gobierno español sobre la carta enviada el 3 de noviembre de 1983 a todos los Estados miembros, en relación con las obligaciones dimanantes del apartado 3 del artículo 93 del Tratado y de la Comunicación publicada en el DO C 318 de 24.11.1983, y en la que se reiteraba que toda ayuda concedida ilegalmente podía ser objeto de una solicitud de reembolso. Por consiguiente, en la primera carta que envió a la RP española después de la denuncia presentada en 1994, la Comisión advirtió a las autoridades españolas no sólo del posible carácter de ayuda, sino también del posible carácter de ayuda ilegal de la exención fiscal en cuestión, así como de la posibilidad, llegado el caso, de que se exigiera su reembolso. Además, en la correspondencia que mantuvo con las autoridades españolas desde 1994, la Comisión nunca calificó la exención fiscal en cuestión de compatible con el mercado común, ni directa ni indirectamente.

(94) En cuanto a la confianza legítima derivada de la existencia de otras vacaciones fiscales en el resto del territorio del Estado miembro, conviene reiterar, como ya se ha expuesto en otro considerando, las características muy distintas de las medidas en cuestión. En estas condiciones es difícil justificar una similitud de tratamiento de medidas muy diferentes. Por otra parte, conviene recordar que en el caso de las otras vacaciones fiscales, bien por falta de notificación, bien por no haber sido denunciadas, la Comisión no ha podido pronunciarse sobre su compatibilidad. Tampoco se ha pronunciado nunca directa ni indirectamente sobre estas medidas.

(95) En cuanto al precedente de la sentencia RSV, citada por terceros en apoyo de la existencia de una confianza legítima originada por el largo plazo transcurrido entre la primera carta de 25 de mayo de 1994 de la Comisión y la decisión de incoar el procedimiento en relación con la exención fiscal en cuestión, es importante recordar las circunstancias particulares de ese asunto. En el caso RSV, la ayuda fue notificada formalmente a la Comisión, aunque con retraso. Por lo demás, estaba relacionada con una serie de costes adicionales vinculados a una operación que ya había sido objeto de ayudas autorizadas por la Comisión. Se refería a un sector que venía recibiendo ayudas autorizadas por la Comisión desde hacía años. Por ello, no era preciso una investigación exhaustiva para determinar si la ayuda era compatible. En cambio, en el caso que nos ocupa, la ayuda no ha sido notificada, ni está vinculada a ayudas autorizadas por la Comisión, ni se refiere a un sector que haya recibido ayudas anteriormente. Por consiguiente, la Comisión considera que la aplicación de la jurisprudencia de la sentencia RSV en este caso no procede.

(96) Por otra parte, conviene señalar que la duración del plazo transcurrido se debe en gran parte a la falta de colaboración de las autoridades españolas. En efecto, mediante carta de 19 de enero de 1996, dirigida a la RP, la Comisión recabó información detallada sobre los posibles beneficiarios de las medidas en cuestión. Por fax de 16 de febrero de 1996, confirmado mediante carta de 19 de febrero de 1996, la RP española solicitó una prórroga de 15 días del plazo para responder. Mediante carta, de 21 de marzo de 1996, la RP española solicitó una nueva prórroga de 30 días. Pese a haber solicitado dichas prórrogas, lo que induciría a pensar en la posibilidad de una respuesta, las autoridades españolas no contestaron a esa solicitud de la Comisión. Por otra parte, la Comisión señala que durante ese período las autoridades españolas fueron informadas de los procedimientos incoados por la misma a raíz de las denuncias presentadas en 1996 respecto a las ayudas en favor de Demesa y, en 1997, a las ayudas en favor de Ramondín, en relación con las vacaciones fiscales establecidas en Álava en 1996 y de las que disfrutaban, además de otras ayudas, estas empresas. Como ambos expedientes concluyeron con la calificación de ayudas estatales ilegales e incompatibles de las vacaciones fiscales de 1996, la información que recibieron las autoridades españolas a este respecto, lejos de suscitar confianza legítima alguna sobre la compatibilidad de la exención fiscal, dejaba vislumbrar su posible incompatibilidad.

(97) En estas circunstancias, la Comisión considera que no dio ninguna esperanza fundada de una posible compatibilidad de la exención fiscal en cuestión. De modo que los beneficiarios no pueden alegar confianza legítima ni seguridad jurídica algunas en relación con la exención en cuestión. A este respecto, cabe recordar que "según jurisprudencia reiterada, el derecho a reclamar la protección de la confianza legítima se extiende a todo particular que se encuentre en una situación de la que se desprenda que la administración comunitaria le ha hecho concebir esperanzas fundadas [...]. Por el contrario, nadie puede invocar una violación del principio de protección de la confianza legítima si la administración no le ha dado unas garantías concretas".

(98) En resumen, habida cuenta de los argumentos aquí expuestos, la Comisión considera que los beneficiarios no pueden invocar los principios generales del Derecho comunitario, tales como la confianza legítima o la seguridad jurídica con respecto a las ayudas incompatibles ya abonadas. Nada se opone pues a la aplicación del apartado 1 del artículo 14 del citado Reglamento (CE) n° 659/1999, en virtud del cual "Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda". Por ello, en el caso que nos ocupa, las autoridades españolas deberán adoptar todas las medidas necesarias para recuperar las ayudas ya pagadas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente dichas ayudas. La recuperación de las ayudas deberá efectuarse de conformidad con los procedimientos previstos y las disposiciones establecidas por la legislación española, e incluir la totalidad de los intereses devengados calculados desde la fecha de concesión de la ayuda hasta la fecha efectiva de reembolso de la misma, sobre la base del tipo de referencia utilizado en dicha fecha para calcular el equivalente neto de subvención de las ayudas regionales en España.

(99) La presente Decisión se refiere al régimen y debe ser objeto de una ejecución inmediata, incluida la recuperación de cualquier ayuda individual concedida en el marco del mencionado régimen. La Comisión recuerda igualmente que, como siempre, la presente Decisión no prejuzga la posibilidad de que ayudas individuales puedan ser consideradas, total o parcialmente, compatibles con el mercado común en función de

sus propias características, ya sea en el marco de una Decisión posterior de la Comisión o en aplicación de los reglamentos de exención.

7. CONCLUSIONES

(100) Habida cuenta de cuanto precede, la Comisión concluye lo siguiente:

- a) España ha ejecutado ilegalmente en Guipúzcoa una exención del impuesto de sociedades de determinadas empresas de reciente creación, en infracción de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado;
- b) la exención del impuesto de sociedades en cuestión es incompatible con el mercado común;
- c) las autoridades españolas deben cancelar el pago del saldo de la ayuda al que pudiera seguir teniendo derecho alguno de los beneficiarios. Por lo que se refiere a las ayudas incompatibles ya pagadas, las autoridades españolas deberán adoptar todas las medidas necesarias para recuperarlas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente dichas ayudas.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN

Artículo 1

La ayuda estatal en forma de reducción de la base imponible, ilegalmente ejecutada por España en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, en infracción del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, por medio del artículo 14 de la Norma Foral 18/1993 de 5 de julio, es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

España suprimirá el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 siempre que el mismo siga vigente.

Artículo 3

1. España adoptará todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas contempladas en el artículo 1, que han sido puestas a su disposición ilegalmente. En cuanto a las ayudas pendientes de pago, España deberá cancelar todos los pagos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión. La ayuda recuperable devengará intereses desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva. Los intereses se calcularán sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención de las ayudas regionales.

Artículo 4

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Hecho en Bruselas, el 20 de diciembre de 2001.

Ref. DCE-12

Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2001

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, el párrafo primero del apartado 2 de su artículo 88,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y, en particular, la letra a) del apartado 1 de su artículo 62,

Después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, de conformidad con los citados artículos, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

1. PROCEDIMIENTO

(1) Como consecuencia de una denuncia presentada por determinadas organizaciones de la fronteriza Comunidad Autónoma de la Rioja contra las medidas fiscales de carácter urgente y transitorio adoptadas en 1993 por las tres Diputaciones Forales vascas, la Comisión tuvo conocimiento de la existencia de ayudas fiscales en Vizcaya en forma de exención del impuesto de sociedades para las empresas de reciente creación. Además, la Comisión recibió otra denuncia de una empresa competidora contra la exención fiscal del impuesto de sociedades por un período de diez años (medida fiscal idéntica a la existente en Vizcaya) de que gozaba la empresa Depósitos Tubos Reunidos Lentz TR Lentz, SA (en lo sucesivo "Detursa") establecida en Lantarón (Álava).

(2) Por carta de 28 de noviembre de 2000 [SG(2000) D/108806], la Comisión informó a España de su decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado con respecto a esta ayuda.

(3) Por carta de su Representación Permanente (en lo sucesivo "RP") de 14 de diciembre de 2000, registrada el 19 de diciembre de 2000, las autoridades españolas solicitaron una prórroga del plazo concedido para presentar sus observaciones. Por carta de su RP de 5 de febrero de 2001, registrada el 8 de febrero de 2001, las autoridades españolas presentaron sus observaciones (formuladas por la Diputación Foral de Vizcaya) en el marco del procedimiento mencionado.

(4) La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento se publicó en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre la ayuda en cuestión en el plazo de un mes a partir de la fecha de publicación de dicha Decisión.

(5) La Comisión recibió observaciones al respecto por parte del Gobierno de la Rioja, el 1 de marzo de 2001; de la Confederación Empresarial Vasca-Euskal Entrepresarien Konfederakuntza (en lo sucesivo, "Confebask") el 2 de marzo de 2001; de la Unión General de Trabajadores de la Rioja, el 2 de marzo de 2001 y de las Juntas Generales de Vizcaya, el 5 de marzo de 2001. Mediante carta (D/52703) de 2 de julio de 2001, la Comisión transmitió dichas observaciones a España dándole la posibilidad de comentarlas. Por carta de su RP de 26 de julio de 2001, las autoridades españolas solicitaron una prórroga del plazo concedido para presentar sus observaciones. Por carta de su RP de 17 de septiembre de 2001, las autoridades españolas presentaron sus comentarios (formulados por la Diputación Foral de Vizcaya) a las observaciones de los terceros interesados en el marco del procedimiento mencionado.

2. DESCRIPCIÓN DETALLADA DE LA AYUDA

(6) La Comisión observa que este régimen de ayudas fiscales fue instituido por el artículo 14 de la Norma Foral nº 5/1993 de 24 de junio, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica. El texto de dicho artículo es el siguiente:

"1. Estarán exentas de impuesto sobre sociedades durante un período de 10 ejercicios fiscales computados desde el ejercicio en que se constituyan, éste inclusive, las sociedades que se creen entre la entrada en vigor de esta Norma Foral y el 31 de diciembre de 1994, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado siguiente.

2. Serán requisitos para poder gozar de la exención prevista en este artículo:

a) Que se constituyan con un capital mínimo de 20 millones de pesetas, totalmente desembolsado.

[...]

f) Que realicen inversiones entre la fecha de la constitución de la sociedad y el 31 de diciembre de 1995 por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

g) Que impliquen la creación de un mínimo de 10 puestos de trabajo dentro de los 6 meses siguientes a su constitución y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de la exención.

[...]

i) Que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un período mínimo de 5 años. [...].

[...]

6. Lo dispuesto en este artículo es incompatible con cualquier otro beneficio tributario.

7. El régimen de exención transitorio será solicitado al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral [...], el cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso,

su autorización provisional, que deberá ser adoptada por Acuerdo del Consejo de Diputados".

(7) La Comisión observa que, de acuerdo con el preámbulo de dicha Norma Foral, el objetivo de la ayuda en cuestión consistiría en impulsar la actividad económica mediante incentivos a la iniciativa y la inversión de las empresas.

(8) La Comisión observa asimismo que el objeto de las ayudas fiscales en cuestión es la base imponible positiva del impuesto de sociedades, derivada del ejercicio de actividades económicas, previa a la compensación correspondiente a las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. En este caso los beneficiarios son las sociedades que, por un lado, hayan iniciado sus actividades comerciales con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de las citadas normas forales y, por otro, hayan invertido en activos fijos materiales por un importe mínimo de 80 millones de pesetas españolas (ESP) [480.810 euros (EUR)] y hayan generado un mínimo de diez puestos de trabajo. Además, la Comisión observa que las empresas beneficiarias deben tener una estrategia empresarial por un período mínimo de cinco años y haber iniciado sus actividades con un capital mínimo desembolsado de 20 millones ESP (120.202 EUR).

(9) La Comisión resalta que la ayuda consiste en una exención del impuesto de sociedades durante un período de 10 ejercicios fiscales computados desde el ejercicio en que se constituyan, éste inclusive.

(10) La Comisión observa que la ayuda fiscal no va destinada a empresas dedicadas a determinadas actividades concretas o que operen en determinados sectores, puesto que puede acogerse a dicha ayuda cualquier empresa de cualquier sector. Tampoco va destinada a una determinada categoría de empresas como, por ejemplo, las PYME porque, si satisface las condiciones anteriormente mencionadas, cualquier empresa puede beneficiarse de ella.

(11) En cuanto a la acumulación con otras ayudas, la Comisión observa que es cierto que las ayudas fiscales en cuestión no pueden acumularse con otras ventajas fiscales que puedan concederse por realizar una inversión mínima o crear un mínimo de puestos de trabajo. No se excluye, no obstante, la acumulación de dicha ayuda fiscal con otras de carácter no fiscal tales como subvenciones, bonificaciones, garantías, participaciones, etc., en favor de las mismas inversiones. Tampoco se excluye su posible acumulación con otras ayudas fiscales cuyo hecho generador, es decir, la circunstancia que dé lugar a la concesión de cada una de las ventajas, sea diferente. Ése sería el caso, por ejemplo, de las ayudas fiscales consistentes en créditos fiscales.

(12) En su decisión de incoar el procedimiento la Comisión recordaba que, para la aplicación de la normativa comunitaria en materia de ayudas estatales, no era pertinente el carácter fiscal de las mismas dado que el artículo 87 del Tratado se aplica a ayudas "bajo cualquier forma". No obstante, la Comisión aclaró, en esa fase, que para que puedan ser consideradas ayudas las medidas en cuestión deben satisfacer todos y cada uno de los cuatro criterios que se especifican en el artículo 87 y que se exponen a continuación.

(13) En primer lugar, observó, en esa fase, que la mencionada exención del impuesto de sociedades brinda a sus beneficiarios una ventaja que reduce las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto.

(14) En segundo lugar, la Comisión estimó, en esa fase, que el crédito fiscal mencionado implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, a un consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales.

(15) En tercer lugar, la Comisión consideró, en esa fase, que la exención del impuesto de sociedades afecta a la competencia y a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Efectivamente, dado que los beneficiarios ejercen actividades económicas que pueden dar lugar a intercambios comerciales entre Estados miembros, la ayuda mejora la posición de las empresas beneficiarias frente a la de sus competidoras en los intercambios intracomunitarios. Queda claro pues que dichas ayudas repercuten en los intercambios comerciales. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, se encuentran en una situación más ventajosa para competir con las empresas excluidas del beneficio de las ayudas.

(16) Por último, la Comisión opinó, en esa fase, que la exención del impuesto de sociedades en cuestión es específica, o selectiva, en el sentido de que favorece a determinadas empresas. Efectivamente, los requisitos para poder optar a la ayuda excluyen expresamente a toda empresa creada antes de la fecha de entrada en vigor de la citada Norma Foral (a mediados de 1993), que haya creado menos de 10 puestos de trabajo, cuyas inversiones sean inferiores a 80 millones ESP (480.810 EUR) y cuyo capital desembolsado no supere 20 millones ESP (120.202 EUR). Además, la Comisión consideró, provisionalmente, que esa ayuda fiscal no se ve justificada por la naturaleza o la economía del sistema.

(17) En conclusión, la Comisión consideró, en esa fase, que la exención del impuesto de sociedades mencionada constituye una ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 87 del Tratado, porque responde a todos los criterios pertinentes: genera una ventaja comparativa, es concedida por un Estado mediante fondos estatales, afecta a los intercambios comerciales intracomunitarios y falsea la competencia al favorecer únicamente a determinadas empresas.

(18) Teniendo en cuenta que el importe máximo de las ayudas fiscales en cuestión no está sujeto, en especial, a la condición de que se respete el límite máximo fijado en las normas de minimis, la Comisión consideró, en esa fase, que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de minimis.

(19) La Comisión indicó, en esa fase, que las ayudas estatales que no se rigen por la norma de minimis están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Sin embargo, las autoridades españolas no respetaron esa obligación. Por esa razón la Comisión estimó provisionalmente que dichas ayudas pueden considerarse ilegales.

(20) La Comisión señaló también, en esa fase, que, por mucho que la concesión de las ayudas en cuestión se supedita a la realización de una inversión mínima y a la creación de un mínimo de puestos de trabajo, los regímenes fiscales en cuestión no garantizan el respeto de la normativa comunitaria en materia de ayudas estatales de finalidad regional. Por esa razón la Comisión consideró provisionalmente que dichas ayudas no tienen carácter de ayuda a la inversión o a la creación de empleo.

(21) Por el contrario, la Comisión consideró, en esa fase, que las ayudas fiscales tienen carácter de ayudas de funcionamiento, ya que su objeto es liberar a una empresa del coste que entraña su normal actividad o su gestión corriente.

(22) La Comisión recordó que en principio están prohibidas las ayudas de funcionamiento de finalidad regional. Ello no obstante, pueden concederse con carácter excepcional en regiones que cumplan determinadas condiciones. Pero éste no es el caso de estas ayudas. Por consiguiente, la Comisión opinó provisionalmente que la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión suscitaba dudas a la luz de las normas en materia de ayudas estatales de finalidad regional.

(23) La reducción de la base imponible en cuestión, que no se limita a un único sector, puede concederse a empresas sujetas a normativas comunitarias concretas de carácter sectorial. Por consiguiente, la Comisión, en esa fase, expresó sus dudas sobre la compatibilidad de dicha ayuda cuando el beneficiario pertenece a un sector sujeto a las normas especiales comunitarias.

(24) Por lo demás, la Comisión dudaba, en esa fase, de la compatibilidad de dicha ayuda fiscal con el mercado común en virtud de las excepciones establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado. En efecto, esta ayuda no puede considerarse una ayuda de carácter social según lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, no está destinada a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional según lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 87 y no está sujeta a las disposiciones de la letra c) del apartado 2 del artículo 87 relativas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania. En cuanto a las excepciones del apartado 3 del artículo 87 distintas de las de las letras a) y c) ya citadas, la Comisión consideró, en esa fase, que la ayuda no tiene por objeto fomentar la realización de un proyecto importante de interés europeo común ni subsanar una grave perturbación en la economía de un Estado miembro con arreglo a lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. No entra en el ámbito de aplicación de las disposiciones de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 relativas a las "ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades..." ya que no tienen especificidad alguna en cuanto a las actividades de las empresas beneficiarias. Por último, tampoco están destinadas a promover la cultura o la conservación del patrimonio tal como establece la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

(25) Además de recabar sus observaciones en el marco del procedimiento del apartado 2 del artículo 88 del Tratado, la Comisión solicitó asimismo de las autoridades españolas toda la información necesaria para poder evaluar las ayudas fiscales consistentes en una exención del impuesto de sociedades de determinadas empresas de reciente creación de Vizcaya.

3. OBSERVACIONES DE LAS AUTORIDADES ESPAÑOLAS

(26) Mediante carta de su RP de 5 de febrero de 2001, las autoridades españolas presentaron sus observaciones (formuladas por la Diputación Foral de Vizcaya). Las autoridades españolas consideran, en esencia, que la decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado contra la exención del impuesto de sociedades en cuestión es nulo de pleno derecho ya que, al basarse en una calificación errónea de hecho de la Norma Foral nº 18/1993 como nueva ayuda en vez de ayuda existente, se adoptó en infracción del procedimiento legalmente previsto en el Tratado a este respecto.

(27) En primer lugar, las autoridades españolas ponen de relieve que la medida fiscal en cuestión no constituía una ayuda en el momento de su entrada en vigor. En apoyo de esta afirmación, alegan que la Comisión conoce desde hace varios años la existencia de la citada Norma Foral ya que, por carta de 25 de mayo de 1994, informó a la RP española del contenido de una denuncia referida a dicha Norma. Afirman que se

desprende claramente de dicha carta que la Comisión no consideraba en absoluto que la medida aplicada fuera una ayuda estatal, ni consideraba oportuno incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 93 del Tratado (actualmente, apartado 2 del artículo 88 del Tratado). Por carta de 30 de septiembre de 1994 de su RP, las autoridades españolas informaron a la Comisión de que, en su opinión, las medidas fiscales en cuestión no constituían ayudas estatales prohibidas por el artículo 92 del Tratado puesto que eran medidas de carácter general. Además, mediante carta de 19 de enero de 1996 dirigida a la RP, la Comisión recabó información detallada sobre los posibles beneficiarios de las medidas en cuestión. Más tarde, por carta de 6 de febrero de 1996, el órgano de coordinación fiscal reiteró a la Comisión que: "las disposiciones vascas en materia fiscal tienen un carácter general y no entran en el concepto de ayudas estatales". Por lo demás, las autoridades españolas indican que si la Comisión hubiera albergado la más mínima sospecha de que la Norma Foral en cuestión constituía una ayuda estatal, según lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado, se habría visto obligada a incoar inmediatamente [de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas] el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado.

(28) En segundo lugar, las autoridades españolas consideran que el hecho de que la Comisión calificara, en noviembre de 2000, la Norma Foral n° 18/1993 de ayuda estatal se debe (como indica también la decisión de incoar el procedimiento tomando como base de examen la Comunicación) a una evolución de la Comunidad en relación con la política de ayudas estatales. En efecto, al adoptar, el 1 de diciembre de 1997, una Resolución relativa a un código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas (en lo sucesivo, el "Código de conducta fiscal"), el Consejo admitió el cambio de criterio que puede producirse posteriormente en la Comisión al examinar los regímenes fiscales vigentes, y no solamente los regímenes existentes, en el marco de la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales. Por su parte, en su "Primer informe anual sobre la aplicación del código de conducta en materia de fiscalidad de las empresas y ayudas estatales de carácter fiscal", la Comisión reconoce expresamente que el objeto de su acción es "clarificar la aplicación de las normas relativas a las ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas". Posteriormente, la Comisión adoptó la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. Según se indica en la decisión de incoar el procedimiento, la Comisión examina los regímenes de ayudas fiscales, entre éstos la Norma Foral n° 18/1993, sobre la base de las orientaciones definidas en el apartado 37 de dicha Comunicación. Además, según el apartado 36 de la Comunicación: "En virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 93, la Comisión examinará permanentemente junto con los Estados miembros los regímenes de ayuda existentes en dichos Estados". De la propia Comunicación se desprende, por lo tanto, que todos los regímenes fiscales vigentes en los Estados miembros y anteriores, como mínimo, a la fecha de la Comunicación, solamente pueden ser objeto de examen por la Comisión con arreglo al procedimiento previsto en el apartado 1 del artículo 88 del Tratado ("examen permanente"), lo cual impide, por otra parte, considerar ilegales las "ayudas". Se trata pues de medidas fiscales aplicadas en los Estados miembros —de ahí el término "vigentes"— que, hasta esa fecha (diciembre de 1997), no se habían considerado ayudas estatales.

(29) En tercer lugar, las autoridades españolas aducen que la Norma Foral n° 18/1993 nunca fue modificada. Cumple de esta forma la condición de no modificación que exige el Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se

establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado para que una medida se considere una ayuda existente.

(30) En resumen, las autoridades españolas consideran que, aunque según la Comisión, la Norma Foral n° 18/1993 deba calificarse de ayuda estatal, se trata de un régimen de ayudas existente. En efecto, se ha demostrado que la Comisión tuvo conocimiento, en 1994 o antes incluso, de la aplicación de la Norma Foral n° 18/1993, y que no consideró que fuera una ayuda estatal; que se ha producido una evolución de la política relativa a las ayudas estatales por lo que se refiere a las medidas fiscales vigentes en los Estados miembros; que dicha Norma no ha sufrido ninguna modificación desde su entrada en vigor. Ahora bien, el apartado 1 del artículo 88 del Tratado establece de manera imperativa el procedimiento que debe seguirse en el caso de las ayudas existentes: examen permanente con los Estados miembros, y no el procedimiento previsto en el apartado 2 de dicho artículo. El Reglamento prescribe del mismo modo el procedimiento que debe seguirse en el caso de los regímenes de ayudas existentes: cooperación con arreglo al apartado 1 del artículo 93 (actualmente, apartado 1 del artículo 88 del Tratado) y propuesta de medidas apropiadas. Por esta razón la Comisión debe dejar sin efecto su decisión de incoar el procedimiento y en caso de que considere, tras proceder a un examen preliminar, que la Norma Foral constituye una ayuda estatal a efectos del artículo 87 del Tratado, debe proponer al Estado miembro en cuestión las medidas apropiadas que exija en ese caso el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común.

(31) En cuanto al carácter de las medidas en cuestión, las autoridades españolas consideran que, al no cumplir el criterio de selectividad establecido en el apartado 1 del artículo 87, no pueden considerarse ayudas estatales. No son selectivas, especialmente porque se aplican independientemente del sector económico en el que operen las empresas, y porque su objetivo, consistente en favorecer el conjunto de la economía, carece del carácter selectivo que le atribuye la Comisión, puesto que los criterios objetivos y no discriminatorios de aplicación que prevé no hace que las empresas que los cumplen sean "determinadas empresas", a efectos del artículo 87 del Tratado. En apoyo de su conclusión, las autoridades españolas insisten especialmente en que las medidas en cuestión, al tener por objeto, como su propio nombre indica, el "impulso de la actividad económica", sólo persiguen un objetivo legítimo de política económica por medio de todos los instrumentos de que dispone un Estado. Además, consideran que la no aplicación de las ventajas fiscales en cuestión, tanto a las empresas existentes como a las nuevas empresas creadas después del 31 de diciembre de 1994, no implica una selectividad ya que, por una parte, el objetivo es fomentar nuevas actividades y, por otra parte, las empresas creadas después de esa fecha no parten con una desventaja con respecto a las empresas beneficiarias de las ayudas. En cuanto a las condiciones cuantitativas de inversión, creación de empleo y fondos propios, las autoridades españolas consideran que no implican que las medidas sean selectivas, puesto que las condiciones, al ser de carácter horizontal y objetivo, no son discriminatorias. Dado que no se cumple la condición de selectividad, las autoridades españolas afirman en conclusión que las medidas en cuestión no pueden considerarse ayudas estatales sino medidas de carácter general.

(32) Por lo demás, las autoridades españolas consideran que, al no falsear la competencia y no afectar a los intercambios entre los Estados miembros, las medidas fiscales en cuestión tampoco pueden considerarse ayudas estatales. A este respecto, las autoridades españolas recuerdan que, en el marco del Código de conducta citado, la Norma Foral n° 18/1993 ya fue objeto de un examen en el que se declaró que no incidía

en absoluto en la localización de las actividades económicas en la Comunidad. Además, la Norma Foral nº 18/1993 no refuerza, ni podría reforzar, la posición de empresa alguna. En efecto, como las empresas que acaban de constituirse ni siquiera ocupan una posición muy definida en el mercado, difícilmente podría ésta reforzarse.

(33) Por lo demás, las autoridades españolas rechazan la calificación de ayudas de funcionamiento de las medidas fiscales instituidas por la Norma Foral nº 18/1993, alegando que este calificativo, por definición, sólo puede atribuirse a empresas ya existentes pero nunca a empresas nuevas. Consideran, en cambio, que, habida cuenta de la inversión mínima y la creación mínima de empleo necesaria para optar a ellas, estas medidas tienen carácter de medidas en favor de la inversión inicial, tal como se define en la Comunicación de la Comisión sobre los regímenes de ayudas de finalidad regional. A este respecto, aclaran que cuando, en las Directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional, se dice que las ayudas fiscales "pueden" considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible, ello no significa que solamente en ese caso "deben" considerarse ayudas a la inversión.

4. OTROS COMENTARIOS RECIBIDOS POR LA COMISIÓN

(34) La Comisión subraya que los comentarios que figuran a continuación no prejuzgan la cuestión de si las partes que los han presentado pueden ser consideradas partes interesadas a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado.

4.1. Comentarios del Gobierno de La Rioja

(35) El Gobierno de La Rioja afirma que las medidas fiscales en cuestión constituyen ayudas estatales dado que satisfacen con carácter acumulativo los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado. En apoyo de esta afirmación, aduce que el término "Estado" del artículo 87 del Tratado incluye todo órgano público con independencia de la extensión de su ámbito territorial, por lo que incluye, entre otros, a los gobiernos provinciales. Además indica que la calificación de ayuda es independiente de la forma de la medida en cuestión. A este respecto, especifica que el concepto de ayuda del artículo 87 es más amplio que el concepto de subvención y que puede por lo tanto incluir las medidas fiscales. Además, señala que las medidas fiscales en cuestión confieren una ventaja a los beneficiarios, ya que la exención del impuesto de sociedades durante 10 ejercicios consecutivos tiene como objeto y efecto liberar al beneficiario de una parte de la carga tributaria que habría gravado sus beneficios. Por otra parte, en la medida en que las empresas beneficiarias ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, estas medidas fiscales falsean la competencia y afectan a dichos intercambios. Además de la especificidad material debida al capital social mínimo de 20 millones ESP (120.202 EUR), de la inversión mínima de 80 millones ESP (480.810 EUR) y la creación mínima de 10 puestos de trabajo, el Gobierno de La Rioja señala que el carácter específico de la medida fiscal en cuestión se deriva también, por un lado, de la exclusión del beneficio de las ayudas de las empresas existentes y, por otra, de la restricción de ese beneficio a las empresas de determinadas regiones del Estado miembro.

(36) Por otra parte, el Gobierno de la Rioja recuerda que, según el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, las ayudas estatales deben notificarse a la Comisión. Además, estas ayudas no pueden ejecutarse antes de que la Comisión se pronuncie sobre su compatibilidad con el mercado común.

(37) Por lo demás, el Gobierno de la Rioja considera que, al no cumplir las condiciones establecidas en las Directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional, las

medidas fiscales en cuestión no pueden considerarse ayudas a la inversión. A este respecto, apunta que, pese al requisito de inversión mínima y de creación mínima de puestos de trabajo, las ayudas en cuestión no dependen del importe de la inversión ni del número de empleos creados. En cambio, el Gobierno de la Rioja considera que estas medidas fiscales revisten el carácter de ayudas de funcionamiento porque tienen por efecto liberar al beneficiario de una parte de los gastos que habría tenido que soportar en el marco de su gestión corriente. Por lo demás, estas ayudas de funcionamiento no pueden acogerse a ninguna de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado.

(38) El Gobierno de La Rioja considera que la medida fiscal en cuestión no puede justificarse por la existencia en España de cinco sistemas fiscales. Recuerda al respecto que el abogado general Saggio consideró que el carácter de autoridades titulares de competencias en materia fiscal en un territorio no justifica discriminación alguna en favor de las empresas establecidas en el mismo. Además, dichas medidas tampoco se justifican ni por la naturaleza ni por la economía del sistema fiscal de Vizcaya dado que se proponen mejorar la competitividad de las empresas beneficiarias. Por añadidura, el Gobierno de la Rioja recuerda que el Tribunal Supremo español consideró que otras medidas fiscales similares a las medidas en cuestión falseaban la competencia y afectaban a la libre circulación de capitales y de la mano de obra. El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco también ha seguido esta doctrina.

(39) Por lo tanto, el Gobierno de La Rioja opina que las medidas fiscales en cuestión deben ser consideradas ayudas estatales y, por no haberse respetado el procedimiento de notificación previsto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, ilegales e incompatibles con el mercado común.

4.2. Comentarios de la Confederación Empresarial Vasca-Euskal Entrepresarien Konfederakuntza (en lo sucesivo, "Confebask")

(40) En primer lugar, Confebask menciona las raíces históricas de la actual competencia fiscal autónoma de Vizcaya.

(41) En cuanto a la supuesta reducción de la deuda fiscal, Confebask considera que la Comisión está en un error al considerar que existe una deuda fiscal cuya reducción conlleva una pérdida de ingresos tributarios. Si ese razonamiento fuera correcto, toda deducción aplicable al impuesto implicaría siempre una pérdida de ingresos tributarios en relación con el importe inicialmente debido. Confebask solicita pues que la Comisión reconsidere su posición dado que no hacerlo equivaldría a realizar una irregular armonización de la presión fiscal fijando un importe referencial para determinar las posibles pérdidas de ingresos tributarios.

(42) Por lo que se refiere a la repercusión en los intercambios comerciales, Confebask indica que, en opinión de la Comisión, las medidas fiscales en cuestión generan una distorsión en los intercambios comerciales en la medida en que los beneficiarios participan en los mismos. Ahora bien, todo intercambio comercial siempre se ve afectado por las divergencias existentes entre los distintos sistemas fiscales. Para verificar pues si las medidas fiscales en cuestión repercuten en los intercambios comerciales, la Comisión debería analizar todo el sistema fiscal en su conjunto y no disposiciones concretas del mismo. A este respecto, Confebask hace hincapié en que, según un estudio, la presión fiscal en el País Vasco es superior a la del resto de España. La Comisión debería explicar por qué estas medidas concretas sí afectan a los intercambios comerciales y otras no. En todo caso, aunque se diera esa repercusión, la vía para suprimirla sería la de la armonización y no la de las ayudas estatales.

(43) Respecto al carácter selectivo de las medidas fiscales en cuestión, Confebask señala que la Comisión considera que se trata de normas de concesión directa de ayudas. A este respecto recuerda que, según los apartados 17, 19 y 20 de la citada Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, una medida fiscal puede ser específica y, por tanto, una ayuda estatal, cuando va dirigida exclusivamente a empresas públicas, a algunas formas de empresas o a empresas de una determinada región. Sin embargo, las medidas fiscales en cuestión carecen de todas estas especificidades, incluida la territorial, dado que se destinan a todo el territorio sobre el que tienen competencias las autoridades forales que las han instituido. En cuanto a la especificidad de los umbrales, a saber, los 20 millones ESP de capital, los 80 millones ESP de inversión y los diez puestos de trabajo creados, Confebask considera que la utilización de umbrales es una práctica habitual en toda normativa tributaria, nacional o comunitaria. Además, Confebask señala, basándose en varias sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Decisiones de la Comisión, que hasta la fecha jamás se ha considerado que la existencia de umbrales constituyera una especificidad. Además, la propia Comisión reconoce en el párrafo 14 de la citada Comunicación que el efecto de favorecer a determinados sectores no implica automáticamente una especificidad.

(44) Por lo que se refiere a la especificidad que, según la Comisión, se deriva de que las medidas fiscales en cuestión solamente se aplican a una parte del territorio de un Estado miembro, Confebask recuerda que la Ley de acompañamiento del Presupuesto de 1994(22) instauró medidas idénticas en el resto del territorio. Estas medidas consistían en una reducción del 95 % de la cuota del impuesto de sociedades para los ejercicios de 1994, 1995 y 1996 en favor de las empresas de reciente creación, que invirtieran al menos 15 millones ESP (90.152 EUR) y con una plantilla de entre 3 y 20 trabajadores. Además, estas medidas tenían por objeto fomentar la creación de nuevas empresas. Por consiguiente, el efecto en la competencia de la exención del impuesto de sociedades de Vizcaya queda neutralizado, dado que los territorios colindantes de los Territorios Históricos vascos ofrecen también ventajas fiscales a las empresas de nueva creación. Además, si las medidas fiscales en cuestión repercutieran en la competencia, ello se derivaría de las citadas medidas de la administración central española dado que el número de beneficiarios de las mismas podría ser mayor.

(45) Por lo demás, Confebask resalta que existen medidas similares en otros Estados miembros sin que la Comisión haya iniciado procedimiento alguno en su contra y sin que el grupo Primarolo las haya tachado de perjudiciales. A este respecto, Confebask señala que en Francia las empresas de nueva creación se vienen beneficiando desde 1994 de una exención y reducción del impuesto de sociedades de cinco años de duración o de diez en el caso de algunas regiones. Y Córcega goza de un régimen todavía más favorable. En Luxemburgo se aplica una reducción del impuesto de sociedades del 25 % durante ocho años. En el sur de Italia la exención fiscal de los impuestos IRPEG e ILOR es de diez años. Por último en Portugal existe una reducción del 25 % del impuesto de sociedades de entre siete y diez años de duración. Todo indica, por consiguiente, que la exención del impuesto de sociedades de Vizcaya no es un sistema excepcional del que se derive especificidad alguna. Antes bien, se trata de un sistema ampliamente utilizado en los Estados miembros. Habida cuenta de todas estas consideraciones, Confebask llega a la conclusión de que las medidas fiscales en cuestión no tienen carácter de ayudas estatales sino de medidas generales.

(46) Confebask alega que la calificación por la Comisión de ayuda ilegal de la reducción fiscal en cuestión pone en tela de juicio los principios de confianza legítima, de prohibición de las decisiones arbitrarias de las Instituciones, y de seguridad jurídica y proporcionalidad. En efecto, la Comisión ya consideró el régimen fiscal vasco conforme al Derecho comunitario en su Decisión 93/337/CEE. En todo caso, la Comisión podría modificar su posición, en el marco del "examen permanente", con respecto a los casos futuros, pero no con respecto al pasado.

(47) Según Confebask, al gozar de la confianza legítima derivada, en particular, de la carta n° 4555 de 22 de mayo de 1994 que la Comisión remitió a la RP española con el fin de recabar información, las medidas fiscales en cuestión no pueden ser objeto de reembolso. En efecto, la citada carta demuestra, por una parte, que la Comisión ya conocía esas medidas desde 1994 y, por otra parte, que el denunciante las calificaba de ayudas estatales. Sin embargo, la Comisión no incoó un procedimiento al respecto, pues al parecer se conformó con la respuesta de las autoridades españolas que refutaban el carácter de ayudas estatales de las medidas en cuestión. La situación expuesta recuerda el precedente examinado por el Tribunal de Justicia en su sentencia en el asunto RSV. En este asunto, el Tribunal consideró que el plazo de 26 meses entre la decisión de incoar el procedimiento y la Decisión final había originado en el beneficiario una confianza legítima suficiente para impedir que la Comisión requiriera a las autoridades neerlandesas para que ordenaran la restitución de la ayuda. Confebask considera que si un plazo de 26 meses entre la incoación del procedimiento y su conclusión origina una confianza legítima que impide que se ordene la restitución de la ayuda, resulta mucho más obvia una situación en la que la Comisión ni siquiera inicia, en seis años y seis meses, procedimiento alguno, de modo que no se ha adoptado ninguna postura respecto a la posible existencia de ayudas incompatibles con el mercado común. En definitiva, las empresas y las administraciones informadas de las preguntas planteadas por la Comisión, que no reaccionó a la respuesta facilitada por las autoridades españolas, podían considerar legítimamente que el mecanismo de reducción de la base imponible no presentaba ningún motivo de queja en relación con la normativa en materia de ayudas estatales. Por lo demás, Confebask recuerda también otros factores que impedían a un operador económico avezado advertir irregularidad alguna en su aceptación de las ventajas fiscales en cuestión. A este respecto, conviene recordar que la legislación fiscal común (la legislación aplicable en el resto de España) prevé, al menos desde 1993, mecanismos de reducción de la base imponible para las empresas de reciente creación. En lo esencial, las características de estos mecanismos no difieren de las de la legislación vasca a que se refieren las presentes alegaciones. En estas circunstancias, ninguna empresa beneficiaria podía prever que varios años después de haber tenido conocimiento de estas normas, similares a las vigentes en el resto del territorio común, la Comisión, invocando el Derecho comunitario, exigiría la restitución de la ayuda. Como ya se ha indicado, esta restitución supondría volver a calcular la deuda fiscal correspondiente a ejercicios cerrados hace años, y esto sería un atentado manifiesto a la seguridad jurídica.

(48) Por lo que se refiere a la valoración de la compatibilidad con el mercado común, Confebask recuerda que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando incoa el procedimiento, la Comisión debe tener serias dudas respecto de la compatibilidad de las ayudas. Al no haberse producido ninguna reacción en varios años, cabe deducir que la Comisión no albergaba dudas.

(49) Por otro lado, si las medidas fiscales se consideran normas de concesión directa de las ayudas, Confebask opina que la práctica de la Comisión y el Tribunal de Justicia

exigen que las medidas tengan una especificidad sectorial para poder apreciar la compatibilidad de la ayuda. Además, sería necesario establecer la presión fiscal global que sufren las empresas y la presión fiscal de referencia. Por último, este planteamiento llevaría a la conclusión absurda de que toda presión fiscal inferior a la presión fiscal más elevada de todos los Estados miembros constituiría una ayuda estatal. Por otra parte, Confesk contesta también el argumento de la Comisión según el cual las medidas fiscales son incompatibles con el mercado común puesto que no contienen disposiciones específicas para las ayudas sectoriales, regionales, grandes inversiones, etc., porque las normas fiscales no pueden ni deben contener este tipo de precisiones. Según el Tribunal de Justicia, la Comisión debe concretar en sus decisiones los efectos negativos sobre la competencia determinando el verdadero efecto de las medidas examinadas. La incompatibilidad no puede pues determinarse en situaciones abstractas propias de un sistema fiscal porque, en ese caso, todas las diferencias entre los sistemas fiscales se convertirían necesariamente en ayudas. Todo ello lleva a Confesk a reiterar una vez más la ausencia de deuda fiscal normal reducida debido a las medidas fiscales en cuestión.

(50) Por lo tanto, Confesk pide que la Comisión cierre definitivamente el procedimiento y que declare que las medidas fiscales en cuestión se ajustan al Derecho comunitario.

4.3. Comentarios de la Unión General de Trabajadores de la Rioja (en lo sucesivo, "UGT")

(51) A título preliminar, la UGT manifiesta que los trabajadores de la Rioja sufren los efectos de las ayudas fiscales en cuestión, por la deslocalización de empresas que implican. Esa repercusión en los trabajadores de esta región se ve incrementada por el hecho de que La Rioja es una región fronteriza con el País Vasco.

(52) La medida de Vizcaya en cuestión, al ser idéntica a las medidas instauradas en los otros dos Territorios Históricos vascos, pretende que el País Vasco se convierta en un paraíso fiscal para captar actividades económicas procedentes de toda la Comunidad y más concretamente de la región fronteriza de La Rioja. De este modo, dichas medidas falsean la competencia, ya que la decisión de localización de una empresa no es el resultado del libre juego de las fuerzas del mercado, sino de las ventajas fiscales que establece una política fiscal con objetivos ajenos al sistema fiscal. Además, suponen un obstáculo a la deseable armonización fiscal de la Comunidad.

(53) Por añadidura, la UGT considera que estas medidas fiscales revisten el carácter de ayudas estatales. A este respecto, recuerda que la Comisión ya ha considerado como ayudas estatales incompatibles con el mercado común otras medidas fiscales de los Territorios Históricos vascos. Recuerda por otro lado que el Abogado general Saggio, en sus conclusiones del 1 de julio de 1999, en el marco de las cuestiones prejudiciales referidas a medidas fiscales similares a las de los Territorios Históricos vascos también consideró que dichas medidas constituían ayudas estatales contrarias al Tratado.

(54) Por lo demás, la UGT apoya la valoración de la Comisión consistente en considerar que estas medidas son ayudas estatales, ilegales e incompatibles. Por lo tanto, la UGT opina que las medidas fiscales en cuestión deben ser consideradas ayudas estatales y, por no haberse ajustado al procedimiento de notificación previsto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, ilegales e incompatibles con el mercado común. Además, la Comisión debe exigir a los beneficiarios el reembolso de las ayudas estatales indebidamente percibidas.

4.4. Comentarios de las Juntas Generales de Vizcaya

(55) Básicamente, las Juntas Generales de Vizcaya opinan que la decisión de incoar el procedimiento es nula ya que sólo se refiere a las ayudas nuevas, mientras que en el caso presente, se trataría de ayudas existentes. Además, alegan que estas medidas no contienen elementos de ayuda estatal. Dichas medidas fiscales serían compatibles con el mercado común, al no tratarse de ayudas de funcionamiento, sino de ayudas a la inversión cuya compatibilidad se justificaría por la naturaleza y la economía del sistema fiscal. En apoyo de estas conclusiones, las Juntas Generales de Vizcaya reiteran los mismos argumentos que la Diputación Foral de Vizcaya reseñados en el apartado "Observaciones de las autoridades españolas".

(56) Por lo que se refiere a la justificación de la compatibilidad de las medidas en cuestión por la naturaleza y la economía del sistema fiscal, las Juntas Generales de Vizcaya cuestionan, en primer lugar, la posición de la Comisión al considerar que el objetivo de promover la creación de nuevas empresas es ajeno al sistema fiscal. A este respecto, indican que el fomento de la creación de nuevas empresas viables, no sólo es un objetivo reconocido por el Tratado, sino que permite la creación de nuevos sujetos pasivos del sistema fiscal. Ahora bien, el aumento del número de sujetos pasivos tributarios es un objetivo interno primordial del sistema fiscal. Por ejemplo, la disminución de los impuestos indirectos como el IVA tiene como objetivo y resultado que aflore la economía sumergida con el fin de incorporarla al sistema fiscal. En cuanto a la fiscalidad directa, la disminución de los tipos impositivos marginales elevados, por ejemplo, en el impuesto sobre las personas físicas, tiene por objeto, al disminuir su efecto disuasorio, fomentar la actividad económica y, en consecuencia, los ingresos fiscales. En este caso, las Juntas Generales de Vizcaya indican a continuación que, al destinarse a la creación de nuevas empresas, la exención fiscal en cuestión promueve la creación de nuevos sujetos pasivos tributarios. Por ello, en la medida en que estas medidas permitirán crear nuevas empresas, los ingresos fiscales aumentarán, cumpliendo así el objetivo básico de todo sistema fiscal.

5. COMENTARIOS DE ESPAÑA A LAS OBSERVACIONES DE OTROS INTERESADOS

(57) Por carta de 17 de septiembre de 2001 de su RP, las autoridades españolas remitieron comentarios (formulados por la Diputación Foral de Vizcaya) a las observaciones presentadas por otros interesados, que se les habían transmitido con arreglo al apartado 2 del artículo 6 del Reglamento (CE) n° 659/1999. En esencia, la Diputación Foral de Vizcaya considera que ninguno de los comentarios pone en tela de juicio las observaciones que presentó en su día. En este caso, la Diputación Foral de Vizcaya indica que la Comisión no encontrará ningún elemento en estos comentarios que le ayude a determinar si la medida en cuestión es una ayuda existente o una nueva ayuda.

(58) Por otra parte, la Diputación Foral de Vizcaya aprovecha la respuesta a las observaciones de otros interesados para presentar observaciones complementarias a las que había presentado el 5 de febrero de 2001 mediante la citada carta de la RP española, con arreglo al apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento (CE) n° 659/1999. Ahora bien, el plazo de un mes a partir de la fecha del 28 de noviembre de 2000 de la carta por la que la Comisión, por una parte, comunicó a las autoridades españolas su decisión de incoar el procedimiento y, por otra parte, les invitó a presentar observaciones con arreglo al mencionado artículo expiró el 29 de diciembre de 2001. Por este motivo no procede tener en cuenta las observaciones complementarias. A este respecto, la

Comisión señala que la posibilidad dada a las autoridades del Estado miembro en cuestión de presentar comentarios a las observaciones de otros interesados, conforme al apartado 2 del artículo 6, no implica en absoluto que se pueda disponer de un plazo adicional para presentar observaciones con arreglo al mencionado apartado 1 del artículo 6.

6. EVALUACIÓN DE LA AYUDA

6.1. El carácter de ayuda estatal

(59) La Comisión recuerda que, para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de las medidas en cuestión es indiferente puesto que el artículo 87 se aplica a las medidas de ayuda "bajo cualquier forma". No obstante, la Comisión pone de relieve que para ser calificadas de ayuda, las medidas en cuestión deben satisfacer los cuatro criterios que define el artículo 87 y que se exponen a continuación.

(60) En primer lugar, la medida debe brindar a sus beneficiarios una ventaja que reduzca las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga tributaria de la empresa. La exención del impuesto de sociedades satisface este criterio en la medida en que elimina dicha carga fiscal para las empresas beneficiarias. Efectivamente, en ausencia de exención, la empresa beneficiaria debería abonar el 100 % del impuesto de sociedades durante diez años. La exención del impuesto de sociedades supone pues una excepción al sistema fiscal común aplicable.

(61) En segundo lugar, la Comisión estima que la exención del impuesto de sociedades implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, al consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales. Este criterio se aplica igualmente a las ayudas concedidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros. Por otra parte, la intervención del Estado puede efectuarse tanto mediante disposiciones fiscales de naturaleza legal, reglamentaria o administrativa, como mediante prácticas de la administración fiscal. En el presente caso, la intervención del Estado la realiza la entidad foral de Vizcaya por medio de una disposición legislativa.

(62) Según el argumento antes citado de algunos comentarios de terceros, la Comisión está en un error al considerar que la exención del impuesto de sociedades conlleva una pérdida de ingresos tributarios. En efecto, según este argumento, para determinar la cuantía de la pérdida de ingresos, es necesario que la Comisión fije un nivel o importe tributario normal. Sin embargo, hay que señalar a este respecto que el nivel normal del impuesto se deriva del sistema fiscal de que se trate y no de una Decisión de la Comisión. Además, cabe recordar que, según el segundo guión del primer párrafo del apartado 9 de la citada Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, para poder ser calificada de ayuda estatal: "En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga tributaria de la empresa y, concretamente, (...) mediante una reducción total o parcial de la carga tributaria (exoneración, crédito fiscal, etc.)". Conviene recordar al respecto que, según la jurisprudencia del Tribunal "una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado". Y este es el caso

de la ventaja fiscal que concede una exención del impuesto de sociedades. De modo que este comentario no se sostiene.

(63) En tercer lugar, la medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros. Conviene subrayar al respecto que, según un informe sobre la dependencia exterior de la economía vasca durante el período 1990-1995, las exportaciones no sólo habían aumentado en términos absolutos, sino también en términos relativos en detrimento de las ventas realizadas en el resto del país. El mercado exterior ha sustituido pues parcialmente al mercado español. Además, según otro informe estadístico sobre el comercio exterior del País Vasco, la "propensión a la exportación" (relación entre las exportaciones y el PIB-producto interior bruto) de la economía vasca, que se sitúa en el 28,9 %, sobrepasa la de Alemania y la de los demás países europeos cuya propensión a la exportación está en torno al 20 %. Según dicho informe, durante el período 1993-1998 la balanza comercial vasca fue netamente excedentaria. Concretamente, en 1998 por cada 100 ESP importadas se exportaron 144. En resumidas cuentas, la economía vasca es pues una economía muy abierta al exterior y con una enorme tendencia a la exportación de su producción. De estas características de la economía vasca se desprende que las empresas beneficiarias ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros. Por consiguiente, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias frente a la de sus competidoras comunitarias. Queda claro pues que dichas ayudas repercuten en los intercambios comerciales. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, están en condiciones de competir con las empresas excluidas del beneficio de dichas ayudas fiscales.

(64) Dado que las normas fiscales objeto de examen tienen carácter general y abstracto, la Comisión señala que el análisis de su repercusión no puede hacerse sino a nivel más general y abstracto y que no se puede verificar su incidencia en un mercado, sector o producto concreto, tal como pretenden algunos terceros en sus comentarios. Esta posición ha sido ratificada por una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia. Además, la Comisión hace hincapié en que, en su decisión de incoar el procedimiento, recabó de las autoridades españolas toda la información pertinente para poder evaluar las ayudas fiscales en cuestión. Evidentemente, esta solicitud tenía por objeto que la Comisión pudiera hacerse una idea general de los verdaderos efectos del régimen y no pretendía recabar datos suficientes como para realizar análisis individuales. Sin embargo las autoridades españolas no facilitaron ninguna información sobre los casos de aplicación de las vacaciones fiscales en cuestión. Por ello resulta contradictorio reprochar a la Comisión, como lo han hecho algunos comentarios de terceros, la falta de precisión de su valoración negándose a la vez a proporcionar siquiera la información solicitada.

(65) Por lo que se refiere al argumento de las autoridades españolas según el cual las medidas fiscales en cuestión no falsean la competencia ni afectan a los intercambios entre los Estados miembros, puesto que el informe del grupo "Código de Conducta" concluyó que no incidían en la localización de las actividades económicas en la Comunidad, la Comisión considera que el análisis basado en el Código de conducta no puede sustituirse a la evaluación realizada a la luz de las normas en materia de ayudas estatales. En efecto, los criterios establecidos en la letra B del Código de conducta para determinar el carácter "pernicioso" de una medida fiscal son diferentes de los criterios utilizados para determinar si una medida falsea la competencia o afecta a los intercambios. Por tanto, es posible que una medida no se considere perniciosa porque no

cumpla los criterios de dicha letra B, aunque falsee y afecte a los intercambios. En este caso concreto, las vacaciones fiscales en cuestión no cumplen los criterios de la letra B ya que, en particular, no se conceden exclusivamente a no residentes o con respecto a operaciones realizadas con no residentes; no están totalmente aisladas de la economía nacional; no se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Territorio; no se aplican a los beneficios derivados de las actividades internas de un grupo multinacional sin ajustarse a los principios internacionalmente reconocidos y no carecen de transparencia. En cambio, como ya se ha expuesto en otros considerandos, falsean la competencia y afectan a los intercambios.

(66) Por lo que se refiere al comentario de terceros según el cual la incidencia en los intercambios comerciales debería ser examinada por la Comisión comparando todos los sistemas fiscales, esta Institución recuerda que el objeto del procedimiento incoado en virtud de los artículos 87 y 88 del Tratado son las distorsiones de la competencia que se puedan derivar de una norma que favorece sólo a determinadas empresas del Estado miembro (en el caso que nos ocupa determinadas empresas de reciente creación) y no las que se deriven de las divergencias entre los sistemas fiscales de los Estados miembros, que entrarían, en todo caso, en el ámbito de aplicación de los artículos 93 a 97 del Tratado.

(67) En cuanto al carácter específico que deben revestir las ayudas estatales, la Comisión opina que esta exención del impuesto de sociedades es específica, o bien selectiva, en el sentido de que favorece a determinadas empresas. Efectivamente, las condiciones para la concesión de la ayuda excluyen concretamente de la misma a toda empresa creada antes de la fecha de entrada en vigor, a mediados de 1996, de la citada Norma Foral, que haya generado menos de diez puestos de trabajo, cuyas inversiones sean inferiores a 80 millones ESP (480.810 EUR) y cuyo capital no supere 20 millones ESP (120.202 EUR). A este respecto, la Comisión recuerda que, según el cuarto informe sobre las empresas en Europa, en 1992 el número de empresas en la Comunidad Europea con menos de diez trabajadores o sin ninguno ascendía a 14,629 millones, es decir, al 92,72 % del total. En el caso de España ese porcentaje era todavía más elevado en 1991, en torno al 95,11 %. Además, según el quinto informe sobre las empresas en Europa, en 1995 el número de empresas en la Comunidad Europea con menos de diez trabajadores o sin ninguno ascendía a 16,767 millones, es decir, al 92,89 % del total. En el caso de España ese porcentaje era todavía más elevado, en torno al 95 %. Es probable que dichos porcentajes sean todavía más elevados en el caso de las empresas de nueva creación puesto que normalmente toda empresa echa a andar con poco personal y éste va aumentando a medida que la empresa se va consolidando y alcanzando su velocidad de crucero. Ése es el caso de España, donde en 1995 ese porcentaje era todavía más elevado, en torno al 98 %. En principio, todo indica pues que una de las condiciones para poderse beneficiar de las ayudas excluye por sí sola a la mayoría de las empresas.

(68) Por otra parte, la Comisión indica que la especificidad material identificada en la exención fiscal en cuestión no excluye la existencia de otras características que confieran especificidad a las medidas fiscales en cuestión como, por ejemplo, su especificidad regional. Ahora bien, una vez demostrado que la exención fiscal favorece a determinadas empresas de resultas de dicha especificidad material, la Comisión considera que no es imprescindible realizar un análisis exhaustivo de todas las demás especificidades de las medidas en cuestión. Por ello, en este caso concreto, no procede a analizar su posible especificidad regional.

(69) Por lo demás, el carácter objetivo de los umbrales indicados no impide, tal como pretenden algunos comentarios de terceros, que éstos sean selectivos al excluir a las empresas que no reúnen las condiciones estipuladas. A este respecto, conviene recordar que según la jurisprudencia, "el hecho de que la ayuda no se refiera a uno o varios beneficiarios particulares previamente definidos, sino que esté sujeta a una serie de criterios objetivos con arreglo a los cuales podrá concederse, (...) no puede bastar para desechar el carácter selectivo de la medida y, por tanto, su calificación de ayuda de Estado a efectos del apartado 1 del artículo 92, del Tratado. (...) No excluye, por el contrario, que esta intervención pública deba considerarse un régimen de ayuda constitutivo de una medida selectiva y, por tanto, específica, si, como consecuencia de sus criterios de aplicación, proporciona una ventaja a determinadas empresas o producciones, con exclusión de otras".

(70) Por lo que se refiere a la posible justificación de la exención del impuesto de sociedades por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, la Comisión hace hincapié en que la cuestión consiste en saber si las medidas fiscales responden a los objetivos inherentes al propio sistema fiscal o si, por el contrario, contemplan otros objetivos, incluso legítimos, pero externos a dicho sistema fiscal. Además, es al Estado miembro interesado a quien corresponde determinar la lógica interna del sistema fiscal a la que obedecen las medidas fiscales. En este caso, las Juntas Generales de Vizcaya indican fundamentalmente que la exención fiscal en cuestión, al fomentar la creación de nuevas empresas, supondrá un aumento del número de contribuyentes y, por tanto, de los ingresos fiscales. Sin embargo, para apoyar esta tesis, se han conformado con una serie de afirmaciones abstractas y de orden general sin aportar un estudio pormenorizado del balance a que daría lugar, en este caso concreto, la pérdida de ingresos derivada de la exención durante diez años y el posible aumento posterior de los ingresos. A falta de dicho análisis detallado, es arriesgado anticipar que el balance será siempre positivo. Además, las Juntas Generales de Vizcaya no explican por qué si el objetivo era incrementar el número de contribuyentes, las ayudas sólo se conceden a un número mínimo de empresas nuevas, inferior quizá a un 5 %. Por lo demás, el carácter transitorio de las medidas fiscales en cuestión pone de manifiesto que sus objetivos son más coyunturales y externos al sistema fiscal que objetivos internos que por su naturaleza deban tener cierta permanencia. Dadas las circunstancias, la Comisión debe desestimar este comentario de las Juntas Generales de Vizcaya ya que éstas no han logrado demostrar que la exención fiscal en cuestión tiene un objetivo, interno al sistema fiscal, de aumentar los ingresos fiscales. En cambio, la Comisión observa que, según la Norma Foral que establece las vacaciones fiscales en cuestión, el objetivo declarado es el de reactivar la economía de Vizcaya, que atravesaba entonces por una grave crisis económica. El objetivo no se deriva pues de las exigencias fiscales primarias sino de la política económica externa al sistema fiscal en cuestión. Ese carácter externo al sistema fiscal se ve reforzado por el carácter transitorio de las medidas fiscales consideradas. Por lo que se refiere al posible carácter legítimo de los objetivos perseguidos, la Comisión no lo cuestiona, aunque señala que no basta para que una medida de Estado escape al control de las ayudas estatales ya que, como indica la jurisprudencia: "De seguirse esta tesis, bastaría con que las autoridades públicas invocasen la legitimidad de los objetivos perseguidos mediante la adopción de una medida de ayuda para que ésta pudiera considerarse una medida general, que eludiría la aplicación del apartado 1 del artículo 92, del Tratado. Pues bien, esta disposición no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos".

(71) En cuanto a la existencia en otros Estados miembros de medidas fiscales consistentes en una exención del impuesto de sociedades y al hecho de que la Comisión no las haya considerado ayudas estatales por ir dirigidas a empresas de nueva creación, extremo que según algunos comentarios de terceros daría lugar al principio de confianza legítima respecto de las ayudas fiscales en favor de las empresas de nueva creación, la Comisión tiene a bien señalar que los resultados preliminares de la investigación iniciada sobre esta cuestión ponen en duda esos comentarios. En efecto, las vacaciones fiscales de estos Estados miembros se consideraron regímenes de ayudas estatales, notificados con arreglo al apartado 3 del artículo 88 del Tratado y compatibles con el mercado común. Es más, incluso en el supuesto de que la Comisión no hubiera reaccionado, no sería legítimo invocar una política errónea en relación con el caso que nos ocupa. A este respecto, conviene recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia "el posible incumplimiento por parte de un Estado miembro de una obligación que le incumbe en virtud del Tratado, en relación con la prohibición del artículo 92, no puede justificarse por el hecho de que otros Estados miembros incumplan igualmente dicha obligación. El efecto de varias distorsiones de la competencia sobre los intercambios entre los Estados miembros no puede neutralizarse recíprocamente, sino que, al contrario, es de naturaleza acumulativa, lo cual aumenta sus consecuencias perjudiciales para el mercado común".

(72) Por lo que se refiere a los comentarios de terceros sobre la existencia en España de otras medidas fiscales que la Comisión no ha considerado ayudas estatales por estar destinadas a las nuevas empresas, conviene subrayar que las características de las medidas mencionadas son muy diferentes de las de las vacaciones fiscales en cuestión. En efecto, no puede compararse el que para acogerse a las ayudas sea necesario crear tres puestos de trabajo con tener que crear diez, ni el que la ayuda consista en una reducción de la base imponible del 95 % durante tres años con una exención de diez años. Por lo demás, la Comisión considera que las decisiones adoptadas en relación con dichas vacaciones fiscales no pueden prejuzgar las decisiones que, llegado el caso, tenga que adoptar en relación con las otras medidas fiscales citadas.

(73) En cuanto al argumento de la existencia de una presión fiscal global superior en el País Vasco mencionado en algunos comentarios de terceros, la Comisión reitera que no es pertinente en este caso concreto ya que el procedimiento se incoó contra una medida específica y no contra el conjunto del sistema fiscal de cada uno de los tres Territorios Históricos vascos.

(74) En conclusión, la Comisión considera que la exención del impuesto de sociedades tiene carácter de ayuda estatal según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado dado que confiere una ventaja comparativa, es concedida por el Estado mediante fondos estatales, afecta a los intercambios comerciales intracomunitarios y falsea la competencia al favorecer a determinadas empresas.

6.2. El carácter de ayuda nueva de la reducción de la base imponible

(75) La Comisión considera que dichas ayudas tampoco son ayudas existentes ya que no cumplen las condiciones establecidas en la letra b) del artículo 1 del citado Reglamento (CE) n° 659/1999. En efecto, no cumplen los criterios i) a iv) porque no se establecieron con anterioridad a la adhesión de España, el 1 de enero de 1986; nunca fueron autorizadas por la Comisión o por el Consejo; no puede considerarse que han sido autorizadas al no haber sido notificadas nunca; se concedieron hace menos de diez años.

(76) En cuanto a las condiciones del inciso v) de la letra b) de dicho artículo 1, la Comisión considera que la exención fiscal en cuestión no puede cumplirlas. En efecto,

la Comisión recuerda que ni en su correspondencia, ni en ningún otro documento ha indicado nunca directa o indirectamente que considerase que las vacaciones fiscales en cuestión no fueran ayudas. En cambio, en su Decisión 98/C 103/03 de 18 de noviembre de 1997, consideró que las nuevas vacaciones fiscales que Álava estableció en 1996 y de las que disfrutaba, además de otras ayudas, la empresa DEMESA, podían contener elementos de ayudas posiblemente incompatibles. Más tarde, en su citada Decisión 1999/718/CE de conclusión del procedimiento, la Comisión consideró que las vacaciones fiscales de 1996 eran ayudas estatales incompatibles con el mercado común. La Comisión ha seguido ese mismo enfoque de considerar las vacaciones fiscales como ayudas estatales con respecto a otras medidas fiscales establecidas por otros Estados miembros como Francia (Decisión de 21 de enero de 1987 sobre el régimen N 155/86 y de 29 de noviembre de 1995 sobre el régimen N 493/95), Italia (Decisión de 2 de marzo de 1988) y Luxemburgo (Decisión de 9 de diciembre de 1992 sobre el régimen N 607/92 y de 20 de septiembre de 1996 sobre el régimen N 72/96). Teniendo en cuenta que todas estas decisiones, excepto la Decisión 1999/718/CEE, fueron adoptadas no sólo antes del 10 de diciembre de 1998, fecha de publicación de la citada Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, sino incluso antes del 1 de diciembre de 1997, fecha de la Resolución relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas, la Comisión quiere resaltar que la decisión de considerar las vacaciones fiscales instauradas en 1993 como ayudas estatales no se debe, como pretende la Diputación Foral de Vizcaya en sus comentarios, a un cambio de criterio de la Comisión a la hora de examinar los regímenes fiscales vigentes a raíz de dicha Comunicación o del mencionado Código de conducta fiscal.

(77) Por lo demás, por lo que se refiere al argumento esgrimido por las autoridades españolas de que si la Comisión consideraba que dichas vacaciones fiscales eran ayudas estatales tenía que haber incoado inmediatamente el procedimiento, sobre la base del apartado 12 de la sentencia en el asunto C-84/82 citada en la nota 9, la Comisión recuerda que esa jurisprudencia no hace al caso, porque sólo es aplicable a las ayudas notificadas. A este respecto, la Comisión recuerda que, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 13 del Reglamento (CE) n° 659/1999, en el caso de las ayudas ilegales, no está sujeta a los plazos aplicables a las ayudas notificadas. Además, recuerda que mediante carta de 19 de enero de 1996 dirigida a la RP española, la Comisión recabó información detallada sobre los posibles beneficiarios de las medidas en cuestión. Por fax de 16 de febrero de 1996, confirmado mediante carta de 19 de febrero de 1996, la RP española solicitó una prórroga de 15 días del plazo para responder. Mediante carta de 21 de marzo de 1996, la RP española solicitó una nueva prórroga de 30 días. Pese a haber solicitado dichas prórrogas, que inducían a pensar en la posibilidad de una respuesta, las autoridades españolas no contestaron a esa solicitud de la Comisión. Por otra parte, la Comisión recuerda que incoó un procedimiento contra otras medidas similares de ayudas fiscales en forma de reducción de la base imponible de determinadas empresas nuevas de Vizcaya (C 52/99) el 29 de septiembre de 1999. En su Decisión final de 12 de julio de 2001, consideró que dichas ayudas eran incompatibles.

(78) En resumen, puesto que no cumplen las condiciones de la letra b) del artículo 1 del Reglamento (CE) n° 659/1999, las medidas fiscales en cuestión no pueden considerarse ayudas existentes. La Comisión considera en cambio que pueden considerarse nuevas ayudas, a efectos de la letra c) del artículo 1 del mismo Reglamento.

6.3. El carácter ilegal de la reducción de la base imponible

(79) Teniendo en cuenta que el régimen en cuestión no prevé el compromiso de las autoridades españolas de conceder las ayudas respetando las condiciones relativas a las ayudas de minimis, la Comisión considera que estas ayudas no pueden considerarse ayudas sujetas a la norma de minimis. A este respecto, conviene subrayar que las autoridades españolas nunca han alegado, en el marco del procedimiento, que las ayudas en cuestión tuvieran total o parcialmente carácter de ayudas de minimis. Además, las ayudas en cuestión tampoco pueden ajustarse a las normas de minimis porque no hay garantías de que no se supere el umbral de minimis.

(80) En relación con las ayudas estatales que no se rigen por la norma de minimis, la Comisión indica que están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Sin embargo, las autoridades españolas no han respetado esta obligación. Por esta razón la Comisión estima que dichas ayudas deben considerarse ilegales.

(81) En cuanto al argumento de algunos comentarios de terceros según el cual las medidas fiscales no pueden ser calificadas de ilegales por la confianza legítima originada por la aprobación del sistema fiscal vasco por la Comisión, ésta no puede por menos de rechazarlo, ya que, en primer lugar, según la letra f) del artículo 1 del Reglamento (CE) n° 659/1999, una ayuda es ilegal cuando, como en el caso presente, no ha sido notificada con arreglo al apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Pues bien, al no haber sido notificada, la Comisión no ha podido tomar nunca una Decisión sobre su compatibilidad con el mercado común. En cuanto a la supuesta aprobación por la Comisión del "sistema fiscal vasco" que, según los comentarios de los terceros interesados se deriva de la citada Decisión 93/337/CEE, la Comisión recuerda, por una parte, que esa Decisión no se refería a "sistema fiscal vasco" alguno, sino a una serie de medidas fiscales concretas instituidas respectivamente por Álava, Guipúzcoa y Vizcaya en 1988 y que, por otra parte, dicha Decisión las consideró ayudas estatales. En el apartado 4 de su artículo 1, la Decisión dispuso además que la concesión de las ayudas debía someterse a una serie de condiciones, como el respeto de los límites máximos de las ayudas regionales, las normas aplicables a las PYME, los sectores sensibles y a las disposiciones sobre acumulación de ayudas. Por consiguiente, no se trataba de una aprobación del sistema fiscal vasco, sino de calificar de ayudas estatales determinadas medidas fiscales e imponer condiciones para la concesión de estas ayudas. En consecuencia, dicha Decisión no prejuzgaba en absoluto una posible decisión positiva de la Comisión con respecto a cualquier otra nueva medida fiscal que se estableciera en el País Vasco. En resumen, y contrariamente a lo que pretenden los citados comentarios, nunca ha existido Decisión de la Comisión alguna que aprobara en abstracto el "sistema fiscal vasco" y, por ende, cualquier medida fiscal nueva como la exención fiscal en cuestión, o que por lo menos la despojara de su carácter ilegal.

6.4. Valoración de la compatibilidad con el mercado común

(82) A título preliminar, la Comisión desea reiterar el carácter de régimen de ayudas de la exención del impuesto de sociedades. Habida cuenta del carácter general y abstracto de los regímenes de ayudas, la Comisión no tiene la obligación de analizar individualmente la situación de cada una de las empresas potencialmente beneficiarias. En cualquier caso, la Comisión desconoce las circunstancias de las empresas que ya han sido beneficiarias o que está previsto que lo sean y, por lo tanto, en principio no puede examinar las repercusiones en la competencia de empresas concretas. Basta con establecer que unas empresas potencialmente beneficiarias podrían optar a ayudas que no se ajustan a las directivas, directrices y marcos comunitarios aplicables en esta

materia. Además, la Comisión reitera que, en su decisión de incoar el procedimiento, recabó de las autoridades españolas toda la información pertinente para poder evaluar las ayudas fiscales contempladas. Evidentemente, esta solicitud tenía por objeto que la Comisión pudiera hacerse una idea general de los verdaderos efectos del régimen y no pretendía recabar datos suficientes como para realizar análisis individuales. Sin embargo las autoridades españolas no facilitaron ninguna información sobre los casos de aplicación de las vacaciones fiscales en cuestión. Por ello resulta contradictorio reprochar a la Comisión, como lo han hecho algunos comentarios de terceros, la falta de precisión de su valoración negándose a la vez a proporcionar siquiera la información solicitada.

(83) Dado que el régimen en cuestión únicamente abarca la NUTS III de Vizcaya, hay que examinar si las ayudas de este Territorio Histórico pueden beneficiarse de las excepciones de carácter regional que se establecen en las letras a) o c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. A este respecto, la Comisión recuerda que Vizcaya no ha podido acogerse nunca a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado porque el PIB per cápita de la NUTS II del País Vasco del que forma parte siempre fue superior al 75 % de la media comunitaria. En efecto, según las normas regionales, las condiciones para poder acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado solamente se cumplen si la región, al nivel de la NUTS II, tiene un PIB por habitante que no supera el 75 % de la media comunitaria. En cambio, la Comisión recuerda que, según el mapa de ayudas regionales, Vizcaya era una región en la que las ayudas estatales podían considerarse parcialmente compatibles hasta el 26 de septiembre de 1995 y, después de esa fecha, totalmente compatibles con el mercado común, al amparo de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado.

(84) Las ayudas estatales en forma de exención del impuesto de sociedades fomentan la creación de nuevas empresas en Vizcaya cuya inversión inicial y número de empleados superen determinados umbrales. Sin embargo, a pesar de esa inversión mínima y de la creación de un mínimo de puestos de trabajo, las ayudas fiscales en cuestión no tienen carácter de ayuda a la inversión o a la creación de empleo. Efectivamente, la base de dichas ayudas no es el importe de la inversión ni el número de puestos de trabajo, ni su correspondiente coste salarial, sino la base imponible. Además, el importe de dichas ayudas no está en función de un porcentaje máximo de la inversión o del número de puestos de trabajo o de su correspondiente coste salarial, sino de la base imponible. A este respecto, la Comisión recuerda que, según el anexo I de las Directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional, "las ayudas fiscales pueden considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible. Además, cualquier ayuda fiscal puede entrar en esta categoría si su importe máximo se expresa en porcentaje de la inversión". De ello se deduce que las ayudas que, como en el caso que nos ocupa, no se ajustan a esos criterios no pueden considerarse ayudas a la inversión.

(85) Antes bien, esas ayudas, al reducir parcialmente el impuesto sobre los beneficios a las empresas beneficiarias, tienen carácter de ayudas de funcionamiento. Efectivamente, el impuesto de sociedades es una carga tributaria que debe ser necesaria y periódicamente abonada por las empresas en el marco de su gestión corriente. Procede pues examinar las ayudas fiscales consideradas a la luz de las eventuales excepciones aplicables a las ayudas de funcionamiento en cuestión.

(86) La Comisión tiene a bien señalar al respecto que, de conformidad con las Directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional, en principio están

prohibidas las ayudas de finalidad regional que tengan carácter de ayudas de funcionamiento. Con carácter excepcional, sin embargo, pueden concederse bien en regiones acogidas a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, en condiciones específicas establecidas en los puntos 4.15 a 4.17 de dichas Directrices regionales, o bien en las regiones ultraperiféricas o de baja densidad de población cuando tengan por objeto compensar el coste excesivo del transporte. Ahora bien, la NUTS III de Vizcaya no puede acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado y, por otra parte, la concesión de las ayudas de funcionamiento mencionadas no está supeditada a dichas condiciones. Además la NUTS III de Vizcaya no tiene carácter de región ultraperiférica ni de región de baja densidad de población. Por ello están prohibidos los elementos de ayuda de funcionamiento contenidos en la exención del impuesto de sociedades, especialmente porque no se conceden en una región acogida a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, ni en una región ultraperiférica, ni en una región con baja densidad de población. En el caso que nos ocupa, estas ayudas son por lo tanto incompatibles.

(87) Por consiguiente, la Comisión considera que el régimen de ayudas fiscales en cuestión no puede considerarse compatible con el mercado común en virtud de las excepciones contempladas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, toda vez que no se ajusta a las citadas normas sobre ayudas estatales de finalidad regional.

(88) Además de la aplicación de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativa al desarrollo de determinadas actividades en los casos anteriores, conviene examinar la posible aplicación de esta excepción en relación con otros fines. Cabe observar al respecto que esta exención del impuesto de sociedades no tiene por objeto el desarrollo de una actividad económica a efectos de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, a saber, la creación de medidas en favor de las pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, la creación de empleo o la formación con arreglo a la normativa comunitaria correspondiente. En este caso, dichas ayudas fiscales no pueden acogerse a la excepción referente al desarrollo de determinadas actividades contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado al amparo de los objetivos mencionados.

(89) Además, la exención del impuesto de sociedades en cuestión, que no está sujeta a ninguna restricción sectorial, puede concederse sin ninguna limitación a empresas de los sectores sensibles sujetos a normas comunitarias específicas como las aplicables a las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas del anexo I del Tratado, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria del automóvil. Por consiguiente, la Comisión considera que las ayudas fiscales consistentes en la exención del impuesto de sociedades pueden no respetar dichas normas sectoriales. En este caso, la exención del impuesto de sociedades no cumple la condición de no potenciar nuevas capacidades de producción con el fin de no agravar el problema de exceso de capacidad que afecta tradicionalmente a estos sectores. Por consiguiente, en caso de que el beneficiario pertenezca a los sectores mencionados, la Comisión considera que, al no estar sometidas a las mencionadas normas sectoriales, estas ayudas son incompatibles en virtud de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativa al fomento de determinadas actividades.

(90) Las ayudas examinadas, que no pueden acogerse a las excepciones previstas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, tampoco pueden acogerse a

otras excepciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 87, ya que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social, previstas en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, ni están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, de conformidad con lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del citado artículo. Tampoco tienen por objeto promover la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. Por lo demás, no pueden acogerse a la excepción prevista en la letra d) del apartado 3 del artículo 87, por cuanto no están destinadas a promover la cultura ni la conservación del patrimonio. Por consiguiente, dichas ayudas son incompatibles con el mercado común.

(91) Habida cuenta de que la exención del impuesto de sociedades se extiende a varios ejercicios, podría quedar pendiente de pago una parte de dichas ayudas pero, como dichas ayudas son ilegales e incompatibles, las autoridades españolas deben cancelar el pago del posible saldo de la exención del impuesto de sociedades al que podría seguir teniendo derecho alguno de los beneficiarios.

6.5. Recuperación de las ayudas ya abonadas

(92) Según algunos de los comentarios de Confebask mencionados anteriormente, las ayudas en cuestión no deberían reembolsarse debido a la confianza legítima originada, por una parte, por el hecho de que durante un largo período de varios años la Comisión no ha calificado de ayudas estatales las medidas en cuestión y, por otra parte, por la existencia de otras vacaciones fiscales en el resto del territorio del Estado miembro que no han sido cuestionadas por la Comisión.

(93) A título preliminar, conviene observar que Confebask no afirma que las empresas vascas que representa no se hayan percatado de que la exención del impuesto de sociedades concedido bajo determinadas condiciones a las empresas recién creadas no implicara una ventaja. Cabe considerar, por lo tanto, que estas empresas podían ser conscientes de la ventaja que implicaba dicha exención.

(94) Además, conviene recordar que la exención fiscal en cuestión no se aplicó respetando el procedimiento previsto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Ahora bien, según una jurisprudencia constante, las empresas beneficiarias sólo pueden, en principio, depositar una confianza legítima en la validez de la ayuda que han recibido cuando ésta se conceda con observancia del procedimiento que prevé dicho artículo. En efecto, un operador económico diligente debe normalmente poder cerciorarse de que se ha respetado este procedimiento. En el presente caso, Confebask, al adjuntar a sus comentarios copias de la correspondencia mantenida entre la Comisión y las autoridades españolas, no puede pretender que desconocía el carácter ilegal de las medidas en cuestión.

(95) La jurisprudencia no descarta ciertamente la posibilidad de que los beneficiarios de una ayuda ilegal invoquen circunstancias excepcionales, que hayan podido legítimamente sustentar su confianza legítima en la validez de esta ayuda, para oponerse al reembolso, sin embargo, en este caso no puede tenerse en cuenta ninguna de las circunstancias aducidas en los comentarios de los terceros interesados. En efecto, por lo que se refiere a la posible confianza legítima originada porque la Comisión, durante un período muy largo, no haya calificado de ayudas estatales las medidas en cuestión, la Comisión recuerda, a título preliminar que, según el apartado 2 del artículo 13 del Reglamento (CE) n° 659/1999, en el caso de las ayudas ilegales, no está sujeta a los plazos aplicables a las ayudas notificadas. De manera que no está obligada a adoptar

decisiones sobre ayudas ilegales, como en el caso presente, en un plazo de dos meses (de acuerdo con el apartado 5 del artículo 4), ni en un plazo de 18 meses (con arreglo al apartado 6 del artículo 7). También conviene recordar que, en la carta, de 25 de mayo de 1994, de la Comisión a la RP española, adjunta a los comentarios de Confebask, la Comisión llamaba la atención del Gobierno español sobre la carta enviada el 3 de noviembre de 1983 a todos los Estados miembros, en relación con las obligaciones dimanantes del apartado 3 del artículo 93 del Tratado y de la Comunicación publicada en el Diario Oficial C 318 de 24 de noviembre de 1983, y en la que se reiteraba que toda ayuda concedida ilegalmente podía ser objeto de una solicitud de reembolso. Por consiguiente, en la primera carta que envió a la RP española después de la denuncia presentada en 1994, la Comisión advirtió a las autoridades españolas no sólo del posible carácter de ayuda, sino también del posible carácter de ayuda ilegal de la exención fiscal en cuestión, así como de la posibilidad, llegado el caso, de que se exigiera su reembolso. Además, en la correspondencia que mantuvo con las autoridades españolas desde 1994, la Comisión nunca calificó la exención fiscal en cuestión de compatible con el mercado común, ni directa ni indirectamente.

(96) En cuanto a la confianza legítima derivada de la existencia de otras vacaciones fiscales en el resto del territorio del Estado miembro, conviene reiterar, como ya se ha expuesto en otro considerando, las características muy distintas de las medidas en cuestión. En estas condiciones es difícil justificar una similitud de tratamiento de medidas muy diferentes. Por otra parte, conviene recordar que en el caso de las otras vacaciones fiscales, bien por falta de notificación, bien por no haber sido denunciadas, la Comisión no ha podido pronunciarse sobre su compatibilidad. Tampoco se ha pronunciado nunca directa ni indirectamente sobre estas medidas.

(97) En cuanto al precedente de la sentencia RSV, citada por terceros en apoyo de la existencia de una confianza legítima originada por el largo plazo transcurrido entre la primera carta de 25 de mayo de 1994 de la Comisión y la decisión de incoar el procedimiento en relación con la exención fiscal en cuestión, es importante recordar las circunstancias particulares de ese asunto. En el caso RSV, la ayuda fue notificada formalmente a la Comisión, aunque con retraso. Por lo demás, estaba relacionada con una serie de costes adicionales vinculados a una operación que ya había sido objeto de ayudas autorizadas por la Comisión. Se refería a un sector que venía recibiendo ayudas autorizadas por la Comisión desde hacía años. Por ello, no era preciso una investigación exhaustiva para determinar si la ayuda era compatible. En cambio, en el caso que nos ocupa, la ayuda no ha sido notificada, ni está vinculada a ayudas autorizadas por la Comisión, ni se refiere a un sector que haya recibido ayudas anteriormente. Por consiguiente, la Comisión considera que la aplicación de la jurisprudencia de la sentencia RSV en este caso no procede.

(98) Por otra parte, conviene señalar que la duración del plazo transcurrido se debe en gran parte a la falta de colaboración de las autoridades españolas. En efecto, mediante carta de 19 de enero de 1996 dirigida a la RP, la Comisión recabó información detallada sobre los posibles beneficiarios de las medidas en cuestión. Por fax de 16 de febrero de 1996, confirmado mediante carta de 19 de febrero de 1996, la RP española solicitó una prórroga de 15 días del plazo para responder. Mediante carta de 21 de marzo de 1996, la RP española solicitó una nueva prórroga de 30 días. Pese a haber solicitado dichas prórrogas, lo que induciría a pensar en la posibilidad de una respuesta, las autoridades españolas no contestaron a esa solicitud de la Comisión. Por otra parte, la Comisión señala que durante ese período las autoridades españolas fueron informadas de los procedimientos incoados por la misma a raíz de las denuncias presentadas en 1996

respecto a las ayudas en favor de DEMESA y, en 1997, a las ayudas en favor de Ramondín, en relación con las vacaciones fiscales establecidas en Álava en 1996 y de las que disfrutaban, además de otras ayudas, estas empresas. Como ambos expedientes concluyeron con la calificación de ayudas estatales ilegales e incompatibles de las vacaciones fiscales de 1996, la información que recibieron las autoridades españolas a este respecto, lejos de suscitar confianza legítima alguna sobre la compatibilidad de la exención fiscal, dejaba vislumbrar su posible incompatibilidad.

(99) En estas circunstancias, la Comisión considera que no dio ninguna esperanza fundada de una posible compatibilidad de la exención fiscal en cuestión. De modo que los beneficiarios no pueden alegar confianza legítima ni seguridad jurídica algunas en relación con la exención en cuestión. A este respecto, cabe recordar que "según jurisprudencia reiterada, el derecho a reclamar la protección de la confianza legítima se extiende a todo particular que se encuentre en una situación de la que se desprenda que la administración comunitaria le ha hecho concebir esperanzas fundadas (...). Por el contrario, nadie puede invocar una violación del principio de protección de la confianza legítima si la administración no le ha dado unas garantías concretas".

(100) En resumen, habida cuenta de los argumentos aquí expuestos, la Comisión considera que los beneficiarios no pueden invocar los principios generales del Derecho comunitario, tales como la confianza legítima o la seguridad jurídica con respecto a las ayudas incompatibles ya abonadas. Nada se opone pues a la aplicación del apartado 1 del artículo 14 del citado Reglamento (CE) n° 659/1999, en virtud del cual "Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda". Por ello, en el caso que nos ocupa, las autoridades españolas deberán adoptar todas las medidas necesarias para recuperar las ayudas ya pagadas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente dichas ayudas. La recuperación de las ayudas deberá efectuarse de conformidad con los procedimientos previstos y las disposiciones establecidas por la legislación española, e incluir la totalidad de los intereses devengados calculados desde la fecha de concesión de la ayuda hasta la fecha efectiva de reembolso de la misma, sobre la base del tipo de referencia utilizado en dicha fecha para calcular el equivalente neto de subvención de las ayudas regionales en España.

(101) La presente Decisión se refiere al régimen y debe ser objeto de una ejecución inmediata, incluida la recuperación de cualquier ayuda individual concedida en el marco del mencionado régimen. La Comisión recuerda igualmente que, como siempre, la presente Decisión no prejuzga la posibilidad de que ayudas individuales puedan ser consideradas, total o parcialmente, compatibles con el mercado común en función de sus propias características, ya sea en el marco de una Decisión posterior de la Comisión o en aplicación de los reglamentos de exención.

7. CONCLUSIONES

(102) Habida cuenta de cuanto precede, la Comisión concluye lo siguiente:

a) España ha ejecutado ilegalmente en Vizcaya una exención del impuesto de sociedades de determinadas empresas de reciente creación, en infracción de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado;

b) la exención del impuesto de sociedades en cuestión es incompatible con el mercado común;

c) las autoridades españolas deben cancelar el pago del saldo de la ayuda al que pudiera seguir teniendo derecho alguno de los beneficiarios. Por lo que se refiere a las ayudas incompatibles ya pagadas, las autoridades españolas deberán adoptar todas las medidas necesarias para recuperarlas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente dichas ayudas.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN

Artículo 1

La ayuda estatal en forma de reducción de la base imponible, ilegalmente ejecutada por España en el Territorio Histórico de Vizcaya, en infracción del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, por medio del artículo 14 de la Norma Foral nº 18/1993 de 5 de julio, es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

España suprimirá el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 siempre que el mismo siga vigente.

Artículo 3

1. España adoptará todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas contempladas en el artículo 1, que han sido puestas a su disposición ilegalmente. En cuanto a las ayudas pendientes de pago, España deberá cancelar todos los pagos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión. La ayuda recuperable devengará intereses desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva. Los intereses se calcularán sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención de las ayudas regionales.

Artículo 4

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Hecho en Bruselas, el 20 de diciembre de 2001.

Ref. DCE-13

Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2001

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y, en particular, el primer párrafo del apartado 2 de su artículo 88,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y, en particular, la letra a) del apartado 1 de su artículo 62,

Después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, de conformidad con los citados artículos, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

I. PROCEDIMIENTO

(1) Como consecuencia de dos denuncias presentadas, la primera por determinadas organizaciones de la fronteriza Comunidad Autónoma de La Rioja contra las medidas fiscales de carácter urgente y transitorio adoptadas en 1993 por las tres Diputaciones Forales vascas, y la segunda por una empresa competidora contra la exención fiscal de diez años del impuesto de sociedades de la que disfrutaba la empresa Depósitos Tubos Reunidos Lentz TR Lentz, SA (en lo sucesivo, "Detursa") implantada en Lantarón (Álava), la Comisión tuvo la confirmación de la existencia de ayudas fiscales en Álava en forma de exención del impuesto de sociedades para las empresas de reciente creación.

(2) Por carta de 28 de noviembre de 2000, SG(2000) D/108806, la Comisión informó a España de su decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado con respecto a esta ayuda.

(3) Por carta de su Representación Permanente (en lo sucesivo "RP") de 14 de diciembre de 2000, registrada el 19 de diciembre de 2000, las autoridades españolas solicitaron una prórroga del plazo concedido para presentar sus observaciones. Por carta de su RP de 5 de febrero de 2001, registrada el 8 de febrero de 2001, las autoridades españolas presentaron sus observaciones (formuladas por la Diputación Foral de Álava) en el marco del procedimiento mencionado.

(4) La decisión de la Comisión de incoar el procedimiento se publicó en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre la ayuda en cuestión en el plazo de un mes a partir de la fecha de publicación de dicha Decisión.

(5) La Comisión recibió observaciones al respecto por parte del Gobierno de La Rioja, el 1 de marzo de 2001; de la Confederación Empresarial Vasca - Euskal Entrepresarien Konfederakuntza (en lo sucesivo, "Confebask") el 2 de marzo de 2001; de la Unión General de Trabajadores de La Rioja, el 2 de marzo de 2001, y de la empresa Schütz Ibérica, SL Mediante carta D/52703 de 2 de julio de 2001, la Comisión transmitió dichas observaciones a España dándole la posibilidad de comentarlas. Por carta de su RP de 26 de julio de 2001, las autoridades españolas solicitaron una prórroga del plazo concedido para presentar sus observaciones. Por carta de su RP de 17 de septiembre de 2001, las autoridades españolas presentaron sus comentarios (formulados por la Diputación Foral de Álava) a las observaciones de los terceros interesados en el marco del procedimiento mencionado.

2. DESCRIPCIÓN DETALLADA DE LA AYUDA

(6) La Comisión observa que este régimen de ayudas fiscales fue instituido por el artículo 14 de la Norma Foral 18/1993 de 5 de julio, de medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica. El texto de dicho artículo es el siguiente:

"1. Estarán exentas de Impuesto sobre Sociedades durante un período de 10 ejercicios fiscales computados desde el ejercicio en que se constituyan, éste inclusive, las sociedades que se creen entre la entrada en vigor de esta Norma Foral y el 31 de diciembre de 1994, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado siguiente.

2. Serán requisitos para poder gozar de la exención prevista en este artículo:

a) Que se constituyan con un capital mínimo de 20 millones de pesetas, totalmente desembolsado.

[...]

f) Que realicen inversiones entre la fecha de la constitución de la sociedad y el 31 de diciembre de 1995 por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

g) Que impliquen la creación de un mínimo de 10 puestos de trabajo dentro de los 6 meses siguientes a su constitución y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de la exención.

[...]

i) Que dispongan de un Plan de Actuación Empresarial que abarque un período mínimo de 5 años. [...].

[...]

6. Lo dispuesto en este artículo es incompatible con cualquier otro beneficio tributario.

7. El régimen de exención transitorio será solicitado al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral [...], el cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso,

su autorización provisional, que deberá ser adoptada por Acuerdo del Consejo de Diputados."

(7) La Comisión observa que, de acuerdo con el preámbulo de dicha Norma Foral, el objetivo de la ayuda en cuestión consistiría en impulsar la actividad económica mediante incentivos a la iniciativa y la inversión de las empresas.

(8) La Comisión observa asimismo que el objeto de las ayudas fiscales en cuestión es la base imponible positiva del impuesto de sociedades, derivada del ejercicio de actividades económicas, previa a la compensación correspondiente a las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. En este caso los beneficiarios son las sociedades que, por un lado, hayan iniciado sus actividades comerciales con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de las citadas normas forales y, por otro, hayan invertido en activos fijos materiales por un importe mínimo de 80 millones de pesetas españolas (480.810 euros) y hayan generado un mínimo de diez puestos de trabajo. Además, la Comisión observa que las empresas beneficiarias deben tener una estrategia empresarial por un período mínimo de cinco años y haber iniciado sus actividades con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas españolas (120.202 euros).

(9) La Comisión resalta que la ayuda consiste en una exención del impuesto de sociedades durante un período de diez ejercicios fiscales computados desde el ejercicio en que se constituyan, éste inclusive.

(10) La Comisión observa que la ayuda fiscal no va destinada a empresas dedicadas a determinadas actividades concretas o que operen en determinados sectores, puesto que puede acogerse a dicha ayuda cualquier empresa de cualquier sector. Tampoco va destinada a una determinada categoría de empresas como, por ejemplo, las PYME porque, si satisface las condiciones anteriormente mencionadas, cualquier empresa puede beneficiarse de ella.

(11) En cuanto a la acumulación con otras ayudas, la Comisión observa que es cierto que las ayudas fiscales en cuestión no pueden acumularse con otras ventajas fiscales que puedan concederse por realizar una inversión mínima o crear un mínimo de puestos de trabajo. No se excluye, no obstante, la acumulación de dicha ayuda fiscal con otras de carácter no fiscal tales como subvenciones, bonificaciones, garantías, participaciones, etc., en favor de las mismas inversiones. Tampoco se excluye su posible acumulación con otras ayudas fiscales cuyo hecho generador, es decir, la circunstancia que dé lugar a la concesión de cada una de las ventajas, sea diferente. Ése sería el caso, por ejemplo, de las ayudas fiscales consistentes en créditos fiscales.

(12) En su decisión de incoar el procedimiento la Comisión recordaba que, para la aplicación de la normativa comunitaria en materia de ayudas estatales, no era pertinente el carácter fiscal de las mismas dado que el artículo 87 del Tratado se aplica a ayudas "bajo cualquier forma". No obstante, la Comisión aclaró, en esa fase, que para que puedan ser consideradas ayudas las medidas en cuestión deben satisfacer todos y cada uno de los cuatro criterios que se especifican en el artículo 87 y que se exponen a continuación.

(13) En primer lugar, observó, en esa fase, que la mencionada exención del impuesto de sociedades brinda a sus beneficiarios una ventaja que reduce las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto.

(14) En segundo lugar, la Comisión estimó, en esa fase, que el crédito fiscal mencionado implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, a un consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales.

(15) En tercer lugar, la Comisión consideró, en esa fase, que la exención del impuesto de sociedades afecta a la competencia y a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Efectivamente, dado que los beneficiarios ejercen actividades económicas que pueden dar lugar a intercambios comerciales entre Estados miembros, la ayuda mejora la posición de las empresas beneficiarias frente a la de sus competidoras en los intercambios intracomunitarios. Queda claro pues que dichas ayudas repercuten en los intercambios comerciales. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, se encuentran en una situación más ventajosa para competir con las empresas excluidas del beneficio de las ayudas.

(16) Por último, la Comisión opinó, en esa fase, que la exención del impuesto de sociedades en cuestión es específica, o selectiva, en el sentido de que favorece a determinadas empresas. Efectivamente, los requisitos para poder optar a la ayuda excluyen expresamente a toda empresa creada antes de la fecha de entrada en vigor de la citada Norma Foral (a mediados de 1993), que haya creado menos de diez puestos de trabajo, cuyas inversiones sean inferiores a 80 millones de pesetas españolas (480.810 euros) y cuyo capital desembolsado no supere 20 millones de pesetas españolas (120.202 euros). Además, la Comisión consideró, provisionalmente, que esa ayuda fiscal no se ve justificada por la naturaleza o la economía del sistema.

(17) En conclusión, la Comisión consideró, en esa fase, que la exención del impuesto de sociedades mencionada constituye una ayuda estatal a efectos del apartado 1 del artículo 87 del Tratado, porque responde a todos los criterios pertinentes: genera una ventaja comparativa, es concedida por un Estado mediante fondos estatales, afecta a los intercambios comerciales intracomunitarios y falsea la competencia al favorecer únicamente a determinadas empresas.

(18) Teniendo en cuenta que el importe máximo de las ayudas fiscales en cuestión no está sujeto, en especial, a la condición de que se respete el límite máximo fijado en las normas de minimis, la Comisión consideró, en esa fase, que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de minimis.

(19) La Comisión indicó, en esa fase, que las ayudas estatales que no se rigen por la norma de minimis están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Sin embargo, las autoridades españolas no respetaron esa obligación. Por esa razón la Comisión estimó provisionalmente que dichas ayudas pueden considerarse ilegales.

(20) La Comisión señaló también, en esa fase, que, por mucho que la concesión de las ayudas en cuestión se supedita a la realización de una inversión mínima y a la creación de un mínimo de puestos de trabajo, los regímenes fiscales en cuestión no garantizan el respeto de la normativa comunitaria en materia de ayudas estatales de finalidad regional. Por esa razón la Comisión consideró provisionalmente que dichas ayudas no tienen carácter de ayuda a la inversión o a la creación de empleo.

(21) Por el contrario, la Comisión consideró, en esa fase, que las ayudas fiscales tienen carácter de ayudas de funcionamiento, ya que su objeto es liberar a una empresa del coste que entraña su normal actividad o su gestión corriente.

(22) La Comisión recordó que en principio están prohibidas las ayudas de funcionamiento de finalidad regional. Ello no obstante, pueden concederse con carácter excepcional en regiones que cumplan determinadas condiciones. Pero éste no es el caso de estas ayudas. Por consiguiente, la Comisión opinó provisionalmente que la compatibilidad de las ayudas fiscales en cuestión suscitaba dudas a la luz de las normas en materia de ayudas estatales de finalidad regional.

(23) La reducción de la base imponible en cuestión, que no se limita a un único sector, puede concederse a empresas sujetas a normativas comunitarias concretas de carácter sectorial. Por consiguiente, la Comisión, en esa fase, expresó sus dudas sobre la compatibilidad de dicha ayuda cuando el beneficiario pertenece a un sector sujeto a las normas especiales comunitarias.

(24) Por lo demás, la Comisión dudaba, en esa fase, de la compatibilidad de dicha ayuda fiscal con el mercado común en virtud de las excepciones establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado. En efecto, esta ayuda no puede considerarse una ayuda de carácter social según lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, no está destinada a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional según lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 87 y no está sujeta a las disposiciones de la letra c) del apartado 2 del artículo 87 relativas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania. En cuanto a las excepciones del apartado 3 del artículo 87 distintas de las de las letras a) y c) ya citadas, la Comisión consideró, en esa fase, que la ayuda no tiene por objeto fomentar la realización de un proyecto importante de interés europeo común ni subsanar una grave perturbación en la economía de un Estado miembro con arreglo a lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87. No entra en el ámbito de aplicación de las disposiciones de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 relativas a las "ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades[...]", ya que no tienen especificidad alguna en cuanto a las actividades de las empresas beneficiarias. Por último, tampoco están destinadas a promover la cultura o la conservación del patrimonio tal como establece la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

(25) Además de recabar sus observaciones en el marco del procedimiento del apartado 2 del artículo 88 del Tratado, la Comisión solicitó asimismo de las autoridades españolas toda la información necesaria para poder evaluar las ayudas fiscales consistentes en una exención del impuesto de sociedades de determinadas empresas de reciente creación de Álava.

3. OBSERVACIONES DE LAS AUTORIDADES ESPAÑOLAS

(26) Mediante carta de su RP de 5 de febrero de 2001, las autoridades españolas presentaron sus observaciones (formuladas por la Diputación Foral de Álava). Las autoridades españolas consideran, en esencia, que la decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado contra la exención del impuesto de sociedades en cuestión es nulo de pleno derecho ya que, al basarse en una calificación errónea de hecho de la Norma Foral 18/1993 como nueva ayuda en vez de ayuda existente, se adoptó en infracción del procedimiento legalmente previsto en el Tratado a este respecto.

(27) En primer lugar, las autoridades españolas ponen de relieve que la medida fiscal en cuestión no constituía una ayuda en el momento de su entrada en vigor. En apoyo de esta afirmación, alegan que la Comisión conoce desde hace varios años la existencia de la citada Norma Foral ya que, por carta de 25 de mayo de 1994, informó a la RP española del contenido de una denuncia referida a dicha Norma. Afirman que se

desprende claramente de dicha carta que la Comisión no consideraba en absoluto que la medida aplicada fuera una ayuda estatal, ni consideraba oportuno incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 93 del Tratado (actualmente, apartado 2 del artículo 88 del Tratado). Por carta de 30 de septiembre de 1994 de su RP, las autoridades españolas informaron a la Comisión de que, en su opinión, las medidas fiscales en cuestión no constituían ayudas estatales prohibidas por el artículo 92 del Tratado puesto que eran medidas de carácter general. Además, mediante carta de 19 de enero de 1996 dirigida a la RP, la Comisión recabó información detallada sobre los posibles beneficiarios de las medidas en cuestión. Más tarde, por carta de 6 de febrero de 1996, el Órgano de coordinación fiscal reiteró a la Comisión que: "las disposiciones vascas en materia fiscal tienen un carácter general y no entran en el concepto de ayudas estatales". Por lo demás, las autoridades españolas indican que si la Comisión hubiera albergado la más mínima sospecha de que la Norma Foral en cuestión constituía una ayuda estatal, según lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado, se habría visto obligada a incoar inmediatamente [de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas] el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado.

(28) En segundo lugar, las autoridades españolas consideran que el hecho de que la Comisión calificara, en noviembre de 2000, la Norma Foral 18/1993 de ayuda estatal se debe (como indica también la decisión de incoar el procedimiento tomando como base de examen la Comunicación) a una evolución de la Comunidad en relación con la política de ayudas estatales. En efecto, al adoptar, el 1 de diciembre de 1997, una Resolución relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas (en lo sucesivo "el Código de conducta fiscal"), el Consejo admitió el cambio de criterio que puede producirse posteriormente en la Comisión al examinar los regímenes fiscales vigentes —y no solamente los regímenes existentes— en el marco de la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales. Por su parte, en su "Primer informe anual sobre la aplicación del código de conducta en materia de fiscalidad de las empresas y ayudas estatales de carácter fiscal", la Comisión reconoce expresamente que el objeto de su acción es "clarificar la aplicación de las normas relativas a las ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas". Posteriormente, la Comisión adoptó la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. Según se indica en la decisión de incoar el procedimiento, la Comisión examina los regímenes de ayudas fiscales, entre éstos la Norma Foral 18/1993, sobre la base de las orientaciones definidas en el punto 37 de dicha Comunicación. Además, según el punto 36 de la Comunicación: "En virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 93, la Comisión examinará permanentemente junto con los Estados miembros los regímenes de ayuda existentes en dichos Estados". De la propia Comunicación se desprende, por lo tanto, que todos los regímenes fiscales vigentes en los Estados miembros y anteriores, como mínimo, a la fecha de la Comunicación, solamente pueden ser objeto de examen por la Comisión con arreglo al procedimiento previsto en el apartado 1 del artículo 88 del Tratado ("examen permanente"), lo cual impide, por otra parte, considerar ilegales las "ayudas". Se trata pues de medidas fiscales aplicadas en los Estados miembros —de ahí el término "vigentes"— que, hasta esa fecha (diciembre de 1997), no se habían considerado ayudas estatales.

(29) En tercer lugar, las autoridades españolas aducen que la Norma Foral 18/1993 nunca fue modificada. Cumple de esta forma la condición de no modificación que exige el Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se

establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado para que una medida se considere una ayuda existente.

(30) En resumen, las autoridades españolas consideran que, aunque según la Comisión, la Norma Foral 18/1993 deba calificarse de ayuda estatal, se trata de un régimen de ayudas existente. En efecto, se ha demostrado que la Comisión tuvo conocimiento, en 1994 o antes incluso, de la aplicación de la Norma Foral 18/1993, y que no consideró que fuera una ayuda estatal; que se ha producido una evolución de la política relativa a las ayudas estatales por lo que se refiere a las medidas fiscales vigentes en los Estados miembros; que dicha Norma no ha sufrido ninguna modificación desde su entrada en vigor. Ahora bien, el apartado 1 del artículo 88 del Tratado establece de manera imperativa el procedimiento que debe seguirse en el caso de las ayudas existentes: examen permanente con los Estados miembros, y no el procedimiento previsto en el apartado 2 de dicho artículo. El Reglamento prescribe del mismo modo el procedimiento que debe seguirse en el caso de los regímenes de ayudas existentes: cooperación con arreglo al apartado 1 del artículo 93 (actualmente, apartado 1 del artículo 88 del Tratado) y propuesta de medidas apropiadas. Por esta razón la Comisión debe dejar sin efecto su decisión de incoar el procedimiento y en caso de que considere, tras proceder a un examen preliminar, que la Norma Foral constituye una ayuda estatal a efectos del artículo 87 del Tratado, debe proponer al Estado miembro en cuestión las medidas apropiadas que exija en ese caso el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común.

(31) En cuanto al carácter de las medidas en cuestión, las autoridades españolas consideran que, al no cumplir el criterio de selectividad establecido en el apartado 1 del artículo 87, no pueden considerarse ayudas estatales. No son selectivas, especialmente porque se aplican independientemente del sector económico en el que operen las empresas, y porque su objetivo, consistente en favorecer el conjunto de la economía, carece del carácter selectivo que le atribuye la Comisión, puesto que los criterios objetivos y no discriminatorios de aplicación que prevé no hace que las empresas que los cumplen sean "determinadas empresas", a efectos del artículo 87 del Tratado. En apoyo de su conclusión, las autoridades españolas insisten especialmente en que las medidas en cuestión, al tener por objeto, como su propio nombre indica, el "impulso de la actividad económica", sólo persiguen un objetivo legítimo de política económica por medio de todos los instrumentos de que dispone un Estado. Además, consideran que la no aplicación de las ventajas fiscales en cuestión, tanto a las empresas existentes como a las nuevas empresas creadas después del 31 de diciembre de 1994, no implica una selectividad ya que, por una parte, el objetivo es fomentar nuevas actividades y, por otra parte, las empresas creadas después de esa fecha no parten con una desventaja con respecto a las empresas beneficiarias de las ayudas. En cuanto a las condiciones cuantitativas de inversión, creación de empleo y fondos propios, las autoridades españolas consideran que no implican que las medidas sean selectivas, puesto que las condiciones, al ser de carácter horizontal y objetivo, no son discriminatorias. Dado que no se cumple la condición de selectividad, las autoridades españolas afirman en conclusión que las medidas en cuestión no pueden considerarse ayudas estatales sino medidas de carácter general.

(32) Por lo demás, las autoridades españolas consideran que, al no falsear la competencia y no afectar a los intercambios entre los Estados miembros, las medidas fiscales en cuestión tampoco pueden considerarse ayudas estatales. A este respecto, las autoridades españolas recuerdan que, en el marco del Código de conducta citado, la Norma Foral 18/1993 ya fue objeto de un examen en el que se declaró que no incidía en

absoluto en la localización de las actividades económicas en la Comunidad. Además, la Norma Foral 18/1993 no refuerza, ni podría reforzar, la posición de empresa alguna. En efecto, como las empresas que acaban de constituirse ni siquiera ocupan una posición muy definida en el mercado, difícilmente podría ésta reforzarse.

(33) Por lo demás, las autoridades españolas rechazan la calificación de ayudas de funcionamiento de las medidas fiscales instituidas por la Norma Foral 18/1993, alegando que este calificativo, por definición, sólo puede atribuirse a empresas ya existentes pero nunca a empresas nuevas. Consideran, en cambio, que, habida cuenta de la inversión mínima y la creación mínima de empleo necesaria para optar a ellas, estas medidas tienen carácter de medidas en favor de la inversión inicial, tal como se define en la Comunicación de la Comisión sobre los regímenes de ayudas de finalidad regional. A este respecto, aclaran que cuando, en las Directrices sobre ayudas estatales de finalidad regional, se dice que las ayudas fiscales "pueden" considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible, ello no significa que solamente en ese caso "deben" considerarse ayudas a la inversión.

4. OTROS COMENTARIOS RECIBIDOS POR LA COMISIÓN

(34) La Comisión subraya que los comentarios que figuran a continuación no prejuzgan la cuestión de si las partes que los han presentado pueden ser consideradas partes interesadas a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado.

4.1. Comentarios del Gobierno de La Rioja

(35) El Gobierno de La Rioja afirma que las medidas fiscales en cuestión constituyen ayudas estatales dado que satisfacen con carácter acumulativo los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado. En apoyo de esta afirmación, aduce que el término "Estado" del artículo 87 del Tratado incluye todo órgano público con independencia de la extensión de su ámbito territorial, por lo que incluye, entre otros, a los gobiernos provinciales. Además indica que la calificación de ayuda es independiente de la forma de la medida en cuestión. A este respecto, especifica que el concepto de ayuda del artículo 87 es más amplio que el concepto de subvención y que puede por lo tanto incluir las medidas fiscales. Además, señala que las medidas fiscales en cuestión confieren una ventaja a los beneficiarios, ya que la exención del impuesto de sociedades durante diez ejercicios consecutivos tiene como objeto y efecto liberar al beneficiario de una parte de la carga tributaria que habría gravado sus beneficios. Por otra parte, en la medida en que las empresas beneficiarias ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, estas medidas fiscales falsean la competencia y afectan a dichos intercambios. Además de la especificidad material debida al capital social mínimo de 20 millones de pesetas españolas (120202 euros), de la inversión mínima de 80 millones de pesetas españolas (480810 euros) y la creación mínima de diez puestos de trabajo, el Gobierno de La Rioja señala que el carácter específico de la medida fiscal en cuestión se deriva también, por un lado, de la exclusión del beneficio de las ayudas de las empresas existentes y, por otra, de la restricción de ese beneficio a las empresas de determinadas regiones del Estado miembro.

(36) Por otra parte, el Gobierno de La Rioja recuerda que, según el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, las ayudas estatales deben notificarse a la Comisión. Además, estas ayudas no pueden ejecutarse antes de que la Comisión se pronuncie sobre su compatibilidad con el mercado común.

(37) Por lo demás, el Gobierno de La Rioja considera que, al no cumplir las condiciones establecidas en las Directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional(18), las medidas fiscales en cuestión no pueden considerarse ayudas a la inversión. A este respecto, apunta que, pese al requisito de inversión mínima y de creación mínima de puestos de trabajo, las ayudas en cuestión no dependen del importe de la inversión ni del número de empleos creados. En cambio, el Gobierno de La Rioja considera que estas medidas fiscales revisten el carácter de ayudas de funcionamiento porque tienen por efecto liberar al beneficiario de una parte de los gastos que habría tenido que soportar en el marco de su gestión corriente. Por lo demás, estas ayudas de funcionamiento no pueden acogerse a ninguna de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado.

(38) El Gobierno de La Rioja considera que la medida fiscal en cuestión no puede justificarse por la existencia en España de cinco sistemas fiscales. Recuerda al respecto que el Abogado General Saggio consideró que el carácter de autoridades titulares de competencias en materia fiscal en un territorio no justifica discriminación alguna en favor de las empresas establecidas en el mismo. Además, dichas medidas tampoco se justifican ni por la naturaleza ni por la economía del sistema fiscal de Álava dado que se proponen mejorar la competitividad de las empresas beneficiarias. Por añadidura, el Gobierno de La Rioja recuerda que el Tribunal Supremo español consideró que otras medidas fiscales similares a las medidas en cuestión falseaban la competencia y afectaban a la libre circulación de capitales y de la mano de obra. El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco también ha seguido esta doctrina.

(39) Por lo tanto, el Gobierno de La Rioja opina que las medidas fiscales en cuestión deben ser consideradas ayudas estatales y, por no haberse respetado el procedimiento de notificación previsto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, ilegales e incompatibles con el mercado común.

4.2. Comentarios de la Confederación Empresarial Vasca-Euskal Entrepresarien Konfederakuntza (en lo sucesivo, "Confebask")

(40) En primer lugar, Confebask menciona las raíces históricas de la actual competencia fiscal autónoma de Álava.

(41) En cuanto a la supuesta reducción de la deuda fiscal, Confebask considera que la Comisión está en un error al considerar que existe una deuda fiscal cuya reducción conlleva una pérdida de ingresos tributarios. Si ese razonamiento fuera correcto, toda deducción aplicable al impuesto implicaría siempre una pérdida de ingresos tributarios en relación con el importe inicialmente debido. Confebask solicita pues que la Comisión reconsidere su posición dado que no hacerlo equivaldría a realizar una irregular armonización de la presión fiscal fijando un importe referencial para determinar las posibles pérdidas de ingresos tributarios.

(42) Por lo que se refiere a la repercusión en los intercambios comerciales, Confebask indica que, en opinión de la Comisión, las medidas fiscales en cuestión generan una distorsión en los intercambios comerciales en la medida en que los beneficiarios participan en los mismos. Ahora bien, todo intercambio comercial siempre se ve afectado por las divergencias existentes entre los distintos sistemas fiscales. Para verificar pues si las medidas fiscales en cuestión repercuten en los intercambios comerciales, la Comisión debería analizar todo el sistema fiscal en su conjunto y no disposiciones concretas del mismo. A este respecto, Confebask hace hincapié en que, según un estudio, la presión fiscal en el País Vasco es superior a la del resto de España. La Comisión debería explicar por qué estas medidas concretas sí afectan a los

intercambios comerciales y otras no. En todo caso, aunque se diera esa repercusión, la vía para suprimirla sería la de la armonización y no la de las ayudas estatales.

(43) Respecto al carácter selectivo de las medidas fiscales en cuestión, Confebask señala que la Comisión considera que se trata de normas de concesión directa de ayudas. A este respecto recuerda que, según los puntos 17, 19 y 20 de la citada Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, una medida fiscal puede ser específica y, por tanto, una ayuda estatal, cuando va dirigida exclusivamente a empresas públicas, a algunas formas de empresas o a empresas de una determinada región. Sin embargo, las medidas fiscales en cuestión carecen de todas estas especificidades, incluida la territorial, dado que se destinan a todo el territorio sobre el que tienen competencias las autoridades forales que las han instituido. En cuanto a la especificidad de los umbrales, a saber, los 20 millones de pesetas españolas de capital, los 80 millones de pesetas españolas de inversión y los diez puestos de trabajo creados, Confebask considera que la utilización de umbrales es una práctica habitual en toda normativa tributaria, nacional o comunitaria. Además, Confebask señala, basándose en varias sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Decisiones de la Comisión, que hasta la fecha jamás se ha considerado que la existencia de umbrales constituyera una especificidad. Además, la propia Comisión reconoce en el punto 14 de la citada Comunicación que el efecto de favorecer a determinados sectores no implica automáticamente una especificidad.

(44) Por lo que se refiere a la especificidad que, según la Comisión, se deriva de que las medidas fiscales en cuestión solamente se aplican a una parte del territorio de un Estado miembro, Confebask recuerda que la Ley de acompañamiento del presupuesto de 1994 instauró medidas idénticas en el resto del territorio. Estas medidas consistían en una reducción del 95% de la cuota del impuesto de sociedades para los ejercicios de 1994, 1995 y 1996 en favor de las empresas de reciente creación, que invirtieran al menos 15 millones de pesetas españolas (90152 euros) y con una plantilla de entre tres y veinte trabajadores. Además, estas medidas tenían por objeto fomentar la creación de nuevas empresas. Por consiguiente, el efecto en la competencia de la exención del impuesto de sociedades de Álava queda neutralizado, dado que los territorios colindantes de los Territorios Históricos vascos ofrecen también ventajas fiscales a las empresas de nueva creación. Además, si las medidas fiscales en cuestión repercutieran en la competencia, ello se derivaría de las citadas medidas de la administración central española dado que el número de beneficiarios de las mismas podría ser mayor.

(45) Por lo demás, Confebask resalta que existen medidas similares en otros Estados miembros sin que la Comisión haya iniciado procedimiento alguno en su contra y sin que el grupo Primarolo las haya tachado de perjudiciales. A este respecto, Confebask señala que en Francia las empresas de nueva creación se vienen beneficiando desde 1994 de una exención y reducción del impuesto de sociedades de cinco años de duración o de diez en el caso de algunas regiones. Y Córcega goza de un régimen todavía más favorable. En Luxemburgo se aplica una reducción del impuesto de sociedades del 25% durante ocho años. En el sur de Italia la exención fiscal de los impuestos IRPEG e ILOR es de diez años. Por último en Portugal existe una reducción del 25% del impuesto de sociedades de entre siete y diez años de duración. Todo indica, por consiguiente, que la exención del impuesto de sociedades de Álava no es un sistema excepcional del que se derive especificidad alguna. Antes bien, se trata de un sistema ampliamente utilizado en los Estados miembros. Habida cuenta de todas estas

consideraciones, Confebask llega a la conclusión de que las medidas fiscales en cuestión no tienen carácter de ayudas estatales sino de medidas generales.

(46) Confebask alega que la calificación por la Comisión de ayuda ilegal de la reducción fiscal en cuestión pone en tela de juicio los principios de confianza legítima, de prohibición de las decisiones arbitrarias de las instituciones, y de seguridad jurídica y proporcionalidad. En efecto, la Comisión ya consideró el régimen fiscal vasco conforme al Derecho comunitario en su Decisión 93/337/CEE. En todo caso, la Comisión podría modificar su posición, en el marco del "examen permanente", con respecto a los casos futuros, pero no con respecto al pasado.

(47) Según Confebask, al gozar de la confianza legítima derivada, en particular, de la carta n° 4555 de 22 de mayo de 1994, que la Comisión remitió a la RP española con el fin de recabar información, las medidas fiscales en cuestión no pueden ser objeto de reembolso. En efecto, la citada carta demuestra, por una parte, que la Comisión ya conocía esas medidas desde 1994 y, por otra parte, que el denunciante las calificaba de ayudas estatales. Sin embargo, la Comisión no incoó un procedimiento al respecto, pues al parecer se conformó con la respuesta de las autoridades españolas que refutaban el carácter de ayudas estatales de las medidas en cuestión. La situación expuesta recuerda el precedente examinado por el Tribunal de Justicia en su sentencia en el asunto RSV. En este asunto, el Tribunal consideró que el plazo de 26 meses entre la decisión de incoar el procedimiento y la decisión final había originado en el beneficiario una confianza legítima suficiente para impedir que la Comisión requiriera a las autoridades neerlandesas para que ordenaran la restitución de la ayuda. Confebask considera que si un plazo de 26 meses entre la incoación del procedimiento y su conclusión origina una confianza legítima que impide que se ordene la restitución de la ayuda, resulta mucho más obvia una situación en la que la Comisión ni siquiera inicia, en seis años y seis meses, procedimiento alguno, de modo que no se ha adoptado ninguna postura respecto a la posible existencia de ayudas incompatibles con el mercado común. En definitiva, las empresas y las administraciones informadas de las preguntas planteadas por la Comisión, que no reaccionó a la respuesta facilitada por las autoridades españolas, podían considerar legítimamente que el mecanismo de reducción de la base imponible no presentaba ningún motivo de queja en relación con la normativa en materia de ayudas estatales. Por lo demás, Confebask recuerda también otros factores que impedían a un operador económico avezado advertir irregularidad alguna en su aceptación de las ventajas fiscales en cuestión. A este respecto, conviene recordar que la legislación fiscal común (la legislación aplicable en el resto de España) prevé, al menos desde 1993, mecanismos de reducción de la base imponible para las empresas de reciente creación. En lo esencial, las características de estos mecanismos no difieren de las de la legislación vasca a que se refieren las presentes alegaciones. En estas circunstancias, ninguna empresa beneficiaria podía prever que varios años después de haber tenido conocimiento de estas normas, similares a las vigentes en el resto del territorio común, la Comisión, invocando el Derecho comunitario, exigiría la restitución de la ayuda. Como ya se ha indicado, esta restitución supondría volver a calcular la deuda fiscal correspondiente a ejercicios cerrados hace años, y esto sería un atentado manifiesto a la seguridad jurídica.

(48) Por lo que se refiere a la valoración de la compatibilidad con el mercado común, Confebask recuerda que, según la jurisprudencia del Tribunal, cuando incoa el procedimiento, la Comisión debe tener serias dudas respecto de la compatibilidad de las ayudas. Al no haberse producido ninguna reacción en varios años, cabe deducir que la Comisión no albergaba dudas.

(49) Por otro lado, si las medidas fiscales se consideran normas de concesión directa de las ayudas, Confebask opina que la práctica de la Comisión y el Tribunal de Justicia exigen que las medidas tengan una especificidad sectorial para poder apreciar la compatibilidad de la ayuda. Además, sería necesario establecer la presión fiscal global que sufren las empresas y la presión fiscal de referencia. Por último, este planteamiento llevaría a la conclusión absurda de que toda presión fiscal inferior a la presión fiscal más elevada de todos los Estados miembros constituiría una ayuda estatal. Por otra parte, Confebask contesta también el argumento de la Comisión según el cual las medidas fiscales son incompatibles con el mercado común puesto que no contienen disposiciones específicas para las ayudas sectoriales, regionales, grandes inversiones, etc., porque las normas fiscales no pueden ni deben contener este tipo de precisiones. Según el Tribunal de Justicia, la Comisión debe concretar en sus decisiones los efectos negativos sobre la competencia determinando el verdadero efecto de las medidas examinadas. La incompatibilidad no puede pues determinarse en situaciones abstractas propias de un sistema fiscal porque, en ese caso, todas las diferencias entre los sistemas fiscales se convertirían necesariamente en ayudas. Todo ello lleva a Confebask a reiterar una vez más la ausencia de deuda fiscal normal reducida debido a las medidas fiscales en cuestión.

(50) Por lo tanto, Confebask pide que la Comisión cierre definitivamente el procedimiento y que declare que las medidas fiscales en cuestión se ajustan al Derecho comunitario.

4.3. Comentarios de la Unión General de Trabajadores de La Rioja (en lo sucesivo "UGT")

(51) A título preliminar, la UGT manifiesta que los trabajadores de La Rioja sufren los efectos de las ayudas fiscales en cuestión, por la deslocalización de empresas que implican. Esa repercusión en los trabajadores de esta región se ve incrementada por el hecho de que La Rioja es una región fronteriza con el País Vasco.

(52) La medida de Álava en cuestión, al ser idéntica a las medidas instauradas en los otros dos Territorios Históricos vascos, pretende que el País Vasco se convierta en un paraíso fiscal para captar actividades económicas procedentes de toda la Comunidad y más concretamente de la región fronteriza de La Rioja. De este modo, dichas medidas falsean la competencia, ya que la decisión de localización de una empresa no es el resultado del libre juego de las fuerzas del mercado, sino de las ventajas fiscales que establece una política fiscal con objetivos ajenos al sistema fiscal. Además, suponen un obstáculo a la deseable armonización fiscal de la Comunidad.

(53) Por añadidura, la UGT considera que estas medidas fiscales revisten el carácter de ayudas estatales. A este respecto, recuerda que la Comisión ya ha considerado como ayudas estatales incompatibles con el mercado común otras medidas fiscales de los Territorios Históricos vascos. Recuerda por otro lado que el Abogado General Saggio, en sus conclusiones de 1 de julio de 1999, en el marco de las cuestiones prejudiciales referidas a medidas fiscales similares a las de los Territorios Históricos vascos también consideró que dichas medidas constituían ayudas estatales contrarias al Tratado.

(54) Por lo demás, la UGT apoya la valoración de la Comisión consistente en considerar que estas medidas son ayudas estatales, ilegales e incompatibles. Por lo tanto, la UGT opina que las medidas fiscales en cuestión deben ser consideradas ayudas estatales y, por no haberse ajustado al procedimiento de notificación previsto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado, ilegales e incompatibles con el mercado común. Además, la

Comisión debe exigir a los beneficiarios el reembolso de las ayudas estatales indebidamente percibidas.

4.4. Comentarios de la empresa Schütz Ibérica, SL (en lo sucesivo "Schütz")

(55) Con carácter preliminar, Schütz indica que entre las empresas competidoras figura Depósitos Tubos Reunidos Lentz, TR Lentz, SA, establecida en Álava (en lo sucesivo Detursa). A continuación, indica que Detursa disfruta de una exención del impuesto de sociedades desde 1996, lo que significa que seguirá exenta hasta el año 2006. A este respecto recuerda que las autoridades forales del Territorio Histórico de Álava expidieron, el 1 de marzo de 2000, un certificado que acredita que Detursa es beneficiaria de esta exención, en virtud de la Norma Foral 18/1993 de 5 de julio.

(56) Schütz considera que la exención de que goza Detursa le perjudica. En efecto, dicha exención mejora la situación competitiva de Detursa en el mercado, por ejemplo, en materia de campañas publicitarias, condiciones económicas y sociales de sus empleados, investigación y desarrollo, promoción industrial y comercio electrónico. A este respecto, Schütz indica que, aunque Detursa no haya realizado beneficios para cobrar las ayudas, obtiene, en cualquier caso, beneficios de la concesión de la exención, al actuar a sabiendas de que está libre del pago del impuesto durante diez años.

(57) Asimismo, Schütz apoya la valoración de la Comisión consistente en considerar que estas medidas son ayudas estatales, ilegales e incompatibles. Señala al respecto que la medida en cuestión no se justifica por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, ya que tiene por objeto potenciar la creación de nuevas empresas que gozarán de ventajas competitivas, en detrimento de otras empresas que, como Schütz, no disfrutaban de dichas ventajas. Por lo demás, Schütz considera que esta exención fiscal tiene carácter de ayuda de funcionamiento, ya que libera a Detursa de los gastos que deberían gravar su actividad normal.

5. COMENTARIOS DE ESPAÑA A LAS OBSERVACIONES DE OTROS INTERESADOS

(58) Por carta de 17 de septiembre de 2001, de su RP, las autoridades españolas remitieron comentarios (formulados por la Diputación Foral de Álava) a las observaciones presentadas por otros interesados, que se les habían transmitido con arreglo al apartado 2 del artículo 6 del Reglamento (CE) n° 659/1999. En esencia, la Diputación Foral de Álava considera que ninguno de los comentarios pone en tela de juicio las observaciones que presentó en su día. La Diputación Foral de Álava indica que la Comisión no encontrará ningún elemento en estos comentarios que le ayude a determinar si la medida en cuestión es una ayuda existente o una nueva ayuda.

(59) Por otra parte, la Diputación Foral de Álava aprovecha la respuesta a las observaciones de otros interesados para presentar observaciones complementarias a las que había presentado el 5 de febrero de 2001 mediante la citada carta de la RP española, con arreglo al apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento (CE) n° 659/1999. Ahora bien, el plazo de un mes a partir de la fecha de 28 de noviembre de 2000 de la carta por la que la Comisión, por una parte, comunicó a las autoridades españolas su decisión de incoar el procedimiento y, por otra parte, les invitó a presentar observaciones con arreglo al mencionado artículo expiró el 29 de diciembre de 2001. Por este motivo no procede tener en cuenta las observaciones complementarias. A este respecto, la Comisión señala que la posibilidad dada a las autoridades del Estado miembro en cuestión de presentar comentarios a las observaciones de otros interesados, conforme al apartado 2 del artículo 6, no implica en absoluto que se pueda disponer de un plazo

adicional para presentar observaciones con arreglo al mencionado apartado 1 del artículo 6.

6. EVALUACIÓN DE LA AYUDA

6.1. El carácter de ayuda estatal

(60) La Comisión recuerda que, para la aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas estatales, el carácter fiscal de las medidas en cuestión es indiferente puesto que el artículo 87 se aplica a las medidas de ayuda "bajo cualquier forma". No obstante, la Comisión pone de relieve que para ser calificadas de ayuda, las medidas en cuestión deben satisfacer los cuatro criterios que define el artículo 87 y que se exponen a continuación.

(61) En primer lugar, la medida debe brindar a sus beneficiarios una ventaja que reduzca las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga tributaria de la empresa. La exención del impuesto de sociedades satisface este criterio en la medida en que elimina dicha carga fiscal para las empresas beneficiarias. Efectivamente, en ausencia de exención, la empresa beneficiaria debería abonar el 100% del impuesto de sociedades durante diez años. La exención del impuesto de sociedades supone pues una excepción al sistema fiscal común aplicable.

(62) En segundo lugar, la Comisión estima que la exención del impuesto de sociedades implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, al consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales. Este criterio se aplica igualmente a las ayudas concedidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros. Por otra parte, la intervención del Estado puede efectuarse tanto mediante disposiciones fiscales de naturaleza legal, reglamentaria o administrativa, como mediante prácticas de la administración fiscal. En el presente caso, la intervención del Estado la realiza la entidad foral de Álava por medio de una disposición legislativa.

(63) Según el argumento antes citado de algunos comentarios de terceros, la Comisión está en un error al considerar que la exención del impuesto de sociedades conlleva una pérdida de ingresos tributarios. En efecto, según este argumento, para determinar la cuantía de la pérdida de ingresos, es necesario que la Comisión fije un nivel o importe tributario normal. Sin embargo, hay que señalar a este respecto que el nivel normal del impuesto se deriva del sistema fiscal de que se trate y no de una Decisión de la Comisión. Además, cabe recordar que, según el segundo guión del primer párrafo del punto 9 de la citada Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, para poder ser calificada de ayuda estatal: "En primer lugar, la medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Esta ventaja puede obtenerse mediante distintas formas de reducción de la carga tributaria de la empresa y, concretamente, '[...] mediante una reducción total o parcial de la carga tributaria (exoneración, crédito fiscal, etc.)'. Conviene recordar al respecto que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia 'una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado". Y este es el caso de la ventaja fiscal que concede una exención del impuesto de sociedades. De modo que este comentario no se sostiene.

(64) En tercer lugar, la medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros. Conviene subrayar al respecto que, según un informe sobre la dependencia exterior de la economía vasca durante el período 1990-1995, las exportaciones no sólo habían aumentado en términos absolutos, sino también en términos relativos en detrimento de las ventas realizadas en el resto del país. El mercado exterior ha sustituido pues parcialmente al mercado español. Además, según otro informe estadístico sobre el comercio exterior del País Vasco, la "propensión a la exportación" (relación entre las exportaciones y el producto interior bruto PIB) de la economía vasca, que se sitúa en el 28,9%, sobrepasa la de Alemania y la de los demás países europeos cuya propensión a la exportación está en torno al 20%. Según dicho informe, durante el período 1993-1998 la balanza comercial vasca fue netamente excedentaria. Concretamente, en 1998 por cada 100 pesetas españolas importadas se exportaron 144. En resumidas cuentas, la economía vasca es pues una economía muy abierta al exterior y con una enorme tendencia a la exportación de su producción. De estas características de la economía vasca se desprende que las empresas beneficiarias ejercen actividades económicas que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros. Por consiguiente, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias frente a la de sus competidoras comunitarias. Queda claro pues que dichas ayudas repercuten en los intercambios comerciales. Además, las empresas beneficiarias ven mejorada su rentabilidad por el aumento de su resultado neto (beneficios después de impuestos). De esta manera, están en condiciones de competir con las empresas excluidas del beneficio de dichas ayudas fiscales.

(65) Dado que las normas fiscales objeto de examen tienen carácter general y abstracto, la Comisión señala que el análisis de su repercusión no puede hacerse sino a nivel más general y abstracto y que no se puede verificar su incidencia en un mercado, sector o producto concreto, tal como pretenden algunos terceros en sus comentarios. Esta posición ha sido ratificada por una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia. Además, la Comisión hace hincapié en que, en su decisión de incoar el procedimiento, recabó de las autoridades españolas toda la información pertinente para poder evaluar las ayudas fiscales en cuestión. Evidentemente, esta solicitud tenía por objeto que la Comisión pudiera hacerse una idea general de los verdaderos efectos del régimen y no pretendía recabar datos suficientes como para realizar análisis individuales. Sin embargo las autoridades españolas no facilitaron ninguna información sobre los casos de aplicación de las vacaciones fiscales en cuestión. Por ello resulta contradictorio reprochar a la Comisión, como lo han hecho algunos comentarios de terceros, la falta de precisión de su valoración negándose a la vez a proporcionar siquiera la información solicitada.

(66) Aunque la evaluación del régimen no lo requería, la Comisión examinó, a título ilustrativo, el caso concreto de la única empresa beneficiaria identificada (gracias a la denuncia presentada por Schütz Ibérica SL, dado que las autoridades españolas no facilitaron la información solicitada por la Comisión sobre los beneficiarios de la exención fiscal en cuestión), Detursa. Según los datos que obran en poder de la Comisión, esta empresa es una filial del grupo Sotralentz, cuyo domicilio social se encuentra en Drulingen (Francia). Según esta información, el grupo Sotralentz cuenta con dos fábricas, una de la filial española de Comunión, en Álava, otra de la filial británica de Peterlee, en el Reino Unido, que fabrican productos de plástico, especialmente, envases industriales. En este mercado, el grupo Sotralentz, y en consecuencia su filial Detursa, compite con los grupos alemanes Schütz (al que pertenece la filial española Schütz Ibérica SL, con dos fábricas en Alemania y filiales en

Francia, Italia, el Reino Unido, Noruega y Polonia) y Werit, el grupo italiano Mamor y el grupo finlandés Van Leer. Al parecer la competencia en el mercado de los contenedores IBC (Intermediate Bulk Container) es encarnizada, porque la capacidad de producción europea es muy superior a la demanda. En lo que respecta a los envases industriales, esa competencia rebasa las fronteras europeas y se desarrolla a escala mundial: el grupo Sotralentz ha concedido una licencia al grupo Greif Bros Corporation en Estados Unidos, mientras que el grupo Schültz dispone de cinco fábricas al otro lado del Atlántico. En estas circunstancias, la Comisión considera que la concesión de una ayuda estatal a Detursa puede afectar a los intercambios entre los Estados miembros y falsear la competencia reforzando la posición de Detursa con respecto a competidores como Schütz Ibérica SL.

(67) Por lo que se refiere al argumento de las autoridades españolas según el cual las medidas fiscales en cuestión no falsean la competencia ni afectan a los intercambios entre los Estados miembros, puesto que el informe del grupo "Código de conducta" concluyó que no incidían en la localización de las actividades económicas en la Comunidad, la Comisión considera que el análisis basado en el Código de conducta no puede sustituirse a la evaluación realizada a la luz de las normas en materia de ayudas estatales. En efecto, los criterios establecidos en la letra B del Código de conducta para determinar el carácter "pernicioso" de una medida fiscal son diferentes de los criterios utilizados para determinar si una medida falsea la competencia o afecta a los intercambios. Por tanto, es posible que una medida no se considere perniciosa porque no cumpla los criterios de dicha letra B, aunque falsee y afecte a los intercambios. En este caso concreto, las vacaciones fiscales en cuestión no cumplen los criterios de la letra B ya que, en particular, no se conceden exclusivamente a no residentes o con respecto a operaciones realizadas con no residentes; no están totalmente aisladas de la economía nacional; no se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Territorio; no se aplican a los beneficios derivados de las actividades internas de un grupo multinacional sin ajustarse a los principios internacionalmente reconocidos y no carecen de transparencia. En cambio, como ya se ha expuesto en otros considerandos, falsean la competencia y afectan a los intercambios.

(68) Por lo que se refiere al comentario de terceros según el cual la incidencia en los intercambios comerciales debería ser examinada por la Comisión comparando todos los sistemas fiscales, esta Institución recuerda que el objeto del procedimiento incoado en virtud de los artículos 87 y 88 del Tratado son las distorsiones de la competencia que se puedan derivar de una norma que favorece sólo a determinadas empresas del Estado miembro (en el caso que nos ocupa determinadas empresas de reciente creación) y no las que se deriven de las divergencias entre los sistemas fiscales de los Estados miembros, que entrarían, en todo caso, en el ámbito de aplicación de los artículos 93 a 97 del Tratado.

(69) En cuanto al carácter específico que deben revestir las ayudas estatales, la Comisión opina que esta exención del impuesto de sociedades es específica, o bien selectiva, en el sentido de que favorece a determinadas empresas. Efectivamente, las condiciones para la concesión de la ayuda excluyen concretamente de la misma a toda empresa creada antes de la fecha de entrada en vigor, a mediados de 1996, de la citada Norma Foral, que haya generado menos de diez puestos de trabajo, cuyas inversiones sean inferiores a 80 millones de pesetas españolas (480.810 euros) y cuyo capital no supere 20 millones de pesetas españolas (120.202 euros). A este respecto, la Comisión recuerda que, según el cuarto informe sobre las empresas en Europa, en 1992 el número

de empresas en la Comunidad Europea con menos de diez trabajadores o sin ninguno ascendía a 14,629 millones, es decir, al 92,72% del total. En el caso de España ese porcentaje era todavía más elevado en 1991, en torno al 95,11%. Además, según el quinto informe sobre las empresas en Europa, en 1995 el número de empresas en la Comunidad Europea con menos de diez trabajadores o sin ninguno ascendía a 16,767 millones, es decir, al 92,89% del total. En el caso de España ese porcentaje era todavía más elevado, en torno al 95%. Es probable que dichos porcentajes sean todavía más elevados en el caso de las empresas de nueva creación puesto que normalmente toda empresa echa a andar con poco personal y éste va aumentando a medida que la empresa se va consolidando y alcanzando su velocidad de crucero. Ése es el caso de España, donde en 1995 ese porcentaje era todavía más elevado, en torno al 98%. En principio, todo indica pues que una de las condiciones para poderse beneficiar de las ayudas excluye por sí sola a la mayoría de las empresas.

(70) Por otra parte, la Comisión indica que la especificidad material identificada en la exención fiscal en cuestión no excluye la existencia de otras características que confieran especificidad a las medidas fiscales en cuestión como, por ejemplo, su especificidad regional. Ahora bien, una vez demostrado que la exención fiscal favorece a determinadas empresas de resultas de dicha especificidad material, la Comisión considera que no es imprescindible realizar un análisis exhaustivo de todas las demás especificidades de las medidas en cuestión. Por ello, en este caso concreto, no procede a analizar su posible especificidad regional.

(71) Por lo demás, el carácter objetivo de los umbrales indicados no impide, tal como pretenden algunos comentarios de terceros, que éstos sean selectivos al excluir a las empresas que no reúnen las condiciones estipuladas. A este respecto, conviene recordar que según la jurisprudencia, "el hecho de que la ayuda no se refiera a uno o varios beneficiarios particulares previamente definidos, sino que esté sujeta a una serie de criterios objetivos con arreglo a los cuales podrá concederse, [...] no puede bastar para desechar el carácter selectivo de la medida y, por tanto, su calificación de ayuda de Estado a efectos del apartado 1, del artículo 92, del Tratado. [...] No excluye, por el contrario, que esta intervención pública deba considerarse un régimen de ayuda constitutivo de una medida selectiva y, por tanto, específica, si, como consecuencia de sus criterios de aplicación, proporciona una ventaja a determinadas empresas o producciones, con exclusión de otras".

(72) Por lo que se refiere a la posible justificación de la exención del impuesto de sociedades por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, la Comisión hace hincapié en que la cuestión consiste en saber si las medidas fiscales responden a los objetivos inherentes al propio sistema fiscal o si, por el contrario, contemplan otros objetivos, incluso legítimos, pero externos a dicho sistema fiscal. Además, es al Estado miembro interesado a quien corresponde determinar la lógica interna del sistema fiscal a la que obedecen las medidas fiscales. En este caso concreto, las autoridades españolas no han facilitado información alguna sobre la lógica interna del sistema fiscal a la que supuestamente obedecerían las medidas fiscales contempladas. En cambio, la Comisión observa que, según la Norma Foral que establece las vacaciones fiscales en cuestión, el objetivo declarado es el de reactivar la economía de Álava, que atravesaba entonces por una grave crisis económica. El objetivo no se deriva pues de las exigencias fiscales primarias sino de la política económica externa al sistema fiscal en cuestión. Ese carácter externo al sistema fiscal se ve reforzado por el carácter transitorio de las medidas fiscales consideradas. Por lo que se refiere al posible carácter legítimo de los objetivos perseguidos, la Comisión no lo cuestiona, aunque señala que no basta para que

una medida de Estado escape al control de las ayudas estatales ya que, como indica la jurisprudencia: "De seguirse esta tesis, bastaría con que las autoridades públicas invocasen la legitimidad de los objetivos perseguidos mediante la adopción de una medida de ayuda para que ésta pudiera considerarse una medida general, que eludiría la aplicación del apartado 1, artículo 92, del Tratado. Pues bien, esta disposición no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos".

(73) En cuanto a la existencia en otros Estados miembros de medidas fiscales consistentes en una exención del impuesto de sociedades y al hecho de que la Comisión no las haya considerado ayudas estatales por ir dirigidas a empresas de nueva creación, extremo que según algunos comentarios de terceros daría lugar al principio de confianza legítima respecto de las ayudas fiscales en favor de las empresas de nueva creación, la Comisión tiene a bien señalar que los resultados preliminares de la investigación iniciada sobre esta cuestión ponen en duda esos comentarios. En efecto, las vacaciones fiscales de estos Estados miembros se consideraron regímenes de ayudas estatales, notificados con arreglo al apartado 3 del artículo 88 del Tratado y compatibles con el mercado común. Es más, incluso en el supuesto de que la Comisión no hubiera reaccionado, no sería legítimo invocar una política errónea en relación con el caso que nos ocupa. A este respecto, conviene recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia "el posible incumplimiento por parte de un Estado miembro de una obligación que le incumbe en virtud del Tratado, en relación con la prohibición del artículo 92, no puede justificarse por el hecho de que otros Estados miembros incumplan igualmente dicha obligación. El efecto de varias distorsiones de la competencia sobre los intercambios entre los Estados miembros no puede neutralizarse recíprocamente, sino que, al contrario, es de naturaleza acumulativa, lo cual aumenta sus consecuencias perjudiciales para el mercado común".

(74) Por lo que se refiere a los comentarios de terceros sobre la existencia en España de otras medidas fiscales que la Comisión no ha considerado ayudas estatales por estar destinadas a las nuevas empresas, conviene subrayar que las características de las medidas mencionadas son muy diferentes de las de las vacaciones fiscales en cuestión. En efecto, no puede compararse el que para acogerse a las ayudas sea necesario crear tres puestos de trabajo con tener que crear diez, ni el que la ayuda consista en una reducción de la base imponible del 95% durante tres años con una exención de diez años. Por lo demás, la Comisión considera que las decisiones adoptadas en relación con dichas vacaciones fiscales no pueden prejuzgar las decisiones que, llegado el caso, tenga que adoptar en relación con las otras medidas fiscales citadas.

(75) En cuanto al argumento de la existencia de una presión fiscal global superior en el País Vasco mencionado en algunos comentarios de terceros, la Comisión reitera que no es pertinente en este caso concreto ya que el procedimiento se incoó contra una medida específica y no contra el conjunto del sistema fiscal de cada uno de los tres Territorios Históricos vascos.

(76) En conclusión, la Comisión considera que la exención del impuesto de sociedades tiene carácter de ayuda estatal según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87 del Tratado dado que confiere una ventaja comparativa, es concedida por el Estado mediante fondos estatales, afecta a los intercambios comerciales intracomunitarios y falsea la competencia al favorecer a determinadas empresas.

6.2. El carácter de ayuda nueva de la reducción de la base imponible

(77) La Comisión considera que dichas ayudas tampoco son ayudas existentes ya que no cumplen las condiciones establecidas en la letra b) del artículo 1 del citado Reglamento (CE) nº 659/1999. En efecto, no cumplen los criterios de los incisos i) a iv) porque no se establecieron con anterioridad a la adhesión de España, el 1 de enero de 1986; nunca fueron autorizadas por la Comisión o por el Consejo; no puede considerarse que han sido autorizadas al no haber sido notificadas nunca; se concedieron hace menos de diez años.

(78) En cuanto a las condiciones del inciso v) de la letra b) de dicho artículo 1, la Comisión considera que la exención fiscal en cuestión no puede cumplirlas. En efecto, la Comisión recuerda que ni en su correspondencia, ni en ningún otro documento ha indicado nunca directa o indirectamente que considerase que las vacaciones fiscales en cuestión no fueran ayudas. En cambio, en su Decisión 98/C 103/03 de 18 de noviembre de 1997, consideró que las nuevas vacaciones fiscales que Álava estableció en 1996 y de las que disfrutaba, además de otras ayudas, la empresa Demesa, podían contener elementos de ayudas posiblemente incompatibles. Más tarde, en su citada Decisión 1999/718/CE de conclusión del procedimiento, la Comisión consideró que las vacaciones fiscales de 1996 eran ayudas estatales incompatibles con el mercado común. La Comisión ha seguido ese mismo enfoque de considerar las vacaciones fiscales como ayudas estatales con respecto a otras medidas fiscales establecidas por otros Estados miembros como Francia (Decisión de 21 de enero de 1987, sobre el régimen N 155/86 y de 29 de noviembre de 1995 sobre el régimen N 493/95), Italia (Decisión de 2 de marzo de 1988) y Luxemburgo (Decisión de 9 de diciembre de 1992, sobre el régimen N 607/92 y de 20 de septiembre de 1996, sobre el régimen N 72/96). Teniendo en cuenta que todas estas Decisiones, excepto la Decisión 1999/718/CEE, fueron adoptadas no sólo antes del 10 de diciembre de 1998, fecha de publicación de la citada Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, sino incluso antes del 1 de diciembre de 1997, fecha de la Resolución relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas, la Comisión quiere resaltar que la decisión de considerar las vacaciones fiscales instauradas en 1993 como ayudas estatales no se debe, como pretende la Diputación Foral de Álava en sus comentarios, a un cambio de criterio de la Comisión a la hora de examinar los regímenes fiscales vigentes a raíz de dicha Comunicación o del mencionado Código de conducta fiscal.

(79) Por lo demás, por lo que se refiere al argumento esgrimido por las autoridades españolas de que si la Comisión consideraba que dichas vacaciones fiscales eran ayudas estatales tenía que haber incoado inmediatamente el procedimiento, sobre la base del apartado 12 de la sentencia en el asunto C-84/82 citada en la nota 9, la Comisión recuerda que esa jurisprudencia no hace al caso, porque sólo es aplicable a las ayudas notificadas. A este respecto, la Comisión recuerda que, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 13 del Reglamento (CE) nº 659/1999, en el caso de las ayudas ilegales, no esta sujeta a los plazos aplicables a las ayudas notificadas. Además, recuerda que mediante carta, de 19 de enero de 1996 dirigida a la RP española, la Comisión recabó información detallada sobre los posibles beneficiarios de las medidas en cuestión. Por fax de 16 de febrero de 1996, confirmado mediante carta, de 19 de febrero de 1996, la RP española solicitó una prórroga de 15 días del plazo para responder. Mediante carta, de 21 de marzo de 1996, la RP española solicitó una nueva prórroga de 30 días. Pese a haber solicitado dichas prórrogas, que inducían a pensar en la posibilidad de una respuesta, las autoridades españolas no contestaron a esa solicitud de la Comisión. Por otra parte, la Comisión recuerda que incoó un procedimiento contra otras medidas similares de

ayudas fiscales en forma de reducción de la base imponible de determinadas empresas nuevas de Álava (C 49/99) el 29 de septiembre de 1999. En su Decisión final, de 12 de julio de 2001, consideró que dichas ayudas eran incompatibles.

(80) En resumen, puesto que no cumplen las condiciones de la letra b) del artículo 1 del Reglamento (CE) n° 659/1999, las medidas fiscales en cuestión no pueden considerarse ayudas existentes. La Comisión considera en cambio que pueden considerarse nuevas ayudas, a efectos de la letra c) del artículo 1 del mismo Reglamento.

6.3. El carácter ilegal de la reducción de la base imponible

(81) Teniendo en cuenta que el régimen en cuestión no prevé el compromiso de las autoridades españolas de conceder las ayudas respetando las condiciones relativas a las ayudas de minimis, la Comisión considera que estas ayudas no pueden considerarse ayudas sujetas a la norma de minimis. A este respecto, conviene subrayar que las autoridades españolas nunca han alegado, en el marco del procedimiento, que las ayudas en cuestión tuvieran total o parcialmente carácter de ayudas de minimis. Además, las ayudas en cuestión tampoco pueden ajustarse a las normas de minimis porque no hay garantías de que no se supere el umbral de minimis.

(82) En relación con las ayudas estatales que no se rigen por la norma de minimis, la Comisión indica que están sujetas a la obligación de notificación previa establecida en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Sin embargo, las autoridades españolas no han respetado esta obligación. Por esta razón la Comisión estima que dichas ayudas deben considerarse ilegales.

(83) En cuanto al argumento de algunos comentarios de terceros según el cual las medidas fiscales no pueden ser calificadas de ilegales por la confianza legítima originada por la aprobación del sistema fiscal vasco por la Comisión, ésta no puede por menos de rechazarlo, ya que, en primer lugar, según la letra f) del artículo 1 del Reglamento (CE) n° 659/1999, una ayuda es ilegal cuando, como en el caso presente, no ha sido notificada con arreglo al apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Pues bien, al no haber sido notificada, la Comisión no ha podido tomar nunca una Decisión sobre su compatibilidad con el mercado común. En cuanto a la supuesta aprobación por la Comisión del "sistema fiscal vasco" que, según los comentarios de los terceros interesados se deriva de la citada Decisión 93/337/CEE, la Comisión recuerda, por una parte, que esa Decisión no se refería a "sistema fiscal vasco" alguno, sino a una serie de medidas fiscales concretas instituidas respectivamente por Álava, Guipúzcoa y Vizcaya en 1988 y que, por otra parte, dicha Decisión las consideró ayudas estatales. En el apartado 4 de su artículo 1, la Decisión dispuso además que la concesión de las ayudas debía someterse a una serie de condiciones, como el respeto de los límites máximos de las ayudas regionales, las normas aplicables a las PYME, los sectores sensibles y a las disposiciones sobre acumulación de ayudas. Por consiguiente, no se trataba de una aprobación del sistema fiscal vasco, sino de calificar de ayudas estatales determinadas medidas fiscales e imponer condiciones para la concesión de estas ayudas. En consecuencia, dicha Decisión no prejuzgaba en absoluto una posible Decisión positiva de la Comisión con respecto a cualquier otra nueva medida fiscal que se estableciera en el País Vasco. En resumen, y contrariamente a lo que pretenden los citados comentarios, nunca ha existido Decisión de la Comisión alguna que aprobara en abstracto el "sistema fiscal vasco" y, por ende, cualquier medida fiscal nueva como la exención fiscal en cuestión, o que por lo menos la despojara de su carácter ilegal.

6.4. Valoración de la compatibilidad con el mercado común

(84) A título preliminar, la Comisión desea reiterar el carácter de régimen de ayudas de la exención del impuesto de sociedades. Habida cuenta del carácter general y abstracto de los regímenes de ayudas, la Comisión no tiene la obligación de analizar individualmente la situación de cada una de las empresas potencialmente beneficiarias. En cualquier caso, la Comisión desconoce las circunstancias de las empresas que ya han sido beneficiarias o que está previsto que lo sean y, por lo tanto, en principio no puede examinar las repercusiones en la competencia de empresas concretas. Basta con establecer que unas empresas potencialmente beneficiarias podrían optar a ayudas que no se ajustan a las directivas, directrices y marcos comunitarios aplicables en esta materia. Además, la Comisión reitera que, en su decisión de incoar el procedimiento, recabó de las autoridades españolas toda la información pertinente para poder evaluar las ayudas fiscales contempladas. Evidentemente, esta solicitud tenía por objeto que la Comisión pudiera hacerse una idea general de los verdaderos efectos del régimen y no pretendía recabar datos suficientes como para realizar análisis individuales. Sin embargo las autoridades españolas no facilitaron ninguna información sobre los casos de aplicación de las vacaciones fiscales en cuestión. Por ello resulta contradictorio reprochar a la Comisión, como lo han hecho algunos comentarios de terceros, la falta de precisión de su valoración negándose a la vez a proporcionar siquiera la información solicitada.

(85) Dado que el régimen en cuestión únicamente abarca la NUTS III de Álava, hay que examinar si las ayudas de este Territorio Histórico pueden beneficiarse de las excepciones de carácter regional que se establecen en las letras a) o c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. A este respecto, la Comisión recuerda que Álava no ha podido acogerse nunca a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 porque el PIB per cápita de la NUTS II del País Vasco del que forma parte siempre fue superior al 75% de la media comunitaria. En efecto, según las normas regionales, las condiciones para poder acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado solamente se cumplen si la región, al nivel de la NUTS II, tiene un PIB por habitante que no supera el 75% de la media comunitaria. En cambio, la Comisión recuerda que, según el mapa de ayudas regionales, Álava era una región en la que las ayudas estatales podían considerarse parcialmente compatibles hasta el 26 de septiembre de 1995 y, después de esa fecha, totalmente compatibles con el mercado común, al amparo de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado.

(86) Las ayudas estatales en forma de exención del impuesto de sociedades fomentan la creación de nuevas empresas en Álava cuya inversión inicial y número de empleados superen determinados umbrales. Sin embargo, a pesar de esa inversión mínima y de la creación de un mínimo de puestos de trabajo, las ayudas fiscales en cuestión no tienen carácter de ayuda a la inversión o a la creación de empleo. Efectivamente, la base de dichas ayudas no es el importe de la inversión ni el número de puestos de trabajo, ni su correspondiente coste salarial, sino la base imponible. Además, el importe de dichas ayudas no está en función de un porcentaje máximo de la inversión o del número de puestos de trabajo o de su correspondiente coste salarial, sino de la base imponible. A este respecto, la Comisión recuerda que, según el anexo I de las Directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional, "las ayudas fiscales pueden considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible. Además, cualquier ayuda fiscal puede entrar en esta categoría si su importe máximo se expresa en porcentaje de la inversión". De ello se deduce que las ayudas que, como en el caso que nos ocupa, no se ajustan a esos criterios no pueden considerarse ayudas a la inversión.

(87) Antes bien, esas ayudas, al reducir parcialmente el impuesto sobre los beneficios a las empresas beneficiarias, tienen carácter de ayudas de funcionamiento. Efectivamente, el impuesto de sociedades es una carga tributaria que debe ser necesaria y periódicamente abonada por las empresas en el marco de su gestión corriente. Procede pues examinar las ayudas fiscales consideradas a la luz de las eventuales excepciones aplicables a las ayudas de funcionamiento en cuestión.

(88) La Comisión tiene a bien señalar al respecto que, de conformidad con las Directrices sobre las ayudas de estado de finalidad regional, en principio están prohibidas las ayudas de finalidad regional que tengan carácter de ayudas de funcionamiento. Con carácter excepcional, sin embargo, pueden concederse bien en regiones acogidas a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, en condiciones específicas establecidas en los puntos 4.15 a 4.17 de dichas Directrices regionales, o bien en las regiones ultraperiféricas o de baja densidad de población cuando tengan por objeto compensar el coste excesivo del transporte. Ahora bien, la NUTS III de Álava no puede acogerse a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado y, por otra parte, la concesión de las ayudas de funcionamiento mencionadas no está supeditada a dichas condiciones. Además la NUTS III de Álava no tiene carácter de región ultraperiférica ni de región de baja densidad de población. Por ello están prohibidos los elementos de ayuda de funcionamiento contenidos en la exención del impuesto de sociedades, especialmente porque no se conceden en una región acogida a la excepción de la letra a) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, ni en una región ultraperiférica, ni en una región con baja densidad de población. En el caso que nos ocupa, estas ayudas son por lo tanto incompatibles.

(89) Por consiguiente, la Comisión considera que el régimen de ayudas fiscales en cuestión no puede considerarse compatible con el mercado común en virtud de las excepciones contempladas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, toda vez que no se ajusta a las citadas normas sobre ayudas estatales de finalidad regional.

(90) Además de la aplicación de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativa al desarrollo de determinadas actividades en los casos anteriores, conviene examinar la posible aplicación de esta excepción en relación con otros fines. Cabe observar al respecto que esta exención del impuesto de sociedades no tiene por objeto el desarrollo de una actividad económica a efectos de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, a saber, la creación de medidas en favor de las pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, la creación de empleo o la formación con arreglo a la normativa comunitaria correspondiente. En este caso, dichas ayudas fiscales no pueden acogerse a la excepción referente al desarrollo de determinadas actividades contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado al amparo de los objetivos mencionados.

(91) Además, la exención del impuesto de sociedades en cuestión, que no está sujeta a ninguna restricción sectorial, puede concederse sin ninguna limitación a empresas de los sectores sensibles sujetos a normas comunitarias específicas como las aplicables a las actividades de producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas del anexo I del Tratado, la pesca, la industria del carbón, la siderurgia, la construcción naval, las fibras sintéticas y la industria del automóvil. Por consiguiente, la Comisión considera que las ayudas fiscales consistentes en la exención del impuesto de sociedades pueden no respetar dichas normas sectoriales. En este caso, la exención del impuesto de sociedades no cumple la condición de no potenciar nuevas capacidades de

producción con el fin de no agravar el problema de exceso de capacidad que afecta tradicionalmente a estos sectores. Por consiguiente, en caso de que el beneficiario pertenezca a los sectores mencionados, la Comisión considera que, al no estar sometidas a las mencionadas normas sectoriales, estas ayudas son incompatibles en virtud de la excepción de la letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado relativa al fomento de determinadas actividades.

(92) Las ayudas examinadas, que no pueden acogerse a las excepciones previstas en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado, tampoco pueden acogerse a otras excepciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 87, ya que estas ayudas no pueden considerarse ayudas de carácter social, previstas en la letra a) del apartado 2 del artículo 87, ni están destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, de conformidad con lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del citado artículo. Tampoco tienen por objeto promover la realización de un proyecto importante de interés europeo común o poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, según lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado. Por lo demás, no pueden acogerse a la excepción prevista en la letra d) del apartado 3 del artículo 87, por cuanto no están destinadas a promover la cultura ni la conservación del patrimonio. Por consiguiente, dichas ayudas son incompatibles con el mercado común.

(93) Habida cuenta de que la exención del impuesto de sociedades se extiende a varios ejercicios, podría quedar pendiente de pago una parte de dichas ayudas pero, como dichas ayudas son ilegales e incompatibles, las autoridades españolas deben cancelar el pago del posible saldo de la exención del impuesto de sociedades al que podría seguir teniendo derecho alguno de los beneficiarios.

6.5. Recuperación de las ayudas ya abonadas

(94) Según algunos de los comentarios de Confebask mencionados anteriormente, las ayudas en cuestión no deberían reembolsarse debido a la confianza legítima originada, por una parte, por el hecho de que durante un largo período de varios años la Comisión no ha calificado de ayudas estatales las medidas en cuestión y, por otra parte, por la existencia de otras vacaciones fiscales en el resto del territorio del Estado miembro que no han sido cuestionadas por la Comisión.

(95) A título preliminar, conviene observar que Confebask no afirma que las empresas vascas que representa no se hayan percatado de que la exención del impuesto de sociedades concedido bajo determinadas condiciones a las empresas recién creadas no implicara una ventaja. Cabe considerar, por lo tanto, que estas empresas podían ser conscientes de la ventaja que implicaba dicha exención.

(96) Además, conviene recordar que la exención fiscal en cuestión no se aplicó respetando el procedimiento previsto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Ahora bien, según una jurisprudencia constante, las empresas beneficiarias sólo pueden, en principio, depositar una confianza legítima en la validez de la ayuda que han recibido cuando ésta se conceda con observancia del procedimiento que prevé dicho artículo. En efecto, un operador económico diligente debe normalmente poder cerciorarse de que se ha respetado este procedimiento. En el presente caso, Confebask, al adjuntar a sus comentarios copias de la correspondencia mantenida entre la Comisión y las autoridades españolas, no puede pretender que desconocía el carácter ilegal de las medidas en cuestión.

(97) La jurisprudencia no descarta ciertamente la posibilidad de que los beneficiarios de una ayuda ilegal invoquen circunstancias excepcionales, que hayan podido legítimamente sustentar su confianza legítima en la validez de esta ayuda, para oponerse al reembolso, sin embargo, en este caso no puede tenerse en cuenta ninguna de las circunstancias aducidas en los comentarios de los terceros interesados. En efecto, por lo que se refiere a la posible confianza legítima originada porque la Comisión, durante un período muy largo, no haya calificado de ayudas estatales las medidas en cuestión, la Comisión recuerda, a título preliminar que, según el apartado 2 del artículo 13 del Reglamento (CE) n° 659/1999, en el caso de las ayudas ilegales, no esta sujeta a los plazos aplicables a las ayudas notificadas. De manera que no está obligada a adoptar decisiones sobre ayudas ilegales, como en el caso presente, en un plazo de dos meses (de acuerdo con el apartado 5 del artículo 4), ni en un plazo de 18 meses (con arreglo al apartado 6 del artículo 7). También conviene recordar que, en la carta, de 25 de mayo de 1994, de la Comisión a la RP española, adjunta a los comentarios de Confebask, la Comisión llamaba la atención del Gobierno español sobre la carta enviada el 3 de noviembre de 1983 a todos los Estados miembros, en relación con las obligaciones dimanantes del apartado 3 del artículo 93 del Tratado y de la Comunicación publicada en el DO C 318 de 24.11.1983, y en la que se reiteraba que toda ayuda concedida ilegalmente podía ser objeto de una solicitud de reembolso. Por consiguiente, en la primera carta que envió a la RP española después de la denuncia presentada en 1994, la Comisión advirtió a las autoridades españolas no sólo del posible carácter de ayuda, sino también del posible carácter de ayuda ilegal de la exención fiscal en cuestión, así como de la posibilidad, llegado el caso, de que se exigiera su reembolso. Además, en la correspondencia que mantuvo con las autoridades españolas desde 1994, la Comisión nunca calificó la exención fiscal en cuestión de compatible con el mercado común, ni directa ni indirectamente.

(98) En cuanto a la confianza legítima derivada de la existencia de otras vacaciones fiscales en el resto del territorio del Estado miembro, conviene reiterar, como ya se ha expuesto en otro considerando, las características muy distintas de las medidas en cuestión. En estas condiciones es difícil justificar una similitud de tratamiento de medidas muy diferentes. Por otra parte, conviene recordar que en el caso de las otras vacaciones fiscales, bien por falta de notificación, bien por no haber sido denunciadas, la Comisión no ha podido pronunciarse sobre su compatibilidad. Tampoco se ha pronunciado nunca directa ni indirectamente sobre estas medidas.

(99) En cuanto al precedente de la sentencia RSV, citada por terceros en apoyo de la existencia de una confianza legítima originada por el largo plazo transcurrido entre la primera carta de 25 de mayo de 1994 de la Comisión y la decisión de incoar el procedimiento en relación con la exención fiscal en cuestión, es importante recordar las circunstancias particulares de ese asunto. En el caso RSV, la ayuda fue notificada formalmente a la Comisión, aunque con retraso. Por lo demás, estaba relacionada con una serie de costes adicionales vinculados a una operación que ya había sido objeto de ayudas autorizadas por la Comisión. Se refería a un sector que venía recibiendo ayudas autorizadas por la Comisión desde hacía años. Por ello, no era preciso una investigación exhaustiva para determinar si la ayuda era compatible. En cambio, en el caso que nos ocupa, la ayuda no ha sido notificada, ni está vinculada a ayudas autorizadas por la Comisión, ni se refiere a un sector que haya recibido ayudas anteriormente. Por consiguiente, la Comisión considera que la aplicación de la jurisprudencia de la sentencia RSV en este caso no procede.

(100) Por otra parte, conviene señalar que la duración del plazo transcurrido se debe en gran parte a la falta de colaboración de las autoridades españolas. En efecto, mediante carta de 19 de enero de 1996, dirigida a la RP, la Comisión recabó información detallada sobre los posibles beneficiarios de las medidas en cuestión. Por fax de 16 de febrero de 1996, confirmado mediante carta de 19 de febrero de 1996, la RP española solicitó una prórroga de 15 días del plazo para responder. Mediante carta, de 21 de marzo de 1996, la RP española solicitó una nueva prórroga de 30 días. Pese a haber solicitado dichas prórrogas, lo que induciría a pensar en la posibilidad de una respuesta, las autoridades españolas no contestaron a esa solicitud de la Comisión. Por otra parte, la Comisión señala que durante ese período las autoridades españolas fueron informadas de los procedimientos incoados por la misma a raíz de las denuncias presentadas en 1996 respecto a las ayudas en favor de DEMESA y, en 1997, a las ayudas en favor de Ramondín, en relación con las vacaciones fiscales establecidas en Álava en 1996 y de las que disfrutaban, además de otras ayudas, estas empresas. Como ambos expedientes concluyeron con la calificación de ayudas estatales ilegales e incompatibles de las vacaciones fiscales de 1996, la información que recibieron las autoridades españolas a este respecto, lejos de suscitar confianza legítima alguna sobre la compatibilidad de la exención fiscal, dejaba vislumbrar su posible incompatibilidad.

(101) En estas circunstancias, la Comisión considera que no dio ninguna esperanza fundada de una posible compatibilidad de la exención fiscal en cuestión. De modo que los beneficiarios no pueden alegar confianza legítima ni seguridad jurídica algunas en relación con la exención en cuestión. A este respecto, cabe recordar que "según jurisprudencia reiterada, el derecho a reclamar la protección de la confianza legítima se extiende a todo particular que se encuentre en una situación de la que se desprenda que la administración comunitaria le ha hecho concebir esperanzas fundadas [...]. Por el contrario, nadie puede invocar una violación del principio de protección de la confianza legítima si la administración no le ha dado unas garantías concretas".

(102) En resumen, habida cuenta de los argumentos aquí expuestos, la Comisión considera que los beneficiarios no pueden invocar los principios generales del Derecho comunitario, tales como la confianza legítima o la seguridad jurídica con respecto a las ayudas incompatibles ya abonadas. Nada se opone pues a la aplicación del apartado 1 del artículo 14 del citado Reglamento (CE) n° 659/1999, en virtud del cual "Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda". Por ello, en el caso que nos ocupa, las autoridades españolas deberán adoptar todas las medidas necesarias para recuperar las ayudas ya pagadas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente dichas ayudas. La recuperación de las ayudas deberá efectuarse de conformidad con los procedimientos previstos y las disposiciones establecidas por la legislación española, e incluir la totalidad de los intereses devengados calculados desde la fecha de concesión de la ayuda hasta la fecha efectiva de reembolso de la misma, sobre la base del tipo de referencia utilizado en dicha fecha para calcular el equivalente neto de subvención de las ayudas regionales en España.

(103) La presente Decisión se refiere al régimen y debe ser objeto de una ejecución inmediata, incluida la recuperación de cualquier ayuda individual concedida en el marco del mencionado régimen. La Comisión recuerda igualmente que, como siempre, la presente Decisión no prejuzga la posibilidad de que ayudas individuales puedan ser consideradas, total o parcialmente, compatibles con el mercado común en función de

sus propias características, ya sea en el marco de una Decisión posterior de la Comisión o en aplicación de los reglamentos de exención.

7. CONCLUSIONES

(104) Habida cuenta de cuanto precede, la Comisión concluye lo siguiente:

a) España ha ejecutado ilegalmente en Álava una exención del impuesto de sociedades de determinadas empresas de reciente creación, en infracción de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 88 del Tratado;

b) la exención del impuesto de sociedades en cuestión es incompatible con el mercado común;

c) las autoridades españolas deben cancelar el pago del saldo de la ayuda al que pudiera seguir teniendo derecho alguno de los beneficiarios. Por lo que se refiere a las ayudas incompatibles ya pagadas, las autoridades españolas deberán adoptar todas las medidas necesarias para recuperarlas con el fin de restablecer la situación económica en la que se encontrarían las empresas beneficiarias de no haberse concedido ilegalmente dichas ayudas.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

La ayuda estatal en forma de reducción de la base imponible, ilegalmente ejecutada por España en el Territorio Histórico de Álava, en infracción del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, por medio del artículo 14 de la Norma Foral 18/1993 de 5 de julio, es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

España suprimirá el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 siempre que el mismo siga vigente.

Artículo 3

1. España adoptará todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas contempladas en el artículo 1, que han sido puestas a su disposición ilegalmente. En cuanto a las ayudas pendientes de pago, España deberá cancelar todos los pagos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión. La ayuda recuperable devengará intereses desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva. Los intereses se calcularán sobre la base del tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención de las ayudas regionales.

Artículo 4

España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Hecho en Bruselas, el 20 de diciembre de 2001.

Decisión de la Comisión de 22 de agosto de 2002

Artículos del Concierto:

- Art. 2

Voces:

- Derecho comunitario
- Impuesto sobre Sociedades
- Incentivos fiscales

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y, en particular, el primer párrafo del apartado 2 de su artículo 88,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y, en particular, la letra a) del apartado 1 de su artículo 62,

Después de haber emplazado a los interesados para que presentaran sus observaciones, de conformidad con los citados artículos, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

I. PROCEDIMIENTO

(1) En 1997, el Consejo de Economía y Finanzas aprobó un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas con el fin de hacer frente al problema de la competencia fiscal perniciosa. A raíz del compromiso que suponía este Código, la Comisión publicó en 1998 una Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (en lo sucesivo, la "Comunicación") en la que manifiesta su firme intención de aplicarlas con todo rigor y atenerse al principio de igualdad de trato. Sobre la base de esta Comunicación, la Comisión empezó a examinar o reexaminar, caso por caso, los regímenes fiscales vigentes en los Estados miembros.

(2) Así las cosas, el 12 de febrero de 1999 la Comisión solicitó por escrito a las autoridades españolas información sobre varias medidas, entre las que figuraban los regímenes fiscales aplicables en el País Vasco y Navarra a los "centros de coordinación". Ninguna de estas medidas había sido notificada a la Comisión. Las autoridades españolas facilitaron la información solicitada por carta de 21 de abril de 1999.

(3) Por carta de 22 de junio de 2000, las autoridades españolas comunicaron a la Comisión que los regímenes fiscales instaurados para los centros de coordinación en Álava y Guipúzcoa habían sido derogados.

(4) Mediante carta de 8 de mayo de 2001 España informó a la Comisión de que el régimen fiscal aplicable a los centros de coordinación en Navarra había sido derogado y el de Vizcaya todavía estaba vigente pero no había sido aplicado. Como, según la información disponible, no se había concedido ayuda alguna al amparo de los regímenes fiscales de Álava, Guipúzcoa y Navarra, la Comisión dejó de investigarlos y limitó su investigación al régimen tributario previsto para los centros de coordinación en Vizcaya, que seguía en vigor.

(5) Mediante carta de 11 de julio de 2001, la Comisión comunicó a España su decisión de incoar el procedimiento previsto en el apartado 2 del artículo 88 del Tratado con respecto a los centros de coordinación de Vizcaya.

(6) La Decisión de la Comisión de incoar el procedimiento se publicó en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas. La Comisión invitó a los interesados a presentar sus observaciones sobre la ayuda.

(7) Mediante carta de 20 de noviembre de 2001, las autoridades españolas informaron a la Comisión de que la Diputación Foral de Vizcaya había aprobado un proyecto de ley para derogar el régimen fiscal de los centros de coordinación.

(8) Mediante cartas de 18 de marzo de 2002 y 8 de abril de 2002, la Comisión solicitó a España más información sobre la derogación del régimen fiscal de los centros de coordinación y sobre los beneficiarios de este régimen. Mediante carta de 25 de abril de 2002, España comunicó a la Comisión que la supresión definitiva del régimen fiscal de los centros de coordinación estaba prevista para el 30 de abril de 2002 y su único beneficiario ya había renunciado a la condición de centro de coordinación. Mediante carta de 3 de junio de 2002, España confirmó que el régimen fiscal de los centros de coordinación había sido anulado.

II. DESCRIPCIÓN DE LA AYUDA

(9) En Vizcaya se ha establecido un régimen fiscal especial para los "centros de dirección, de coordinación y financieros". Las disposiciones relativas a este régimen se rigen por los artículos 53 y 54 de la Norma Foral nº 3/1996, de 26 de junio, del impuesto sobre sociedades, y el Decreto Foral nº 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades.

(10) Un centro dirección, coordinación y operaciones financieras (en lo sucesivo, "el centro de coordinación") es una persona jurídica sujeta al impuesto sobre sociedades cuyo objeto principal es la gestión, dirección, supervisión y centralización de las transacciones y servicios de un grupo de empresas de carácter internacional del cual ha de formar parte integrante.

(11) Para poder beneficiarse del régimen fiscal de los centros de coordinación de la provincia de Vizcaya, el grupo de empresas debe cumplir ciertos requisitos:

a) los fondos propios agregados del grupo han de superar los 1.250 millones de pesetas españolas (ESP) [7,51 millones de euros (EUR)];

b) el grupo ha de contar con entidades residentes en al menos dos países extranjeros;

c) al menos el 25 % de los fondos propios del grupo han de corresponder a entidades no residentes en territorio español;

d) el volumen de operaciones anual debe superar los 8.000 millones ESP (48,1 millones de EUR), de los que al menos el 25 % debe corresponder a operaciones que se efectúen en dos Estados extranjeros.

(12) Además, un centro de coordinación debe:

a) emplear al menos a ocho personas a jornada completa;

b) cumplir una de las siguientes condiciones:

i) el capital social no debe ser inferior a 250 millones ESP (1,5 millones EUR) o los fondos propios no deben ser menores de 600 millones ESP (3,61 millones EUR), o

ii) el importe de sus operaciones anuales ha de superar los 1.000 millones ESP (6,01 millones EUR). Si el centro únicamente realiza actividades de dirección y coordinación, el importe de tales operaciones debe exceder de 150 millones ESP (0,902 millones EUR).

(13) Con arreglo al artículo 54 de la Norma Foral nº 3/1996, los centros de coordinación puede elegir entre dos métodos para calcular su base imponible. La base imponible puede calcularse siguiendo el método clásico, es decir, en función de la diferencia entre los ingresos imponibles y las cargas deducibles, o bien según un método alternativo. Con este otro método, la base imponible se calcula mediante aplicación de un porcentaje del 25 % sobre los gastos, excluidos los financieros, incurridos por el centro de coordinación. Al importe resultante se le aplica el tipo general del impuesto sobre sociedades. Se trata del llamado método del coste incrementado en un margen de beneficio (cost plus).

(14) Para acogerse al régimen de tributación de los centros de coordinación, las empresas deben recabar la autorización previa de las autoridades tributarias, que es válida para un período de hasta cinco años. La aprobación es automática siempre que se cumplan los requisitos del régimen y puede renovarse a petición del interesado.

III. MOTIVOS POR LOS QUE SE INICIÓ EL PROCEDIMIENTO

(15) Al evaluar la información presentada por España en el curso de su valoración inicial, la Comisión consideró que la exclusión de los costes financieros del cálculo de los beneficios con arreglo al método del coste incrementado podía conferir una ventaja a los centros de coordinación. También consideró que esta ventaja se concedía mediante fondos estatales, afectaba al comercio entre Estados miembros y era selectiva. La Comisión también consideró que no era aplicable ninguna de las excepciones a la prohibición general de las ayudas estatales previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado. Por estos motivos, la Comisión tenía dudas en cuanto a la compatibilidad de la medida con el mercado común y, por consiguiente, decidió iniciar el procedimiento de investigación formal.

IV. OBSERVACIONES DE LOS INTERESADOS

(16) Se recibieron observaciones de la Diputación Foral de Vizcaya, que cabe resumir de la manera expuesta en los considerandos 17 a 23.

(17) El régimen de los centros de coordinación de Vizcaya está en fase de derogación.

(18) Las medidas fiscales adoptadas en Vizcaya se han basado en la experiencia de otros Estados miembros. La legislación de Vizcaya sobre los centros de coordinación se inspiró, básicamente, en el régimen belga de los centros de coordinación vigente por aquel entonces. La Comisión no había emprendido actuación alguna contra la normativa belga, a la que se acogieron más de 300 centros de coordinación. Los cambios introducidos ulteriormente en el régimen belga tampoco suscitaron observación alguna de la Comisión en cuanto a su clasificación como ayuda estatal a tenor del antiguo artículo 92 (el actual artículo 87 del Tratado). De ahí que la Diputación Foral de

Vizcaya estuviese convencida de que la legislación que iba a promulgar era conforme al Derecho comunitario.

(19) Si hubiera habido dudas antes de 1996 sobre la condición de ayuda del régimen belga o sobre su compatibilidad con el mercado común, es razonable presumir que la Comisión habría tomado medidas en aplicación del antiguo artículo 93 del Tratado (actual artículo 88). No parece descabellado concluir que, con su silencio, la Comisión tomó postura al respecto en el sentido de la jurisprudencia en el caso *Lorenz*, aprobando el régimen belga, bien porque no era una ayuda estatal, bien porque era una medida fiscal manifiestamente compatible con el mercado común. La Comisión no declaró hasta más tarde que el régimen belga no le había merecido la calificación de ayuda estatal.

(20) Esta ausencia de reservas de la Comisión por lo que se refiere al notorio régimen belga demuestra la existencia de una confianza legítima. Al aprobarla, la Diputación Foral de Vizcaya no podía prever que la legislación impugnada pudiera ser considerada como una ayuda estatal y aún menos que, tras una valoración inicial se planteasen dudas sobre su compatibilidad con el mercado común.

(21) De declararse que el régimen de los centros de coordinación de Vizcaya constituye una ayuda estatal incompatible con el mercado común, esta confianza legítima impediría a la Comisión exigir la recuperación de las ayudas concedidas al amparo del régimen. Del igual modo, también cabe invocar una legítima confianza del beneficiario del régimen por lo que se refiere a la legalidad de la actuación de la Diputación Foral de Vizcaya, dado que durante muchos años tuvo conocimiento de la existencia del régimen belga y dada la ausencia de objeciones de la Comisión.

(22) Aparte de la cuestión de la legítima confianza, hay que aplicar el principio de igualdad de trato. Coincidiendo con la incoación de este procedimiento de conformidad con el apartado 2 del artículo 88 del Tratado, la Comisión hizo una propuesta de medidas apropiadas en virtud del apartado 1 del artículo 88 del Tratado a Bélgica con relación a su régimen de centros de coordinación. Esto significa que la Comisión consideró que el régimen belga era una ayuda existente.

(23) Como no hay ninguna especificidad particular del régimen belga en comparación con el régimen de Vizcaya que justifique objetivamente que el primero sea considerado como una ayuda existente y el segundo como una ayuda nueva, ambos regímenes deben recibir el mismo trato de la Comisión. Cuando un régimen es considerado como ayuda existente, la Comisión no puede exigir la recuperación de la ayuda aunque lo declare incompatible con el mercado común. Resultaría difícil entender cómo se justifica una orden de recuperación de la ayuda en el caso del régimen de Vizcaya, dado que en esencia se trata del mismo régimen que el belga.

V. OBSERVACIONES DE LAS AUTORIDADES ESPAÑOLAS

(24) En sus observaciones por escrito, que remitían la información facilitada por la Diputación Foral de Vizcaya, las autoridades españolas comunicaron a la Comisión la promulgación de la legislación de Vizcaya por la que se suprimía el régimen de centros de coordinación. Las autoridades españolas también remitieron copia de las observaciones de la Diputación Foral de Vizcaya, que se resumieron más arriba. Además, España confirmó que, en contra de la información facilitada en su carta de 8 de mayo de 2001, con anterioridad a la fecha de la carta una empresa había sido declarada centro de coordinación con arreglo al citado régimen, si bien esta empresa había renunciado a su condición de centro de coordinación el 27 de noviembre de 2001.

VI. EVALUACIÓN DE LA AYUDA

(25) Una vez examinada la posición de las autoridades españolas y de la Diputación Foral de Vizcaya, la Comisión se reafirma en su posición, expresada en la carta de incoación del procedimiento del apartado 2 del artículo 88 del Tratado de 11 de julio de 2001 a las autoridades españolas, de que el régimen considerado constituye una ayuda estatal de funcionamiento ilegal que entra dentro del ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado.

Ayuda estatal

(26) Ni las autoridades españolas ni la Diputación Foral de Vizcaya han cuestionado la valoración inicial de la Comisión de que el régimen de centros de coordinación constituye una ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado, tal como explica en la carta de la Comisión de 11 de julio de 2001. La Comisión demostró que en el régimen parecían concurrir las cuatro condiciones cumulativas que han de cumplirse para que una medida constituya una ayuda estatal. Cabe resumir y precisar la susodicha valoración del modo siguiente.

(27) En virtud del régimen de centros de coordinación, las empresas autorizadas al amparo del mismo pueden optar por un método alternativo de cálculo de sus obligaciones tributarias. En el contexto de los precios de transferencia, las autoridades tributarias pueden aplicar tales métodos alternativos para asegurarse de que las transacciones entre empresas asociadas se atienen al principio de respeto de las condiciones normales de mercado. En virtud de este principio, los beneficios imponibles correspondientes a operaciones entre empresas asociadas deben imputarse de la misma manera que si las transacciones se hubieran llevado a cabo entre partes no vinculadas en condiciones normales de mercado. En el ámbito de los precios de transferencia, la norma internacional, es decir el principio del respeto de las condiciones normales de mercado, quedó establecida en el artículo 9 del Convenio fiscal de la OCDE sobre la renta y el capital, que han desarrollado las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE de 1995. Como este análisis exige que se tengan en cuenta los hechos y circunstancias particulares, las Directrices de la OCDE no recomiendan el uso de márgenes fijos.

(28) Como indica el punto 9 de la Comunicación, puede conferirse una ventaja, al reducir la carga fiscal de la empresa, en particular mediante la reducción de la base impositiva. El régimen de centros de coordinación de Vizcaya permite a las empresas optar por el método del coste incrementado para calcular su base imponible. Este método puede traducirse en una reducción de los impuestos pagados cuando no refleja la realidad económica de las transacciones. Según la naturaleza de las actividades de la empresa, la utilización del método del coste incrementado y la aplicación de porcentajes fijos pueden conducir a una infravaloración de la realidad económica y, por ende, al pago de menos impuestos que con el método más tradicional del precio comparable no vinculado (comparable unrelated price, "CUP"). Este riesgo es especialmente grande cuando la empresa realiza transacciones de gran valor añadido. De ahí que las autoridades tributarias tengan la obligación de asegurarse de que el método del coste incrementado aplicado resulta apropiado para la empresa de que se trate o, en su caso, para el sector en cuestión, a fin de que los impuestos pagados sean equivalentes a los resultantes del método más tradicional (CUP).

(29) El régimen de centros de coordinación de Vizcaya permite excluir los costes financieros del cálculo de la base imponible. Ello hace aún más probable que los impuestos que paguen las empresas sean inferiores a los resultantes del método

tradicional (CUP). La diferencia será aún mayor si la principal función del centro de coordinación consiste en realizar transacciones financieras. Ni las autoridades españolas ni la Diputación Foral de Vizcaya han presentado prueba alguna de que el nivel de tributación resultante de aplicar el método del coste incrementado previsto por el régimen sea equivalente al del método clásico. Por consiguiente, la Comisión concluye que el régimen confiere una ventaja a los centros de coordinación y a los grupos a los que éstos pertenecen.

(30) Esta reducción de la base imponible se traduce en una menor recaudación fiscal para Vizcaya, lo cual equivale a utilizar fondos estatales.

(31) El régimen afecta a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros en la medida en que los grupos a que pertenecen los centros de coordinación deben realizar al menos el 25 % de su volumen de operaciones en dos países extranjeros. Así pues, es probable que las empresas acogidas al régimen pertenezcan a sectores en los que el comercio intracomunitario es intenso. Al fortalecer la posición financiera de tales grupos, la medida distorsionará o amenazará con distorsionar el comercio intracomunitario.

(32) Además, el régimen es selectivo. Solamente pueden acogerse al régimen de centros de coordinación las empresas que reúnen los criterios establecidos en la Norma Foral nº 3/1996.

(33) Ni las autoridades españolas ni la Diputación Foral de Vizcaya han explicado por qué las medidas fiscales en cuestión son necesarias para el buen funcionamiento y la eficacia del sistema tributario español y por consiguiente no constituyen una ayuda estatal [punto 23 de la Comunicación].

Compatibilidad

(34) Ni las autoridades españolas, ni la Diputación Foral de Vizcaya, han cuestionado la evaluación efectuada por la Comisión en su carta de 11 de julio de 2001, según la cual no cabe aplicar en el presente caso ninguna de las excepciones de los apartados 2 y 3 del artículo 87, que permiten considerar una ayuda estatal compatible con el mercado común. La Comisión no tiene, pues, motivo alguno para cambiar su evaluación, que cabe resumir de la manera expuesta en los considerandos 35 a 39.

(35) En la medida en que el régimen de centros de coordinación constituye una ayuda estatal a tenor del apartado 1 del artículo 87 del Tratado, su compatibilidad debe ser evaluada a la luz de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado.

(36) Las excepciones previstas en el apartado 2 del artículo 87, que se refieren a las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, a las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional y las ayudas concedidas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania, no son aplicables en el presente caso.

(37) Como tampoco lo es la excepción del apartado 3 del artículo 87, que se refiere a las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo.

(38) De igual modo, tampoco cabe considerar que el régimen de centros de coordinación es un proyecto de interés común europeo o pone remedio a una grave perturbación en la economía de España, como prevé la letra b) del apartado 3 del

artículo 87. Tampoco tiene por objeto promover la cultura y la conservación del patrimonio, como prevé la letra d) del apartado 3 del artículo 87.

(39) El régimen de centros de coordinación debe examinarse a la luz de lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 del artículo 87, que permite autorizar las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. Los beneficios fiscales concedidos por el régimen de centros de coordinación no están relacionados con inversiones, con la creación de empleo o con proyectos específicos. Simplemente aligeran las cargas que normalmente deben asumir las empresas en el desarrollo de su actividad, de manera que deben considerarse como una ayuda estatal de funcionamiento, cuyos beneficios cesan en cuanto se retira la ayuda. Según la práctica reiterada de la Comisión, no cabe considerar que este tipo de ayuda facilita el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas.

Legítima confianza

(40) Cuando una ayuda estatal concedida ilegalmente se declara incompatible con el mercado común, lo normal es que se exija su devolución a los beneficiarios. Con la devolución de la ayuda se restablece en lo posible la posición competitiva existente antes de la concesión de la ayuda. Sin embargo, el apartado 1 del artículo 14 del Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, (el actual artículo 88) dispone que "la Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho comunitario". Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y la práctica decisoria de la propia Comisión, si una actuación de la Comisión ha generado la legítima confianza en el beneficiario de una medida de ayuda de que ésta ha sido concedida de conformidad con el Derecho comunitario, una orden de recuperación de la ayuda supone una violación de un principio general del Derecho comunitario.

(41) En la sentencia pronunciada en el asunto Van den Bergh & Jurgens, el Tribunal dictaminó lo siguiente:

"De una jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia se desprende que la posibilidad de invocar el principio de protección de la legítima confianza está abierta a todo operador económico en relación con el cual una institución comunitaria ha generado esperanzas fundadas. Por otra parte, cuando un operador económico prudente y diligente está en condiciones de prever la adopción de una medida comunitaria que pueda afectar a sus intereses, no puede invocar el beneficio de dicho principio si dicha medida se adopta."

(42) En su Decisión 2001/168/CECA de 31 de octubre de 2000, relativa a las leyes españolas sobre el impuesto de sociedades, la Comisión señaló las semejanzas entre el régimen español en cuestión y un régimen francés que había aprobado porque no constituía una ayuda a tenor del apartado 1 del artículo 92 del Tratado CEE (el actual apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE).

(43) En el presente caso, la Comisión constata que el régimen de centros de coordinación de Vizcaya es muy semejante al régimen instaurado en Bélgica por el Arrêté royal n° 187 de 30 de diciembre de 1982, relativo al tratamiento fiscal de los centros de coordinación. Ambos regímenes tienen por objeto actividades realizadas dentro de un mismo grupo y ambos utilizan métodos del coste incrementado para

determinar la base imponible. En su Decisión de 2 de mayo de 1984 la Comisión consideró que dicho régimen no era una ayuda a tenor del apartado 1 del artículo 92 del Tratado CEE (el actual apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE). Aunque esta Decisión no llegó a publicarse, quedó constancia del hecho de que la Comisión no había planteado objeciones al régimen belga de centros de coordinación tanto en el XIV Informe de competencia como en una respuesta a una pregunta parlamentaria.

(44) En este contexto, la Comisión observa que su Decisión relativa al régimen belga de centros de coordinación es anterior a la entrada en vigor del régimen de centros de coordinación de Vizcaya. La Comisión observa, asimismo, que el único beneficiario del régimen fue designado centro de coordinación antes de la Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001 de incoar el procedimiento de investigación formal. Además, este único beneficiario renunció a los derechos que le confería el régimen antes de terminar el presente procedimiento de investigación formal. Por lo tanto, el argumento de la Diputación Foral de Vizcaya de que tanto ella como el beneficiario del régimen tenían una legítima confianza que, de ser declarado incompatible con el mercado común el régimen de centros de coordinación de Vizcaya, impediría que la Comisión exigiese la recuperación de la ayuda concedida, resulta convincente. Esta legítima confianza ampara a las empresas autorizadas en virtud del régimen con anterioridad a la apertura del procedimiento de investigación formal por lo que se refiere a las ayudas concedidas antes del cierre del procedimiento.

Igualdad de trato

(45) La Diputación Foral de Vizcaya sostiene que el régimen de centros de coordinación de Vizcaya debería haber sido objeto de una propuesta de medidas apropiadas en aplicación del apartado 1 del artículo 88 del Tratado, pues de este modo habría recibido el mismo trato que el régimen belga de centros de coordinación. Sin embargo, este argumento presupone que la Comisión goza de un margen discrecional que no tiene. En el asunto Piaggio, el Tribunal dictaminó que la Comisión no podía considerar que el régimen en cuestión era una ayuda existente porque no había sido notificado con arreglo al apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

(46) En el presente caso, la legislación de Vizcaya por la que se instauraba el régimen de centros de coordinación no le fue notificada a la Comisión antes de su entrada en vigor. Por consiguiente, la Comisión no puede considerar que se trata de un régimen de ayudas existentes.

VII. CONCLUSIONES

(47) La Comisión debe concluir que el régimen de centros de coordinación de Vizcaya constituye una ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado y no cabe aplicar ninguna de las excepciones previstas en el apartado 2 del dicho artículo. La Comisión debe estimar, asimismo, que España ha ejecutado ilegalmente el susodicho régimen infringiendo el apartado 3 del artículo 88 del Tratado. Sin embargo, la Comisión observa que el 30 de abril de 2002 se promulgó la legislación necesaria para derogar el régimen y que estas disposiciones entraron en vigor el 9 de mayo de 2002. La Comisión también observa que la única empresa autorizada en aplicación del régimen renunció a sus derechos el 27 de noviembre de 2001. Tanto las autoridades españolas como el único beneficiario del régimen tenían la legítima confianza de que el régimen no constituiría una ayuda estatal. Por consiguiente, la Comisión no debe exigir la devolución de la ayuda.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN

Artículo 1

La ayuda estatal ejecutada ilegalmente por España en la forma del régimen de ayudas creado en aplicación de los artículos 53 y 54 de la Norma Foral de Vizcaya n° 3/1996, de 26 de junio de 1996, del impuesto sobre sociedades, y desarrollado por el Decreto Foral de Vizcaya n° 81/1997, de 10 de junio de 1997, es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

Hecho en Bruselas, el 22 de agosto de 2002.

Ref. TEAC-1

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 21 de noviembre de 1989

Artículos del Concierto:

- Art. 19

Voces:

- Inspección
- Impuesto sobre Sociedades

RESULTANDOS

Resultando 1.º:

Que la Inspección de Hacienda con fecha 30 de junio de 1982 incoó a la interesada acta de disconformidad 0083060 por el concepto y ejercicio mencionados, de la que resulta en síntesis que:

1.º Se han satisfecho jubilaciones con carácter voluntario a todo el personal, por importe de 3.748.524 de pesetas;

2.º Se han amortizado los bienes del activo aplicándoles íntegramente los porcentajes de las Tablas aprobadas por Orden Ministerial de 23 de febrero de 1965 sin prorratear por el tiempo efectivo de utilización, con un exceso por este concepto de 2.044.294 de pesetas;

3.º Se han practicado amortizaciones una vez transcurridos los plazos máximos de amortización, con un exceso de 6.022.790 de pesetas;

4.º Se han efectuado retribuciones a los consejeros por un importe de 1.500.000 de pesetas cuando el máximo autorizado por los estatutos sociales es de 30.000 pesetas y sólo para el Presidente, y

5.º La empresa tiene suscrito un contrato de explotación de marca con la firma... de Suiza (principal accionista del sujeto pasivo por el que se compromete al pago de un 3 por 100 del importe de las ventas); tal contrato fue inscrito en el Registro de contratos de transferencia de Tecnología en el Ministerio de Industria, el 21 de septiembre de 1976, con validez hasta el 2 de abril de 1979, sin que de la documentación aportada por el interesado se deduzca que haya sido prorrogada, siendo la cantidad abonada por este concepto en la cuenta de..., durante el ejercicio de 1980, de 80.455.749 de pesetas; que las infracciones cometidas fueron calificadas de omisión, formulándose propuesta de liquidación con una deuda tributaria de 48.876.744 de pesetas, siendo el porcentaje correspondiente al Estado del 27,9 por 100, según cifra relativa de negocios y la cantidad a ingresar en el Tesoro de 13.636.612 de pesetas, manifestando el interesado su

conformidad con el incremento deducido del punto 4.º y su disconformidad con los restantes, destacando la ilegalidad de la liquidación, que sólo podría proponerse como definitiva, después de haberse acordado la cifra relativa de negocios que corresponde a cada Administración.

Resultando 2.º:

Que en trámite de vista del expediente la entidad presentó escrito de alegaciones solicitando:

1.º Que se acuerde la improcedencia de los incrementos propuestos en los puntos 1, 2, 3 y 5 del acta;

2.º Que cualquiera que sea la resolución sobre los citados extremos, se acuerde la anulación de la liquidación hasta que exista un acuerdo firme que fije la cifra relativa;

3.º Que si a pesar de todo se practica liquidación, sea tenido en cuenta la existencia de un crédito por impuestos a efectos de la deducción de la cuota y además que sea calificado el expediente como de rectificación por los conceptos sometidos a controversia, no procediendo la aplicación de sanción e interés de demora, salvo por la parte correspondiente al punto 4.º, en el que mediando la conformidad del contribuyente, aquélla debe quedar reducida al 25 por 100.

Resultando 3.º:

Que con fecha 17 de enero de 1983 se dictó acuerdo por el Inspector-Jefe de la Delegación de Hacienda de Guipúzcoa, haciendo constar:

1.º Que la liquidación resultante del acta deberá ser «a cuenta», con aplicación provisional de la cifra relativa de negocios fijada en las actuaciones que se han llevado a cabo por la Inspección plasmada en el acta de fecha 1 de octubre de 1982, cifrada en el 34,87 por 100 para el territorio común, y ello hasta tanto sea fijada conforme dispone el artículo 20 de la Ley reguladora del Concierto Económico con el País Vasco;

2.º Que a la base imponible declarada procederá incrementar las partidas que se detallaban, coincidentes con las consignadas en el acta de inspección;

3.º Que procederá aplicar la deducción para inversiones en la misma cuantía que en la autoliquidación provisional, es decir, 1.225.351 de pesetas y el remanente de 18.526.540 de pesetas deberá quedar en concepto de crédito fiscal para ser deducido en los ejercicios siguientes;

4.º Que el expediente debe calificarse de omisión; y

5.º Que procede aplicar intereses de demora: Que en consecuencia se practica liquidación a cuenta resultando una deuda tributaria total de 48.720.799 de pesetas que por aplicación de la cifra relativa del 34,87 por 100 arroja una deuda para el Tesoro Público de 16.988.942 de pesetas. Contra este acto se interpuso reclamación económico-administrativa, que concluyó en Resolución de 29 de octubre de 1985 de este Tribunal Económico-Administrativo Central por la que se acordó anular la liquidación practicada y reponer actuaciones al momento en que la Dependencia de Gestión Tributaria dictare el oportuno acuerdo; que en ejecución de la citada resolución y tras la oportuna puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, por la Dependencia antes mencionada se practicó nueva liquidación con fecha 13 de junio de 1986 en idénticos términos a la que fue anulada y cuya fecha de notificación no consta.

Resultando 4.º:

Que contra la mencionada liquidación, la sociedad interesada, dándose por notificada el 26 de junio de 1986, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Guipúzcoa mediante escrito registrado el 11 de julio del mismo año en el que expuso que las actuaciones inspectoras que dan origen al expediente, se realizaron conjuntamente por la Inspección del Estado y de la Hacienda Foral de Guipúzcoa y se materializaron en dos actas idénticas, una para cada Administración en la que se cuantificaba la deuda total de 35.612.309 de pesetas y en una diligencia denominada acta de iniciación del expediente para la fijación de la cifra relativa de negocios, de fecha 30 de junio de 1982, suscrita conjuntamente por los inspectores de ambas Administraciones; que en las actas se proponía la distribución de la deuda total en base a unos porcentajes del 72,10 por 100 para la Hacienda Foral de Guipúzcoa y del 27,9 por 100 para la Administración Central y que en la posterior acta de iniciación del expediente para la fijación de cifra relativa, los inspectores modificaron el criterio de reparto, atribuyendo a las Haciendas Forales de Álava y Vizcaya, que no comparecerán en la actuación, unos porcentajes de participación en la deuda del acta, originando al sujeto pasivo la injusta y antijurídica situación de que la suma de deudas tributarias exigidas por la Hacienda Foral de Guipúzcoa y la Delegación de Hacienda de la misma provincia ascendían al 106,97 por 100 y con el riesgo de que las Haciendas Forales de Vizcaya y Álava exijan además, en su día, la participación reconocida por los propios inspectores en el acta de iniciación de expediente de fijación de cifra relativa; que en los Fundamentos de Derecho se reiteraron los argumentos ya expuestos en vías de gestión añadiendo que con fecha 27 de abril de 1983 el Director General de Innovación Industrial y Tecnología del Ministerio de Industria y Energía, había autorizado la inscripción en el Registro de Contratos de transferencia de tecnología, del contrato acordado entre... sobre licencia de patentes, uso de marcas y asistencia para fabricar chocolates y otros productos similares, adjuntando fotocopia de la resolución aludida, terminando el escrito con igual petición a la formulada en vía de gestión y solicitando la suspensión del acto impugnado sin que exista constancia en el expediente del acuerdo que se hubiera adoptado.

Resultando 5.º:

Que el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Guipúzcoa en sesión de 21 de agosto de 1987 acordó desestimar la reclamación, confirmando el acto administrativo impugnado.

Resultando 6.º:

Que contra la mencionada resolución, notificada el 21 de septiembre de 1987, la sociedad interesada interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central mediante escrito presentado el 8 de octubre de 1987 en el que solicita que se dicte resolución por la que:

1.º Declare la nulidad de la liquidación girada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda de Guipúzcoa, a cargo de la sociedad recurrente por Impuesto sobre Sociedades de 1980, porque al haberse practicado con el carácter de «a cuenta» infringe los artículos 120 de la Ley General Tributaria y 2.º de la Ley de 13 de mayo de 1981, que aprueba el Concierato entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, de acuerdo con lo razonado en el apartado 3.1 de los Fundamentos de Derecho;

2.º Subsidiariamente, para el caso de que no prospere la anterior pretensión, se declare que no son procedentes los incrementos de base propuestos, por la Inspección, y en consecuencia la nulidad, en lo pertinente, de los acuerdos del Tribunal Económico-

Administrativo Provincial y de la Dependencia de Gestión Tributaria, confirmatorios del acta de la Inspección;

3.º Subsidiariamente se declare que procede deducir, en su caso, de la cuota la deducción por inversiones en los términos expuestos en el apartado 3.3.1; y

4.º Subsidiariamente se declare la inexistencia de infracción tributaria y por consiguiente la improcedencia de aplicar sanciones.

CONSIDERANDOS

Considerando 1.º:

Que este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente por razón de la materia y cuantía del asunto para conocer del presente recurso de alzada, presentado en plazo por persona con capacidad y legitimación, debidamente representada, de conformidad con lo dispuesto en el vigente Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981.

Considerando 2.º:

Que las cuestiones planteadas y sobre las que este Tribunal Económico-Administrativo Central debe deducir son:

1.º Si la liquidación practicada con el carácter de «a cuenta» se ajusta a Derecho y en su caso cuál es la cifra relativa de negocios aplicable;

2.º Si procede incrementar la base imponible en las partidas consignadas en el acta de Inspección;

3.º Si el incremento de la cuota resultante de la liquidación conlleva la ampliación de la deducción por inversiones; y

4.º Calificación del expediente.

Considerando 3.º:

Que en relación con la presunta ilegalidad de la liquidación «a cuenta» practicada por la Dependencia de Gestión Tributaria, el sujeto pasivo lo fundamenta en el hecho de no haber recaído acuerdo firme de aprobación de cifra relativa y en lo dispuesto en el artículo 120 de la Ley General Tributaria, de tal modo que en el presente caso la liquidación sólo podrá tener carácter de definitiva por venir precedida de la comprobación administrativa del hecho imponible y una vez fijada la cifra relativa de negocios por acuerdo entre el Órgano de Relación y la Delegación de Hacienda Especial del País Vasco; que a tal efecto es preciso recordar que la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece en el artículo 22.3 párrafo 2.º que la competencia para la comprobación e investigación de las sociedades que, por actuar en ambos territorios, estén sometidas al régimen de cifra relativa de negocios, corresponderá a las dos Administraciones, de tal modo que si no ha habido actuación de todas las Inspecciones competentes de las Administraciones implicadas, tanto del Estado como del País Vasco, no puede afirmarse que haya habido comprobación administrativa del hecho imponible y que la liquidación tenga que ser definitiva en los términos establecidos en el artículo 120 de la Ley General Tributaria y por lo tanto en los casos, como el presente, en que la Administración del Estado ha girado una liquidación causada por una actuación

inspectora, aquélla no puede tener otro carácter que el de provisional; que igualmente es preciso indicar que cuando actúa alguna de las Administraciones del Estado o del País Vasco, sobre sociedades en régimen de cifra relativa de negocios, hasta tanto que no haya recaído acuerdo respecto a la cifra a aplicar al contribuyente de que se trate, la liquidación que se practique no puede tener el carácter de definitiva según se desprende de lo dispuesto en el artículo 22.2 de la Ley citada que alude expresamente a «la liquidación definitiva que se practique una vez determinada la cifra relativa de negocios y realizada la comprobación inspectora», pero sin que obviamente exista impedimento legal alguno para que, entre tanto, cada una de las Administraciones implicadas puedan practicar liquidaciones provisionales; que respecto a la cifra relativa de negocios que ha de aplicarse en las liquidaciones provisionales, en la hipótesis de que no exista acuerdo entre el Órgano competente de la Comunidad Autónoma y la Delegación de Hacienda Especial del País Vasco, según el procedimiento previsto en el artículo 20 de la Ley reguladora del Concierto Económico, aquélla no puede ser otra que la proporcionada por los propios sujetos pasivos, bien sea la última cifra relativa de negocios asignada o, en su defecto, la que por aplicación de las normas del Concierto deba corresponder a cada uno de los territorios, tal y como dispone el artículo 22.1 de la Ley reguladora del Concierto Económico; que si bien en un principio la Inspección del Estado asignó a la entidad reclamante una cifra relativa de negocios para el territorio común del 27,9 por 100, a la vista de las alegaciones del propio sujeto pasivo sobre la existencia de cifra relativa de negocios imputable a Álava y Vizcaya y teniendo en cuenta la propia declaración informativa por él facilitada, respetando en consecuencia las cifras de ventas e inmovilizaciones correspondientes a cada uno de los territorios históricos y al territorio común, la Inspección de Hacienda señaló una cifra relativa del 34,87 por 100 para el territorio común que, a tenor del artículo 22.1 citado, es la que debe prevalecer para cualquier ingreso a cuenta hasta tanto exista acuerdo sobre la cifra relativa de negocios que legalmente corresponda.

Considerando 4.º:

Que en relación con la segunda de las cuestiones planteadas, los incrementos en la base imponible motivo de controversia son los siguientes:

- a) Complemento de jubilación al personal por un importe de 3.748.524 de pesetas;
- b) Exceso de amortización por aplicación íntegra de los coeficientes anuales a los bienes adquiridos durante el año, cuya cuantía se eleva a 2.044.294 de pesetas;
- c) Exceso de amortización por haber transcurrido el período máximo de amortización de las Tablas aprobadas por Orden Ministerial de 23 de febrero de 1965, cuya cuantía importa 6.022.790 de pesetas;
- d) Canon satisfecho a la Entidad «..., S.A.» por importe de 80.455.749 de pesetas; que entrando en el análisis del primero de los puntos controvertidos, complemento de jubilación al personal directivo, la tesis de la Inspección es considerar que la empresa no tiene obligación contractual de pagar tales pensiones de jubilación, que no tienen el carácter de gasto necesario que pueda ser incluido en lo dispuesto en el artículo 13 d) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ni respeta el principio de estanqueidad de ejercicios a que se refiere el artículo 11.1 del mismo cuerpo legal, criterio que igualmente resulta asumido en la liquidación y resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial objeto de impugnación; que a juicio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, el artículo 13 d) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al considerar como partida deducible «las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales,

siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente», no restringe el concepto a contraprestaciones por servicios personales prestados en el mismo ejercicio en que se devengan aquéllos, sino que, por el contrario, también alcanza a remuneraciones por servicios prestados por el personal en ejercicios pasados, y sin que la circunstancia de que, en particular, en el punto tres de dicho precepto se aluda a las asignaciones del sujeto pasivo a las Instituciones de previsión del personal implique que éste sea el único mecanismo legalmente permitido a través del cual las pensiones de jubilación tengan la consideración de partida fiscalmente deducible; que en consecuencia como sistema alternativo al de las dotaciones a las Instituciones de previsión del personal, la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite genéricamente que las pensiones satisfechas a partir de la jubilación del personal empleado tengan la consideración de partida deducible sin que ello suponga vulneración ni del principio de independencia de ejercicios ni del criterio de imputación temporal de gastos, debiendo admitirse como gasto producido en el ejercicio a que se contrae el expediente; que a mayor abundamiento el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades del 15 de octubre de 1982 incluye en el artículo 106 g) como cargas sociales «las pensiones de jubilación y otras en la parte asumida por la empresa de modo obligatorio y permanente» y si bien entró en vigor el 1 de enero de 1983 resultan plenamente aplicables a ejercicios anteriores los criterios interpretativos insitos en el mismo; que por lo demás del examen del expediente, especialmente del acta e informe de la Inspección, no resulta acreditado que estemos en presencia de una retribución voluntaria por parte de la empresa, próxima al concepto de liberalidad, ni tampoco consta en el expediente, en contra de lo manifestado por el Inspector-Jefe en el acuerdo que en su día fue anulado, una diligencia de fecha 19 de mayo de 1982 suscrita por la empresa en la que admitió su carácter de retribución voluntaria, por todo lo cual procede admitir el carácter de deducible de la partida.

Considerando 5.º:

Que en cuanto a los conceptos mencionados en los apartados b) y c) del Considerando anterior el artículo 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, se refiere a las «partidas deducibles» para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Que en su apartado f) dice «las cantidades destinadas a la amortización de valores del inmovilizado, material o inmaterial, siempre que respondan a depreciación efectiva y estén contabilizadas». Esta norma tiene sus antecedentes remotos en la Regla 2.^a de la disposición 5.^a de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922, que establecía: «Se comprenderán como gastos... b) Las cantidades destinadas a la amortización de los valores del activo, por depreciación o pérdida de los mismos. Las depreciaciones y las pérdidas, para ser computables a estos efectos, habrán de reunir las dos condiciones siguientes:

Primera. Que sean efectivas, y

Segunda. Que se hagan constar por la empresa en los documentos de su contabilidad, mediante la reducción en el activo de los valores correspondientes, o mediante la creación y dotación, comprobada e inequívoca, de fondos especiales de depreciación en el pasivo, siempre que las dotaciones de fondos sean exactamente equivalentes a la depreciación real de las cuentas correspondientes del activo».

Que, por tanto, constituye criterio constante y reiterado en nuestro sistema fiscal que la depreciación de los elementos de activo se computan como gastos deducibles siempre que cumplan 2 condiciones: una, que sea efectiva, y otra, que esté contabilizada. Que se

trata de una norma totalmente lógica ya que no debe admitirse la amortización de elemento alguno por depreciación sin que ésta se haya producido. Realmente dentro del requisito de efectividad está incluido el requisito de la contabilización, para que la depreciación pueda ser justificada o comprobada por la Administración. Por tanto, corresponde a la sociedad la justificación en cada ejercicio de la depreciación efectiva de sus valores del activo. Que las dificultades de esta justificación generaron multitud de problemas que preocuparon al legislador, que trató de darles solución, y por ello el artículo 39 de la Ley de Reforma Tributaria de 1940 autorizó al Ministerio de Hacienda a fijar reglamentariamente coeficientes máximos de amortización, si bien el Ministerio no hizo uso de dicha autorización. Por su parte el artículo 1.º 1 de la Ley 22 de junio de 1960, dispuso: «sin perjuicio de la autorización concedida al Ministro de Hacienda en el apartado a) del artículo 39 de la Ley de Reforma Tributaria, de 16 de diciembre de 1940, para fijar reglamentariamente coeficientes máximos de amortización de valores del activo, se admitirán como gasto deducible desde 1 de enero de 1961, a los efectos de la fijación de la base impositiva por los Impuestos sobre Sociedades e Industrias, Cuota de Beneficios, las cantidades destinadas a la amortización de los aludidos valores del activo que correspondan a un plan formulado al efecto por el contribuyente respectivo y aceptado por la Administración, cuando ésta estime que no perjudica sustancialmente al proceso de capitalización de la empresa solicitante». Esta norma fue reiterada por el apartado 1 del artículo 83 de la Ley de 11 de junio de 1964, de Reforma del Sistema Tributario, y en su apartado 2 establecía un régimen de amortización acelerada, que se configuraba como un incentivo a la inversión empresarial. Estas disposiciones fueron recogidas en los apartados 1 y 2 del artículo 17 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 23 de diciembre de 1967. Finalmente estas normas se incorporaron en el apartado f) del artículo 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que añade, al párrafo citado al principio de este Considerando 4.º, lo siguiente: «Se considerará que estas amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

1.º Cuando no exceden del resultado de aplicar a los valores contables o de adquisición los coeficientes fijados por el Ministerio de Hacienda. No obstante, se admitirá que se apliquen coeficientes superiores cuando el sujeto pasivo justifique la efectividad de la depreciación.

2.º Cuando se ajusten a un plan formulado por el titular de la actividad aceptado por la Administración, en las condiciones que reglamentariamente se determinen».

Que por tanto el principio general aplicable para admitir que una amortización sea fiscalmente deducible es que el sujeto pasivo pruebe su efectividad y, para facilitar esta prueba, la Ley establece dos reglas distintas:

a) Que los coeficientes de amortización estén comprendidos entre el máximo y mínimo fijados por las Ordenes Ministeriales de 23 de febrero de 1965 y 21 de diciembre de 1968; o

b) Que se ajusten a un plan de amortización elaborado por la sociedad y aprobado por la Administración;

Considerando 6.º:

Que el apartado f) del artículo 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, fue desarrollado con carácter provisional por la Sección 1.ª artículos 1.º al 31 del RD 3061/1979, de 29 de diciembre, por la que se regula el régimen fiscal de la inversión empresarial. En su artículo 1.º 1 dice: «A efectos de lo dispuesto en el artículo 13, apartado f) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades... se

considerarán amortizaciones las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad de que se trate, siempre que dicha depreciación sea efectiva y se halle contabilizada». Que el artículo 6.º del mencionado Real Decreto se refiere a la efectividad de la amortización, siendo su texto el siguiente:

«1. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

- a) Cuando no excedan del resultado de aplicar a los valores contables o de adquisición los coeficientes que a este fin determine el Ministerio de Hacienda.
- b) Cuando se ajusten al plan formulado por el titular de la actividad y aceptado por la Administración Tributaria, con los requisitos y condiciones que se establecen en este Real Decreto.

2. La efectividad de la depreciación, si supera los límites a que se refiere el número anterior, habrá de ser aprobada por el sujeto pasivo».

Como novedad el artículo 22 del mencionado Real Decreto introduce el sistema de amortización degresiva aplicable en determinados casos. Que, por tanto, para computar la amortización como partida deducible, la sociedad puede optar por:

- a) Probar ejercicio a ejercicio la cuantía de la depreciación correspondiente;
- b) Aplicar los coeficientes de amortización aprobados por las Ordenes Ministeriales de 23 de febrero de 1965 y 21 de diciembre de 1968;
- c) Solicitar un plan de amortización; y
- d) aplicar el sistema de amortización degresiva.

Considerando 7.º:

Que siendo el criterio de amortización seguido por la entidad recurrente el de la aplicación de los coeficientes establecidos en las Tablas aprobadas por Orden Ministerial de 23 de febrero de 1965, ello no puede implicar que la sociedad pueda aplicar íntegramente los coeficientes anuales de amortización haciendo abstracción de la fecha concreta en que los bienes del inmovilizado material o inmaterial han entrado en funcionamiento o han sido adquiridos respectivamente en el correspondiente período impositivo, pues de lo contrario se estaría admitiendo la amortización de un bien durante un período de tiempo en que no ha experimentado depreciación alguna, bien por no haber sido todavía adquirido o bien por no haber entrado en funcionamiento, e igualmente se estaría admitiendo que un bien adquirido el 1 de enero tiene la misma depreciación en el año que si se adquiriera el 1 de diciembre del mismo; que tanto si se emplea el sistema de amortización según tablas como cualquier otro admitido por la Ley Fiscal, la efectividad de la depreciación sólo se produce desde el instante mismo en que el elemento de inmovilizado entra en funcionamiento o es adquirido y en este sentido dispone el artículo 19.3 Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, que «cuando un elemento entre en funcionamiento dentro del período impositivo, la amortización se referirá a la parte proporcional del período durante el cual ha estado en funcionamiento —análogo criterio se utilizará en el cómputo de la amortización del inmovilizado inmaterial—», desarrolla lo dispuesto en el artículo 13 f) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y resulta aplicable al ejercicio a que se contrae el expediente.

Considerando 8.º:

Que respecto al exceso de amortización por haber transcurrido el período máximo de amortización de las Tablas aprobadas en la Orden Ministerial del 23 de febrero de 1965,

carece de validez la argumentación empleada por la entidad en el sentido de que el hecho de que los bienes estén en funcionamiento, una vez transcurrido el período máximo de amortización de las Tablas, acredita la existencia de una depreciación inferior a la mínima pues para ello hubiera sido preciso, como acertadamente opina la Inspección, que el sujeto pasivo hubiera venido aplicando unos coeficientes inferiores a los mínimos previstos en las Tablas, correspondiéndole la prueba de unas condiciones de utilización determinantes de una depreciación efectiva inferior a la mínima del elemento respectivo, cumpliendo de este modo con lo dispuesto en la norma cuarta, párrafo 2.º de la Orden Ministerial de 23 de febrero de 1965 que admite la amortización después de haber transcurrido el período máximo de amortización cuando la entidad acredita condiciones de utilización determinantes de una depreciación efectiva inferior a la mínima; que en realidad si los bienes no figuran contablemente amortizados se debe única y exclusivamente a que la empresa se acogió a las regularizaciones autorizadas por el Decreto-Ley 12/1973 y de la Ley 1/1979, habiendo defendido el criterio de que para los bienes regularizados no es de aplicación el período máximo de las tablas de la «vida útil» a que hace referencia la Orden Ministerial de 4 de junio de 1975, normativa que, en su opinión, permite ampliar el límite máximo temporal de las Tablas; que de este modo la cuestión queda centrada en si la Orden Ministerial de 4 de junio de 1975, referente a amortización de bienes regularizados, permite ampliar el período máximo de amortización de la Tabla aprobada por la Orden Ministerial tantas veces citada de 23 de febrero de 1965, teniendo en cuenta que el sistema de amortización según Tablas es el aplicable a la entidad recurrente, habida cuenta de que no ha optado por los demás sistemas de amortización ya citados vigentes en el ejercicio a que se contrae el expediente; que el artículo 1.º de la Orden Ministerial de 4 de junio de 1975 dispuso que «el nuevo valor contable en que figuren en contabilidad las inversiones permanentes susceptibles de depreciación a consecuencia de la regularización de balances se amortizará durante los ejercicios que resten de vida útil a los mismos», añadiendo el párrafo 2.º que «a los efectos de determinar la base imponible por el Impuesto sobre Sociedades se entenderá en todo caso que la cuota anual de amortización de las inversiones permanentes indicada en el párrafo anterior cumple el requisito de efectividad cuando su importe no exceda del cociente de dividir el nuevo valor contable de dichas inversiones por el número de ejercicios que les resten de vida útil, incrementando el citado cociente en su 50 por 100», y como ha mantenido este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 30 de noviembre de 1987, la identificación que el artículo 22.5 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, hace entre años de vida útil y período máximo de amortización según Tablas es aplicable no sólo a la amortización degresivo-lineal a que se refiere el precepto citado sino también al sistema de amortización según Tablas, sistema en el que el sujeto pasivo puede elegir el período de tiempo en que un bien puede quedar amortizado respetando el coeficiente máximo y el período máximo de amortización pero sin que quede a su elección la vida útil del elemento amortizable pues la Orden Ministerial de 4 de junio de 1975 permite la aplicación de unos coeficientes lineales en función del número de años de amortización posible, incrementando los citados coeficientes en su 50 por 100, coeficientes por otra parte que son equivalentes a los máximos de las Tablas, es decir, un 50 por 100 superiores a los lineales según vida útil que resta por transcurrir, de tal modo que si se considerara como vida útil del bien el período de tiempo en que podría quedar amortizado (inferior al período máximo de amortización) es evidente que la cuota anual de amortización será muy superior al límite máximo permitido en la citada Orden Ministerial y a la inversa si se considerara como vida útil del bien un período de tiempo superior al plazo máximo de amortización según Tablas, como pretende la entidad

recurrente, la cuota anual de amortización sería inferior a la que resultaría de la aplicación de las Tablas de amortización para lo cual sería preciso que el sujeto pasivo probara año a año que la depreciación efectiva es inferior a la mínima, todo lo cual viene a demostrar que los plazos máximos de amortización de las Tablas en ningún caso pueden verse alterados en el caso de amortización de bienes actualizados no pudiendo confundirse, como acertadamente sostiene la Inspección, el aspecto monetario de la amortización que se refleja en el importe a amortizar cada año y que puede alterarse en caso de bienes regularizados o actualizados con el aspecto técnico que afecta al período en que un bien se puede amortizar.

Considerando 9.º:

Que el último de los incrementos en la base imponible a que se refiere el acta de la Inspección es el consistente en las cantidades abonadas por la Entidad reclamante a la entidad «..., S.A.» en virtud de un contrato acordado entre ambos sobre licencia de patentes, uso de marcas y asistencia para fabricar chocolates y otros productos similares de fecha 9 de marzo de 1976, habiendo defendido la Inspección el criterio de que la validez del contrato está supeditada a la autorización de las autoridades administrativas según consta de forma expresa en propio contrato y que al no haberse renovado la inscripción del susodicho contrato en el Registro de contratos de transferencia de tecnología, el mismo carecía de validez desde el 2 de abril de 1979 fecha en que caducó la autorización administrativa, criterio que confirma el Tribunal Económico-Administrativo Provincial al entender que terminado el plazo de duración del referido contrato, y sin autorizarse su prórroga por el organismo competente hasta el 27 de abril de 1983 en que la Dirección General de Innovación Industrial y Tecnología del Ministerio de Industria y Energía acordó su inscripción, dicho contrato careció de eficacia hasta dicha fecha, en virtud de lo establecido en el artículo 5.º de la Orden Ministerial del Ministerio de Industria de 5 de diciembre de 1973 que establece que la eficacia de todo contrato o convenio queda supeditada a su previa inscripción, de manera que la reclamante no tiene obligación de satisfacer cantidad alguna a la firma «..., S.A.», como consecuencia del precitado contrato, y por consiguiente los abonos en cuenta de referencia no tienen el carácter de gasto necesario que previene el párrafo 1.º del artículo 13 de la Ley 61/1978, al ser posterior la inscripción al período impositivo de referencia; que de lo expuesto se deduce que desde que se iniciaron las actuaciones en vía de gestión hasta que se dicta la resolución impugnada, se ha producido un hecho nuevo, alegado ya por la reclamante en vía de gestión, consistente en la Resolución de 27 de abril de 1983 de la Dirección General de Innovación Industrial y Tecnología del Ministerio de Industria y Energía, que el Tribunal Económico-Administrativo Provincial interpreta como autorización para la inscripción de la prórroga del contrato y que centra la cuestión controvertida no tanto en la eficacia de un contrato cuya prórroga no ha sido inscrita en el Registro indicado, como en el momento en que ha de surtir efectos la prórroga cuya inscripción, según se deduce de la resolución impugnada, ha sido admitida; que a tal efecto no puede admitirse el criterio mantenido por el Tribunal de Instancia de que el contrato careció de eficacia hasta la fecha en que se admitió la inscripción de la prórroga pues obviamente por la propia naturaleza y eficacia jurídica que alcanza a la prórroga de los contratos, aquélla ha de surtir efectos desde el día siguiente a la fecha de expiración del plazo inicialmente pactado, de tal modo que el contrato sigue teniendo validez y eficacia sin solución de continuidad, una vez cumplido el requisito administrativo de la inscripción de la prórroga del contrato sin que por tanto el cumplimiento del requisito exigido por la Orden Ministerial del Ministerio de Industria de 5 de diciembre de 1973 pueda ser entendido en el sentido de que la

prórroga o renovación surte efectos desde el momento en que la inscripción haya sido admitida; que si bien del examen de la resolución del Ministerio de Industria de 27 de abril de 1983 literalmente se deduce que se ha autorizado la inscripción del contrato celebrado entre las partes en base a una solicitud distinta de la que la reclamante cursó para que se le autorizase la prórroga de la inscripción del contrato, habida cuenta de que no existe dato alguno en el expediente que permita a este Tribunal Económico-Administrativo Central suponer que estamos en presencia de la inscripción de un contrato distinto al inicialmente pactado, que el Tribunal Económico-Administrativo Provincial ha entendido que se trataba de la autorización de inscripción de la prórroga del contrato y que en todo caso podría tratarse de la inscripción del contrato inicialmente pactado con las modificaciones que hayan sido requeridas por las autoridades administrativas, ha de entenderse cumplido el requisito de inscripción de la prórroga del contrato y en consecuencia considerar los cánones abonados como gasto necesario, fiscalmente deducible.

Considerando 10º:

Que la tercera de las cuestiones planteadas en el expediente consiste en determinar si el incremento de la cuota resultante de la liquidación conlleva la ampliación de la deducción por inversiones hasta el límite legal pertinente, habida cuenta que el reclamante no pudo practicarse la totalidad de la deducción por inversiones por insuficiencia de la cuota declarada en su autoliquidación; que del examen de los artículos 26 de la Ley 61/1978 y 41 y siguientes del Real Decreto 3061/1979 no se desprende que la deducción por inversiones sea un derecho que el sujeto pasivo sólo pueda practicar en el momento de formular su declaración y consecuentemente con el coeficiente límite de las cuotas que resulten de la misma, sino que, por el contrario, establecidos los porcentajes de deducción sobre la cuota líquida del impuesto, es obvio que ésta comprende tanto la resultante de la autoliquidación como la originada por las liquidaciones provisionales o definitivas que practique la Administración Tributaria; que tampoco puede ser obstáculo para la ampliación de la deducción por inversiones el hecho de que la cuota resultante de la liquidación lleve aparejada sanción por infracción de omisión, pues la no admisión de aquel beneficio fiscal implicaría la imposición de una sanción, accesoria a la pecuniaria, no prevista legalmente, y por tanto procede que en la nueva liquidación, consecuencia de esta resolución, se practique la deducción por inversiones en función de la cuota resultante, con los límites legales pertinentes y previa comprobación de que el remanente existente en concepto de crédito fiscal no ha sido deducido en su totalidad en los dos ejercicios inmediatos siguientes.

Considerando 11º:

Que finalmente en cuanto a la calificación del expediente, la no inclusión en la base declarada por la interesada de los conceptos y cantidades reflejados en el acta de referencia, referentes al exceso de retribución a consejeros y excesos de amortización no admitidos como partidas fiscalmente deducibles, constituyen claramente un supuesto contemplado en el artículo 79 de la Ley General Tributaria, que justifica la calificación del expediente como de omisión, al haberse producido ocultación a la Administración del valor de las bases imponibles mediante la presentación de declaración inexacta y para cuya concreción fue necesaria la labor inspectora, teniendo en cuenta que la graduación en la penalidad del 50 ó 25 por 100, por condonación automática, estará en función de la conformidad o no a la liquidación que practique la Oficina gestora en ejecución de esta resolución.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por la Entidad... contra Resolución de 21 de agosto de 1987 del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Guipúzcoa, en el expediente 212/1986, relacionado con liquidación por Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1980,

ACUERDA

1.º Estimar en parte el recurso interpuesto y consecuentemente revocar en parte la resolución impugnada.

2.º Anular la liquidación impugnada.

3.º Ordenar la práctica de nueva liquidación en la que:

a) Se adicionen a la base imponible declarada las partidas no admitidas como fiscalmente deducibles en la presente resolución;

b) Se practique la deducción por inversiones con los límites legales pertinentes en función de la nueva cuota resultante y previa comprobación de que el remanente existente en concepto de crédito fiscal no ha sido deducido en su totalidad en los dos ejercicios inmediatos siguientes;

c) Se imponga sanción por infracción de omisión con la graduación prevista en el último Considerando, así como intereses de demora, y

d) Se aplique la misma cifra relativa de negocios que la asignada en la liquidación anulada

Ref. TEAC-2

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 17 de marzo de 1992

Artículos del Concierto:

- Art. 29

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Impuesto sobre el Valor Añadido

CONSIDERANDOS

Considerando 2.º:

Que la única cuestión que se plantea en este expediente consiste en determinar si la solicitud de deducción en régimen transitorio presentada por la empresa reclamante fue o no practicada en plazo hábil.

Considerando 3.º:

Que el artículo 29.4 del Concierto Económico del Estado con el País Vasco, modificado por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, dispone: «Los sujetos pasivos que se hallen sometidos a tributación en los territorios común y vasco presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Diputación Foral de cada uno de los territorios en que operen, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y, en su caso, las declaraciones-liquidaciones precedentes...»; que el citado artículo dispone igualmente en su apartado 7 que la Inspección, en el supuesto de que los sujetos pasivos deban tributar en proporción al volumen de operaciones realizadas en cada territorio, se realizará por los órganos competentes de la Administración Foral cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en territorio vasco, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efecto frente a todas las Administraciones competentes.

Considerando 4.º:

Que el Decreto Foral 151/1985, de 31 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su disposición adicional que «... en todas aquellas declaraciones, solicitudes, opciones y autorizaciones a que se refiere este Reglamento, distintas de las relativas al pago del impuesto, efectuadas ante o por esta Diputación Foral, cuando se trate de sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en la provincia de Vizcaya, tendrán validez, además, frente a la Administración del Estado y a las restantes Diputaciones Forales, si la competencia para la comprobación del impuesto corresponde a esta Diputación Foral, de conformidad con lo prevenido en el artículo 172.9 de este Reglamento». El citado artículo 172.9 reitera lo

dispuesto en el artículo 29.7 del Concierto Económico modificado por la Ley 49/1985, a que se ha hecho alusión en el considerando anterior.

Considerando 5.º:

Que, en base a lo dispuesto en las normas citadas anteriormente y, a su vez, en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Vizcaya, donde se confirma el porcentaje de tributación en territorio vasco en un 58,07 por 100 y, por tanto, la competencia de la Hacienda Foral, hay que concluir indicando que la petición de deducciones en régimen transitorio presentada en el modelo 032 ante la Hacienda Foral tiene validez para la Administración del Estado.

Considerando 6.º:

Que, sentado lo anterior, hay que indicar que la obligación de presentar el modelo 032 en el plazo de un mes desde la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, constituye un requisito específico condicionante de la deducción; que, a estos efectos, el texto reglamentario es suficientemente preciso, en cuanto condiciona la citada deducción a la presentación del modelo y, además, en el plazo indicado, precisamente para que la Administración ejerza el control que este impuesto requiere; que además ello aparece como imprescindible, teniendo en cuenta que la deducción correspondiente a las existencias se debía practicar en cada una de las liquidaciones correspondientes al primer año de aplicación del impuesto; que este criterio ha sido ya sustentado por este Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 5 de febrero de 1992, al condicionar la deducción a la prestación en plazo de la declaración modelo 032, indicándose al respecto que: «... La presentación en el plazo de un mes... del inventario de existencias acompañado de la petición de deducción no constituye... una obligación ni un deber tributario exigido al contribuyente por razón de la gestión de los tributos... sino que está configurado por el legislador como requisito formal —definido por vía reglamentaria a la que expresamente se remite la ley— para la adquisición del derecho al ejercicio de las deducciones, establecidas en régimen transitorio general, de las cuotas del impuesto...» y que «... la presentación extemporánea de la petición de deducciones... constituiría la simple violación de un precepto legal, que no puede llevar aparejada la pérdida del derecho a las mismas, puesto que la presentación dentro del plazo establecido opera como una carga del sujeto pasivo necesaria para el ejercicio del derecho de opción, de tal manera que su falta no lleva aparejada la pérdida del derecho a las deducciones establecidas, sino la inexistencia propiamente de este derecho, que en ningún momento ha sido ostentado por el sujeto pasivo, toda vez que su nacimiento queda subordinado a la concurrencia de los requisitos fijados por la ley y el reglamento...».

Considerando 7.º:

Que, en cuanto a la alegación de la recurrente sobre la ausencia en el texto legal de un precepto que condicione la deducción a la presentación del modelo 032 en fecha concreta, cabe señalar que el artículo 72.1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido se remite a la regulación reglamentaria al indicar que «... los sujetos pasivos que realicen actividades de producción o distribución de bienes corporales... podrán efectuar las deducciones que se indican a continuación: 1.º En concepto de Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y Recargo Provincial, podrán deducir en la forma que se establezca reglamentariamente las siguientes cantidades ...», siendo determinados los requisitos específicos por el artículo 190 del Reglamento del Impuesto, cuyo tenor legal es el siguiente: «Para poder efectuar las deducciones en régimen transitorio relativo a las existencias, los sujetos pasivos deberán presentar en la Delegación de

Hacienda en cuya circunscripción radique su domicilio fiscal... y en el plazo de un mes contado a partir de la fecha de entrada en vigor del impuesto, un inventario físico o, en su defecto, inventario contable de las existencias al 31 de diciembre de 1985. Junto con el referido inventario deberá formalizarse una petición de deducción, en la que se refleje el montante total de la misma, así como de los conceptos en virtud de los cuales van a practicar las referidas deducciones»; y que, paralelamente, en cuanto al régimen transitorio de los bienes de inversión, el artículo 193 dispone: «Además de los establecidos con carácter general en el artículo 183 de este Reglamento, el ejercicio de las deducciones en régimen transitorio quedará condicionado a los requisitos siguientes: 1.º Presentación en la Delegación de Hacienda donde radique su domicilio fiscal... en el plazo de un mes contado a partir de la fecha de entrada en vigor del impuesto de un inventario físico de los bienes de inversión a 31 de diciembre de 1985, referido exclusivamente a los bienes o elementos corporales que los integran adquiridos o importados durante el citado año, acompañado de la correspondiente petición de deducción donde se haga constar el importe total de la misma»; que el artículo 74.6 de la Ley, dispone igualmente: «Reglamentariamente se regularán los requisitos contables, formales y el procedimiento para el ejercicio de las deducciones en régimen transitorio»; que, por otro lado, reiteradamente se ha manifestado por este Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras en la Resolución de 6 de junio de 1990, que cualquier consideración sobre la cobertura legal de una disposición queda fuera de la competencia propia del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Considerando 8.º:

Que, en el caso concreto que aquí se plantea, el sujeto pasivo solicitó el aplazamiento de su obligación en fecha 29 de enero de 1986, es decir, antes del vencimiento del plazo para el cumplimiento de la misma, aplazamiento que fue otorgado al amparo del artículo 57 de la Ley de Procedimiento Administrativo por la Diputación Foral, según se desprende de la documentación incorporada por el interesado en la reclamación, y expedida por el Administrador de Tributos Indirectos de la Diputación Foral el 1 de marzo de 1989; que, en consecuencia, procede analizar si tal aplazamiento es posible, por cuanto ello implicaría admitir en este caso que la deducción en régimen transitorio ha sido correctamente practicada.

Considerando 9.º:

Que, analizados los textos que establecen el plazo de un mes para la presentación de la solicitud de devolución en régimen transitorio, se observa que no se contiene ninguna precisión sobre la improrrogabilidad del citado plazo; que, por su parte, la Ley General Tributaria no recoge tampoco ningún precepto específico sobre improrrogabilidad de los plazos de declaración; que, por tanto, ante la ausencia de una prohibición expresa de prórroga de los plazos y dado el carácter supletorio de las disposiciones generales del Derecho Administrativo, expresamente establecido en el artículo 9.º de la Ley General Tributaria, hay que admitir la aplicación del artículo 57 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que dispone expresamente: «La Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder, a petición de los interesados, una prórroga de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero»; que, habida cuenta que en el presente caso el interesado presentó la solicitud de prórroga antes de expirar el plazo, que no existe ningún precepto expreso de prohibición al respecto, que el control y garantías que la Administración pretende se ejerce en cuanto que conoce la intención del solicitante y se reserva el derecho a denegar la prórroga solicitada, hay que admitir

como válida la prórroga que la Administración Foral concedió al reclamante y, en consecuencia, presentada en plazo la solicitud y procedente la deducción en régimen transitorio practicada.

Considerando 10º:

Que, por tanto, sin alterar el criterio sustentado por este Tribunal Económico-Administrativo Central de la necesidad de presentar la solicitud en el modelo 032, en el plazo de un mes, para gozar de la deducción en régimen transitorio, hay que admitir en el presente caso la prórroga concedida, declarando efectuada en plazo la deducción practicada y anular la liquidación impugnada;

Este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por... contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Vizcaya de 21 de diciembre de 1988,

ACUERDA

Estimar la presente alzada y anular la resolución impugnada y la liquidación practicada

Ref. TEAC-3

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 13 de mayo de 1992

Artículos del Concierto:

- Art. 2
- Art. 4
- Art. 46

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Obligaciones de información

CONSIDERANDOS

CONSIDERANDO 2.º—Que la única cuestión que se debate en la presente reclamación económico-administrativa consiste en determinar si la Unidad Central de Información de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda (hoy de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) es o no competente para formular requerimiento en solicitud de información, al amparo del art. 111 de la Ley General Tributaria, dirigido a una persona con domicilio fiscal en el País Vasco;

CONSIDERANDO 3.º—Que la Unidad Central de Información es un órgano central de la administración del Estado, cuya competencia alcanza a todo el territorio nacional, y a quien, entre otras atribuciones señaladas en el art. 3.º de la Orden de 26-5-1986 por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, le corresponde la captación de datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o entidades distintas de aquélla, competencia que, como se ha dicho y dada la naturaleza de tal unidad, alcanza a todo el territorio nacional y a toda persona o entidad que esté en posesión de datos o antecedentes con trascendencia tributaria, conforme dispone el art. 111 de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, y que no se ve territorial o personalmente limitada por las normas contenidas en la Ley 12/1981 de 13 de mayo, por la que se aprobó el concierto económico para la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en concreto por sus arts. 2.2 y 22.1.º, invocados por la sociedad reclamante, a cuyo tenor «la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos, corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales» y «la inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales, o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por la inspección de los tributos de cada una de ellas», y ello porque la obligación de

suministro de información establecida por el art. 111 de la Ley General Tributaria, y para cuya concreción en relación a la sociedad reclamante se ha emitido el requerimiento impugnado es una obligación que se impone a toda persona natural o jurídica, pública o privada con carácter general y con independencia de que se trate o no de un sujeto pasivo de uno o de ningún impuesto o de uno o de ningún sistema tributario, de lo que se desprende que la unidad central de información al formular el requerimiento de que se trata no está llevando a cabo una actuación de inspección del reclamante en su condición de sujeto pasivo de uno o varios impuestos, en cuyo caso sí serían de aplicación los preceptos de la Ley 12/1981 mencionados, sino una actuación de captación de información con trascendencia tributaria a cuyo suministro está obligada la sociedad requerida, sin que por ello se vea violado el derecho fundamental de igualdad pues a tal obligación está sujeta toda persona sometida a la soberanía del Estado español, sin discriminación alguna;

CONSIDERANDO 4.º—Que como ya expresó este Tribunal en sus Resoluciones de 11 de abril y 25 de octubre de 1989, entre otras, la obligación de suministro de información resulta independiente de las actuaciones que la Administración Tributaria puede emprender tras el conocimiento de dicha información y de las obligaciones tributarias que puedan desprenderse, para las personas a quienes la información se refiera, de la información suministrada, actuaciones cuyo desarrollo y obligaciones cuyo cumplimiento han de atenerse, cuando así proceda, a las reglas de distribución de competencias entre la administración central del Estado y las Diputaciones Forales del País Vasco que ha establecido la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con dicha Comunidad Autónoma;

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en la reclamación económico-administrativa interpuesta por la compañía... contra requerimiento en solicitud de información emitido con fecha 2-9-1991 por la unidad central de información de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria,

ACUERDA

Desestimarlo y en consecuencia confirmar el requerimiento impugnado.

Ref. TEAC-4

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 21 de octubre de 1992

Artículos del Concierto:

- Art. 29

Voces:

- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado

CONSIDERANDOS

CONSIDERANDO 2.º—Que, la única cuestión que se plantea en este expediente, consiste en determinar si la solicitud de deducción en régimen transitorio presentada por la empresa reclamante, fue o no practicada en plazo hábil, a los efectos de la deducción que pudiera proceder;

CONSIDERANDO 3.º—Que, el art. 29.4 del Concierto Económico del estado con el País Vasco, modificado por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre dispone: «Los sujetos pasivos que se hallen sometidos a tributación en los territorios común y vasco presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Diputación Foral de cada uno de los territorios en que operen, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y, en su caso, las declaraciones-liquidaciones procedentes...»; que, el citado artículo dispone igualmente en su ap. 7 que la Inspección, en el supuesto de que los sujetos pasivos deban tributar en proporción al volumen de operaciones realizadas en cada territorio, se realizará por los Organos competentes de la Administración Foral, cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en territorio vasco, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado y surtirá efecto frente a todas las Administraciones competentes;

CONSIDERANDO 4.º—Que, el DF 151/1985, de 31 de diciembre por el que se aprueba el Regl. Foral del IVA establece en su disposición adicional, que «... en todas aquellas declaraciones, solicitudes, opciones y autorizaciones a que se refiere este Reglamento, distintas de las relativas al pago del Impuesto, efectuadas ante o por esta Diputación Foral, cuando se trate de sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en la provincia de Vizcaya, tendrán validez, además, frente a la Administración del Estado y a las restantes Diputaciones Forales, si la competencia para la comprobación del Impuesto corresponde a esta Diputación Foral, de conformidad con lo prevenido en el art. 172.9 de este Reglamento. «El citado art. 172.9 reitera lo dispuesto en el art. 29.7 del Concierto Económico modificado por la Ley 49/1985, a que se ha hecho alusión en el considerando anterior;

CONSIDERANDO 5.º—Que, en base a lo dispuesto en las normas citadas anteriormente y, a su vez en la Res. TEAP Vizcaya, donde se confirma el porcentaje de tributación en territorio vasco en un 78%, y por tanto, la competencia de la Hacienda Foral, hay que concluir indicando que, la petición de deducciones en régimen transitorio presentada en el modelo 032 ante la Hacienda Foral, tiene validez para la Administración del Estado;

CONSIDERANDO 6.º—Que, sentado lo anterior, hay que indicar que la obligación de presentar el modelo 032 en el plazo de un mes desde la entrada en vigor de la Ley del IVA, constituye un requisito específico condicionante de la deducción; que, a estos efectos el texto reglamentario es suficientemente preciso en tanto condiciona la citada deducción a la presentación del modelo y, además en el plazo indicado, precisamente para que la Administración ejerza el control que este Impuesto requiere; que, además ello aparece como imprescindible, teniendo en cuenta que la deducción correspondiente a las existencias se debía practicar en cada una de las liquidaciones correspondientes al primer año de aplicación del Impuesto; que, este criterio ha sido ya sustentado por este TEAC en su resolución de 5-2-1992, al condicionar la deducción a la presentación en plazo de la declaración modelo 032, indicándose al respecto que: «... la presentación en el plazo de un mes... del inventario de existencias acompañado de la petición de deducción no constituye... una obligación ni un deber tributario exigido al contribuyente por razón de la gestión de los tributos... sino que está configurado por el legislador como un requisito formal —definido por vía reglamentaria a la que expresamente se remite la Ley— para la adquisición del derecho al ejercicio de las deducciones, establecidas en régimen transitorio general, de las cuotas del Impuesto...» y que «... la presentación extemporánea de la petición de deducciones... constituiría la simple violación de un precepto legal, que no puede llevar aparejada la pérdida del derecho a las mismas, puesto que la presentación dentro del plazo establecido opera como una carga del sujeto pasivo necesaria para el ejercicio del derecho de opción, de tal manera que su falta no lleva aparejada la pérdida del derecho a las deducciones establecidas sino la inexistencia propiamente de este derecho, que en ningún momento ha sido ostentado por el sujeto pasivo, toda vez que su nacimiento queda subordinado a la concurrencia de los requisitos fijados por la Ley y el Reglamento...»;

CONSIDERANDO 7.º—Que, en cuanto a la alegación de la recurrente sobre la ausencia en el texto legal de un precepto que condicione la deducción a la presentación del modelo 032 en fecha concreta, cabe señalar que el art. 72.1.º de la Ley del IVA se remite a la regulación reglamentaria al indicar que «... los sujetos pasivos que realicen actividades de producción o distribución de bienes corporales... podrán efectuar las deducciones que se indican a continuación: 1.º En concepto de IGTE y Recargo Provincial, podrán deducir en la forma que se establezca reglamentariamente las siguientes cantidades...», siendo determinados los requisitos específicos por el art. 190 del Reglamento del Impuesto, cuyo tenor legal el siguiente; «Para poder efectuar las deducciones en régimen transitorio relativo a las existencias, los sujetos pasivos deberán presentar en la Delegación de Hacienda en cuya circunscripción radique su domicilio fiscal... y en el plazo de un mes contado a partir de la fecha de entrada en vigor del Impuesto, un inventario físico o, en su defecto, inventario contable de las existencias a 31-12-1985. Junto con el referido inventario deberá formalizarse una petición de deducción, en la que se refleje el montante total de la misma así como de los conceptos en virtud de los cuales van a practicar las referidas deducciones»; y que, paralelamente, en cuanto al régimen transitorio de los bienes de inversión, el art. 193 dispone: «Además de los establecidos con carácter general en el art. 183 de este Reglamento, el ejercicio de las deducciones en régimen transitorio quedará condicionado a los

requisitos siguientes: 1.º Presentación en la Delegación de Hacienda donde radique su domicilio fiscal... en el plazo de un mes contado a partir de la fecha de entrada en vigor del Impuesto de un inventario físico de los bienes de inversión a 31-12-1985, referido exclusivamente a los bienes o elementos corporales que los integran adquiridos o importados durante el citado año, acompañado de la correspondiente petición de deducción donde se hará constar el importe total de la misma»; que, en art. 74.6 de la Ley, dispone igualmente que: «Reglamentariamente se regularán los requisitos contables, formales y el procedimiento para el ejercicio de las deducciones en régimen transitorio.»; que por otro lado, reiteradamente se ha manifestado por este TEAC, entre otras en la Res. de 6-6-1990, que cualquier consideración sobre la cobertura legal de una disposición, queda fuera de la competencia propia del TEAC;

CONSIDERANDO 8.º—Que, en el caso concreto que aquí se plantea, el sujeto pasivo solicitó el aplazamiento de su obligación en fecha 27-1-1986, es decir antes del vencimiento del plazo para el cumplimiento de la misma, aplazamiento que fue otorgado al amparo del art. 57 de la LPA por la Diputación Foral, según se desprende de la documentación incorporada por el interesado en la reclamación y, expedida por el Administrador de Tributos Indirectos de la Diputación Foral de 20-2-1989; que, en consecuencia, procede analizar si tal aplazamiento es posible por cuanto ello implicaría admitir en este caso, que la deducción en régimen transitorio ha sido correctamente practicada;

CONSIDERANDO 9.º—Que, analizados los textos que establecen el plazo de un mes para la presentación de la solicitud de devolución en régimen transitorio, se observa que no se contiene ninguna precisión sobre la improrrogabilidad del citado plazo; que, por su parte la LGT no recoge tampoco ningún precepto específico sobre improrrogabilidad de los plazos de declaración; que, por tanto, ante la ausencia de una prohibición expresa de prórroga de los plazos y dado el carácter supletorio de las disposiciones generales del Derecho administrativo, expresamente establecido en el art. 9 de la LGT, hay que admitir, la aplicación del art. 57 de la LPA que, dispone expresamente: «La Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder, a petición de los interesados, una prórroga de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero»; que, habida cuenta que en el presente caso, el interesado presentó la solicitud de prórroga antes de expirar el plazo, que no existe ningún precepto expreso de prohibición al respecto, que el control y garantías que la Administración pretende se ejerce en cuanto que reconoce la intención del solicitante y se reserva el derecho a denegar la prórroga solicitada, hay que admitir como válida la prórroga que la Administración Foral concedió al reclamante y, en consecuencia, presentada en plazo la solicitud y procedente la deducción en régimen transitorio practicada;

CONSIDERANDO 10.º—Que, por tanto, sin alterar el criterio sustentado por este TEAC, de la necesidad de presentar la solicitud en el modelo 032, en el plazo de un mes, para gozar de la deducción en régimen transitorio, hay que admitir en el presente caso, la prórroga concedida, declarando efectuada en plazo la deducción practicada y anular la liquidación impugnada.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por... el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo de Vizcaya de 21-12-1988,

ACUERDA

Estimar la presente alzada, anular la resolución impugnada y la liquidación practicada.

Ref. TEAC-5

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 4 de noviembre de 1992

Artículos del Concierto:

- Art. 29

Voces:

- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado

CONSIDERANDOS

CONSIDERANDO 2.º—Que la cuestión a dilucidar en el presente expediente es la de si procede rectificar la liquidación practicada por la Delegación de Hacienda de Vizcaya el 1-6-1988 o no;

CONSIDERANDO 3.º—Que, el DF 151/1985, de 31 diciembre por el que se aprueba el Reglamento Foral del IVA en Vizcaya establece en su disp. adic., que «... en todas aquellas declaraciones, solicitudes, opciones y autorizaciones a que se refiere este Reglamento, distintas de las relativas al pago del Impuesto, efectuadas ante o por esta Diputación Foral, cuando se trate de sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en la provincia de Vizcaya, tendrán validez, además, frente a la Administración del Estado y a las restantes Diputaciones Forales, si la competencia para la comprobación del Impuesto corresponde a esta Diputación Foral, de conformidad con lo prevenido en el art. 127.9 de este Reglamento»;

CONSIDERANDO 4.º—Que el citado art. 127.9.2.º b), reproduciendo lo establecido en el art. 29.7 del Concierto Económico, modificado por la Ley 49/1985, refiriéndose a la competencia para la comprobación e inspección del Impuesto, establece que: «b: Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado... En el caso de que el sujeto pasivo realice en Territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales»; que, en consecuencia, y a la vista de las declaraciones-liquidaciones presentadas por el propio interesado, que obran en el expediente, en las cuales se reconoce palmariamente que el volumen de operaciones realizado en territorio común no alcanza el 25 por 100, resulta obligado concluir que la presentación, el 13 y el 25 febrero 1986, del modelo 032 referido a las deducciones por régimen transitorio en el IVA, ante la Hacienda Foral de Vizcaya resultó realizada en el plazo establecido, y en consecuencia eficaz ante la Administración fiscal del Estado;

CONSIDERANDO 5.º—Que el número de declaraciones presentadas por la empresa son cuatro, las de 31-1-1986 y 7-3-1986 en Cantabria, por las existencias del centro allí ubicado, y ante la Administración del Estado y las de 13 y 25 febrero 1986 en Vizcaya, por las existencias y bienes de inversión del resto de la empresa, en su domicilio y ante la Diputación Foral, estas declaraciones tienen validez frente a la Administración del Estado y las restantes Diputaciones según la disp. adic. del DF 151/1985, de 31 de diciembre; que el art. 190 del Reglamento del Impuesto establece la presentación de una declaración en su domicilio fiscal; que, en cuanto al valor de las declaraciones múltiples respecto de las efectuadas en circunscripciones distintas del domicilio fiscal y las que rectifiquen otras anteriores ha de tenerse en consideración que la misma reglamentación prevé expresamente la rectificación de otras obligaciones formales (art. 162 «Rectificación de las facturas») y que la Dirección General de Tributos en Resolución de 2-9-1986 (BOE 19-9-1986) prohíbe la rectificación de solicitudes de deducción en régimen transitorio por rectificación de criterios de valoración, lo cual ha de entenderse como autorizando la rectificación por otras causas; que, por lo tanto han de considerarse deducibles las cantidades solicitadas por la empresa en la liquidación provisional, sin perjuicio de la comprobación administrativa correspondiente;

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada promovido por... contra res. TEAR Vizcaya de 21-12-1988, en su expediente núm. 407/1988, acerca del IVA,

ACUERDA

Estimarlo y, revocando el fallo impugnado, dejar sin efecto la liquidación en cuestión sustituyéndola por otra que, tras las oportunas comprobaciones y en su caso, tome en consideración las deducciones solicitadas por la entidad recurrente.

Ref. TEAC-6

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 2 de diciembre de 1992

Artículos del Concierto:

- Art. 29

Voces:

- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado
- Impuesto sobre el Valor Añadido

CONSIDERANDOS

CONSIDERANDO 2.º—Que, la única cuestión que se plantea en este expediente, consiste en determinar si la solicitud de deducción en régimen transitorio presentada por la empresa reclamante, fue o no practicada en plazo hábil, a los efectos de la deducción que pudiera proceder;

CONSIDERANDO 3.º—Que el DF 151/1985, de 31 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento Foral del IVA en Vizcaya establece en su disp. adic., que «... en todas aquellas declaraciones, solicitudes, opciones y autorizaciones a que se refiere este Reglamento, distintas de las relativas al pago del Impuesto, efectuadas ante o por esta Diputación Foral, cuando se trate de sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en la provincia de Vizcaya, tendrán validez, además, frente a la Administración del Estado y a las restantes Diputaciones Forales, si la competencia para la comprobación del Impuesto corresponde a esta Diputación Foral, de conformidad con lo prevenido en el art. 172.9 de este Reglamento;

CONSIDERANDO 4.º—Que el citado art. 172.9.2.º.b), reproduciendo lo establecido en el art. 29.7 del Concierto Económico, modificado por la Ley 49/1985, refiriéndose a la competencia para la comprobación e inspección del Impuesto, establece que: «b: Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado... En el caso de que el sujeto pasivo realice en Territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales»; que, en consecuencia, y a la vista de las declaraciones-liquidaciones presentadas por el propio interesado, que obran en el expediente, en las cuales se reconoce palmariamente que el volumen de operaciones realizado en territorio común no excede, en ningún caso, del 75 por 100, resulta obligado concluir que la presentación, el 14-2-1986, del modelo 032 referido a las deducciones por régimen transitorio en el IVA, ante la Hacienda Foral de Vizcaya resultó realizada dentro del

plazo establecido, y en consecuencia operante ante la Administración Fiscal del Estado, debiendo, pues, reputarse no ajustada a Derecho en este punto la resolución aquí impugnada;

CONSIDERANDO 5.º—Que sentado lo anterior, hay que indicar que la obligación de presentar el modelo 032 en el plazo de un mes desde la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, constituye un requisito específico condicionante de la deducción; que, a estos efectos el texto reglamentario es suficientemente preciso en cuanto condiciona la citada deducción a la presentación del modelo y, además en el plazo indicado, precisamente para que la Administración ejerza el control que este Impuesto requiere; que, además ello aparece como imprescindible, teniendo en cuenta que la deducción correspondiente a las existencias se debía practicar en cada una de las liquidaciones correspondientes al primer año de aplicación del Impuesto; que, este criterio ha sido ya sustentado por este TEAC en su Res. 5-2-1992, al condicionar la deducción a la presentación en plazo de la declaración modelo 032, indicándose al respecto que: «...la presentación en el plazo de un mes... del inventario de existencias acompañado de la petición de deducción no constituye... una obligación ni un deber tributario exigido al contribuyente por razón de la gestión de los tributos... sino que está configurado por el legislador como un requisito formal —definido por vía reglamentaria a la que expresamente se remite la Ley— para la adquisición del derecho al ejercicio de las deducciones, establecidas en régimen transitorio general, de las cuotas del Impuesto...» y que «... la presentación extemporánea de la petición de deducciones... constituiría la simple violación de un precepto legal, que no puede llevar aparejada la pérdida del derecho a las mismas, puesto que la presentación dentro del plazo establecido opera como una carga del sujeto pasivo necesaria para el ejercicio del derecho de opción, de tal manera que su falta no lleva aparejada la pérdida del derecho a las deducciones establecidas sino la inexistencia propiamente de este derecho, que en ningún momento ha sido ostentado por el sujeto pasivo, toda vez que su nacimiento queda subordinado a la concurrencia de los requisitos fijados por la Ley y el Reglamento...»;

CONSIDERANDO 6.º—Que, en el caso concreto que aquí se plantea, el sujeto pasivo solicitó el aplazamiento de su obligación en fecha 31-1-1986, es decir antes del vencimiento del plazo para el cumplimiento de la misma, aplazamiento que fue otorgado al amparo del art. 57 de la LPA por la Diputación Foral, según se desprende de la documentación anteriormente referida e incorporada en la reclamación y, expedida por el Administrador de Tributos Indirectos de la Diputación Foral el 21-2-1989; que, en consecuencia, procede analizar si tal aplazamiento es posible por cuanto ello implicaría admitir en este caso, que la deducción en régimen transitorio ha sido correctamente practicada;

CONSIDERANDO 7.º—Que, analizados los textos que establecen el plazo de un mes para la presentación de la solicitud de devolución en régimen transitorio, se observa que no se contiene ninguna precisión sobre la improrrogabilidad del citado plazo; que, por su parte la LGT no recoge tampoco ningún precepto específico sobre improrrogabilidad de los plazos de declaración; que, por tanto, ante la ausencia de una prohibición expresa de prórroga de los plazos y dado el carácter supletorio de las disposiciones generales del Derecho administrativo, expresamente establecido en el art. 9 de la LGT, hay que admitir, la aplicación del art. 57 de la LPA que, dispone expresamente: «La Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder, a petición de los interesados, una prórroga de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de

tercero»; que, habida cuenta que en el presente caso, el interesado presentó la solicitud de prórroga antes de expirar el plazo, que no existe ningún precepto expreso de prohibición al respecto, que el control y garantías que la Administración pretende se ejerce en cuanto que conoce la intención del solicitante y se reserva el derecho a denegar la prórroga solicitada, hay que admitir como válida la prórroga que la Administración Foral concedió al reclamante y, en consecuencia, presentada en plazo la solicitud y procedente la deducción en régimen transitorio practicada;

CONSIDERANDO 8.º—Que, por tanto, sin alterar el criterio sustentado por este TEAC, de la necesidad de presentar la solicitud en el modelo 032, en el plazo de un mes, para gozar de la deducción en régimen transitorio, hay que admitir en el presente caso, la prórroga concedida, declarando efectuada en plazo la deducción practicada y anular la liquidación impugnada.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por... contra el Acuerdo del TEAF Vizcaya 21-9-1988

ACUERDA

Estimar la presente alzada, anular la resolución impugnada y la liquidación practicada.

Ref. TEAC-7

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 11 de noviembre de 1993

Artículos del Concierto:

- Art. 1

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Reclamación económico-administrativa

CONSIDERANDOS

CONSIDERANDO 2.º—Que, en primer lugar, la disposición adicional del RDLeg. 2795/1980, por el que se articula la Ley 30/1980, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo establece que: «De conformidad con lo dispuesto en las disposiciones adicionales primera y segunda de la LO 8/1980 en los territorios forales se aplicarán las normas del presente Real Decreto Legislativo, de conformidad con lo preceptuado en los respectivos Estatutos de Autonomía o Convenio Económico, en su caso»; que dicho precepto se repite textualmente en la disposición adicional del RD 1999/1981 por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, cuyo art. 129, primero de los que se dedican a regular el recurso de alzada en esta vía, dispone que son susceptibles, en determinadas circunstancias, de recurso de alzada ante este Tribunal Central las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, circunstancia ésta que no concurre en el presente caso al emanar, por la tácita, el acto impugnado del TEAF, dependiente de la Diputación Foral de Vizcaya y no del Ministerio de Economía y Hacienda;

CONSIDERANDO 3.º—Que el art. 10.6 de la LO 3/1979, de 18 de diciembre, Estatuto de Autonomía del País Vasco atribuyó «competencia exclusiva a la Comunidad Autónoma del País Vasco en las normas de procedimiento económico-administrativo que se deriven de las especialidades del derecho sustantivo y de la organización propia del País Vasco», tal competencia fue desarrollada por el Acuerdo de 2-10-1981 de la Diputación Foral del Señorío de Vizcaya, art. 2.1, que dice: «conocerá el Tribunal Económico-Administrativo Foral, en única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se promuevan contra los actos dictados por la Hacienda Foral o por los organismos que apliquen tasas o exacciones parafiscales cuya percepción corresponde a la misma», y, por fin, el art. 59.3 del RDLeg. 1/1988, de 17 de mayo por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes sobre Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco dice que: «Las resoluciones que agoten la vía económico-administrativa, serán impugnables ante los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de acuerdo con las normas

reguladoras de ésta», por todo lo cual no cabe recurso de alzada ante este Tribunal Central, habiendo de iniciarse, tras la resolución desestimatoria presunta del Tribunal Foral, la vía contencioso-administrativa;

El Tribunal Central, en Sala, en el recurso de alzada promovido por... contra resolución desestimatoria presunta del TEAF Vizcaya en Reclamación núm. 1-2223/1988 por el IGTE,

ACUERDA

Sin entrar en el fondo del asunto, declararse incompetente para conocer el referido recurso.

Ref. TEAC-8

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 4 de mayo de 1994

Artículos del Concierto:

- Art. 1

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Reclamación económico-administrativa

CONSIDERANDOS

CONSIDERANDO 2.º—Que el art. 9.3 del Reglamento de Procedimiento de Reclamaciones Económico-Administrativas establece que «el Tribunal Económico-Administrativo Central será Superior Jerárquico de los Regionales y Locales y resolverá los conflictos de atribuciones que se susciten entre ellos» y el Tribunal Foral de Guipúzcoa no es un «Tribunal Económico-Administrativo» ni Regional ni Local por lo que este Tribunal no le es jerárquicamente superior y por lo tanto competente para instarle a que decline su conocimiento sobre una reclamación instada ante su Jurisdicción, al ser dicho Tribunal Foral de Guipúzcoa, como muy bien dice el Tribunal Regional de Madrid un «órgano» de la Administración Autónoma.

CONSIDERANDO 3.º—Que dadas las competencias revisoras que tiene atribuidas, este Tribunal Central debe limitarse a resolver el presente recurso de alzada, declarando ajustada a derecho la resolución del Tribunal Regional de Madrid objeto del mismo, sin que tenga ni legal ni reglamentariamente atribuidas competencias para recabar de un órgano de una Diputación Foral el conocimiento de un asunto del que éste esté conociendo, como pretende la sociedad interesada.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por... contra Res. TEAR Madrid de fecha 22 de diciembre de 1992, en la reclamación núm. 17551/1992, por la que acuerde no promover conflicto de atribuciones frente al Tribunal Económico-Administrativo de la Diputación Foral de Guipúzcoa,

ACUERDA

Desestimarlo y en consecuencia confirmar la resolución recurrida.

Ref. TEAC-9

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 31 de mayo de 1995

Artículos del Concierto:

- Art. 17

Voces:

- Pagos a cuenta
- Impuesto sobre Sociedades

CONSIDERANDOS

CONSIDERANDO 2.º—Que en el presente expediente suscita, con carácter previo, la cuestión de la competencia de este Tribunal en orden al conocimiento del mismo;

CONSIDERANDO 3.º—Que, si bien la cuestión relativa a la «Impugnación de los actos de retención tributaria» está regulada por el artículo 123 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, tal como señala el Tribunal Regional de Madrid en la resolución recurrida, en el presente supuesto es preciso, en primer término, determinar la legislación aplicable, habida cuenta de que el retenedor... tiene su domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma del País Vasco, razón por la cual es preciso examinar las disposiciones de la Ley 12/1981, de 13 de marzo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, modificado por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre. Así, el artículo 2.º de la citada Ley, en su apartado Dos, establece: «La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el Sistema Tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales». Por su parte, el artículo 12 añade, al tratar de las «Retenciones en la fuente por rendimientos de capital mobiliario» señala, en su apartado cuarto: «Cuando se trate de intereses de préstamos simples, del precio aplazado en la compraventa, y otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, la retención se exigirá por la Administración del territorio donde se halle situado el establecimiento o tenga su residencia habitual la entidad o persona obligada a retener». Y, finalmente, el artículo 25 de dicha norma, al tratar de las «Retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades», en referencia al mencionado artículo 12.Cuatro: «Será de aplicación a las retenciones en la fuente en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, lo establecido a tal efecto en el presente Concierto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». En conclusión, la normativa foral es suficientemente clara, y puede resumirse en el hecho de que las retenciones practicadas a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, cuando la entidad interesada tenga su domicilio fiscal o residencia habitual en territorio sujeto al Concierto Económico, se exigirán por la Administración Tributaria del País Vasco, siendo, en consecuencia, los Órganos competentes de dicha Administración a quienes

corresponde el conocimiento de la impugnación de la interesada, dado que, como quedó dicho, y según resulta del expediente, el retenedor... tiene su domicilio social y fiscal, y efectuó el ingreso de las retenciones controvertidas en la Hacienda Foral de Vizcaya;

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Pleno, en el recurso de alzada promovido por la entidad... contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 16 de septiembre de 1993, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1987,

ACUERDA

Declararse incompetente para conocer el presente expediente, anulando por no considerarla conforme a derecho la resolución recurrida.

Ref. TEAC-10

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 4 de junio de 2003

Artículos del Concierto:

- Art. 5
- Art. 65

Voces:

- Competencia exclusiva del Estado
- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Junta Arbitral

En la Villa de Madrid, a 4 de junio de 2003, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Sala, promovido por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de..., de fecha 26 de enero de 2001, y número de expediente..., por concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) asimilado a la importación e intereses de demora, y cuantía de 158.815,89 euros (26.424.740 ptas.).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Los Servicios de Inspección de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales del País Vasco, con fecha 13 de junio de 2000, formalizaron a la entidad..., S.L., Acta modelo A02 firmada en disconformidad con el número 70295322, en relación con el concepto impositivo IVA asimilado a la importación e intereses de demora, y ejercicios 1996, 1997 y 1998; en ella se manifiesta que de conformidad con las diligencias de 2 de marzo y 5 y 25 de mayo de 2000, procede ingresar, por las salidas de bodega, régimen de depósito distinto del aduanero, a lo largo de los años mencionados de vino adquirido en régimen suspensivo del IVA, con destino a consumo en el territorio de aplicación del Impuesto, y por su consideración de operaciones asimiladas a la importación, una cuota de 22.963.246 pesetas (138.011,89 €) por el IVA, así como 3.542.861 pesetas (21.293,02 €) en concepto de intereses de demora. La representante de la empresa interesada hace constar en el acta que, sobre la cuestión de fondo se ha planteado conflicto de competencias por la Diputación Foral de... frente a la Administración del Estado ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco, habiéndose comunicado en fecha 23 de febrero de 2000 tal circunstancia al Señor Delegado Especial de la Agencia Tributaria, por lo que en tanto no se resuelva el conflicto entiende debería suspenderse el procedimiento de regularización por la

Inspección. Si bien, inicialmente se paralizaron las actuaciones inspectoras se reanudaron las actuaciones a la vista del dictamen número 648/1999 de Servicio Jurídico de la AEAT favorable a su continuación.

SEGUNDO.—En fecha 5 de julio de 2000, la Jefa de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales del País Vasco de la AEAT dicta acto administrativo de liquidación confirmando la actuación inspectora, si bien, corrige la liquidación girada en concepto de intereses de demora que la fija en 3.463.494 pesetas (20.816,02 €). No conforme con ello la entidad mencionada interpuso recurso de reposición que fue resuelto de forma desestimatoria, en fecha de 7 de agosto de 2000.

TERCERO.—Contra dicho acuerdo se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR del País Vasco, la cual fue resuelta en fecha de 26 de enero de 2001, mediante resolución estimatoria, anulando todas las actuaciones de la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales del País Vasco llevadas a cabo desde el día 29 de febrero de 2000 y que motivaron la impugnación. Se fundamenta la resolución en que:

- a) La Inspección de Aduanas del País Vasco tenía conocimiento del conflicto de competencias planteado y, por ello, debería haber paralizado sus actuaciones hasta su resolución.
- b) Que este criterio es sustentado, por los mismos motivos, por el TEAC en su Resolución de 26 de mayo de 1999 e incluso por el TSJ del País Vasco, en Auto de 14 de septiembre de 2000.

CUARTO.—Ante la Resolución del TEAR del País Vasco de 26 de enero de 2001, interpuso en fecha de 28 de febrero de 2001 recurso de alzada ante el TEAC. Solicita el recurrente la anulación de la resolución impugnada, debiendo tenerse en cuenta, en primer lugar los siguientes hechos:

1. Que durante el año 2000 la Inspección del País Vasco suspendió las actuaciones de comprobación e investigación ante otra empresa del sector al tener conocimiento del conflicto de competencias planteado por la Dependencia Foral de... ante la Administración del Estado al entender que no corresponde a los órganos de Inspección de la Agencia Tributaria la regularización de las operaciones de salida de vino por vulnerar los puntos de conexión establecidos por la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Estas actuaciones se reanudaron cuando la Inspección recibió dictamen número 648/1999 del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria favorable a la prosecución del procedimiento de inspección.
2. Que el mencionado conflicto de competencias se formuló en escrito de 18 de junio de 1999 dirigido a la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales.
3. Que en fecha 29 de febrero de 2000 tiene entrada en el registro general de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco escrito de 23 de febrero de 2000 por el que el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de... requiere al Delegado Especial para que cesen las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de las operaciones asimiladas a la importación en las empresas que expresamente cita, entre las que se encuentra la hoy recurrente, hasta en tanto no se resuelva el conflicto de competencia planteado, advirtiendo que el requerimiento se hace al amparo del artículo 44 de la Ley 281/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA).
4. Que durante la sustanciación de la presente reclamación el Delegado Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco ha remitido, para su incorporación al expediente,

Auto del TSJ del País Vasco de 14 de septiembre de 2000 en el que, tras recoger en los hechos que el 10 de mayo de 2000 fue interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta del requerimiento efectuado el 23 de febrero de 2000 ante dicho Delegado Especial a fin de que cesase el procedimiento de Inspección Tributaria seguido con otras empresas del sector vinícola, con sometimiento del conflicto a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico o institución que haga sus veces. Así, el TSJ del País Vasco, acuerda —en relación con la petición que en otrosí se hace de suspensión de los expedientes administrativos— «Suspende la tramitación de los expedientes administrativos tramitados por los Servicios de Inspección de la Agencia Tributaria» referidos a dichas empresas. Este fallo lo sustenta en un único fundamento y en los siguientes términos:

«La materia sobre la procedencia de la medida cautelar de suspensión, puede limitarse a una estricta aplicación del requisito para hacerla viable establecido en el artículo 130.1, sin apreciar la peculiaridad del objeto del proceso que, en este caso, a la vista del contenido del requerimiento, lleva a la aplicación del artículo 39.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, sobre el Concierto Económico, para el que “cuando se suscite el conflicto de competencia, la Administración afectada se abstendría de cualquier actuación que no sea la interrupción de la prescripción”. Procede, en consecuencia, admitir la medida cautelar, prescindiendo de la exigencia de caución o garantía en este conflicto entre Administraciones. Respecto al perjuicio a los intereses generales son los que genéricamente se producen en estos casos, que ya han sido valorados en el número 6 del artículo 39, sin que se dé ningún otro específico».

5. Que la Resolución del TEAC, de fecha 26 de mayo de 1999, en un caso similar, aunque por otro concepto tributario, acordó anular todo lo actuado por la Administración Tributaria desde la fecha que tuvo entrada en el Ministerio de Hacienda el conflicto de competencias suscitado.

QUINTO.—Vistos todos estos hechos, alega en su derecho el recurrente:

a) Para que se paralizara la actuación inspectora en cuestión, se debería haber planteado el conflicto de competencias ante la Junta Arbitral prevista por la Ley de Concierto Económico.

b) Que el TEAR del País Vasco debió abstenerse de resolver, ya que el objeto de la reclamación coincide con el que, presuntamente, está conociendo el TSJ del País Vasco (rec. 8861/2001, Secc. 1.ª) existiendo litispendencia y preferencia judicial. Es más, el TSJ del País Vasco acordó la suspensión en base al artículo 130.1 de la LJCA, y no del artículo 39.6 de la Ley del Concierto indicada por el TEAR.

c) El TEAR del País Vasco olvida que la Resolución del TEAC, de 26 de mayo de 1999, no es firme, ya que ha sido declarada contraria a derecho y lesiva para el interés público por el Ministro de Economía y Hacienda mediante Orden de 6 de enero de 2000, siendo objeto de impugnación ante la Audiencia Nacional (AN).

SEXTO.—Ante el recurso de alzada promovido por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 121.2 y 122.2 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA) de 1 de marzo de 1996, se dio traslado del contenido del recurso a la empresa..., S.L., en fecha que no consta en el expediente y sin que se haya presentado alguna alegación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Concurren los requisitos exigidos por el RPREA, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuestos para la admisión a trámite del recurso presente en el que la cuestión planteada se refiere a determinar si está ajustada a derecho la Resolución del TEAR del País Vasco, de fecha 26 de enero de 2001, y en concreto a resolver sobre:

- a) Conflicto de competencias planteado entre la AEAT y la Diputación Foral de...
- b) Competencia del Estado con relación al IVA asimilado a la importación.

SEGUNDO.—La cuestión controvertida se centra en determinar si procede o no liquidar el IVA (operaciones asimiladas a la importación) a una empresa del País Vasco por parte de la Inspección Regional de Aduanas e Impuestos Especiales del País Vasco. En relación con los hechos indicados, el Concierto Económico con el País Vasco, Ley 12/1981, en su artículo 36 dispone que «cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación que no sea la interrupción de la prescripción». En el artículo 39.1 de la citada Ley 12/1981, en su primera redacción establecía que «Se constituye una Junta Arbitral que resolverá los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales, en relación con la determinación de la residencia habitual de las personas físicas, del domicilio fiscal y de la cifra relativa de negocios de las personas jurídicas...». Posteriormente el artículo 39.1 sufrió modificación por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, si bien, se aplica a los tributos devengados a partir de primero de enero de 1991, por lo que, la redacción mencionada se aplica para impuestos devengados con anterioridad, y que están afectados por la actuación inspectora controvertida.

TERCERO.—Debe puntualizarse que las funciones de la Administración del Estado en materia tributaria corresponden desde 1991 a la AEAT y que, ante el artículo 39 de la Ley 12/1981, el objeto del conflicto ha de quedar circunscrito a la determinación del domicilio fiscal, tratándose de personas jurídicas, y no al alcance de las actuaciones inspectoras.

CUARTO.—Considera este Tribunal que, en base al artículo 39 de la Ley 12/1981, desde la entrada en vigor de la misma, se entiende constituida la Junta Arbitral mencionada, al disponer aquel que «se constituye una Junta Arbitral». Atendiendo a dicho artículo, el que se hubiera procedido o no a nombrar los miembros de esa Junta Arbitral constituida por imperativo legal, es algo secundario y, en todo caso, no se puede hacer depender el funcionamiento de un órgano o institución creada por ley, a la resistencia a designar a sus miembros integrantes ya que ello sería tanto como dejar en manos de las Administraciones Públicas el cumplimiento y efectividad de la Ley. Por lo tanto, al existir la Junta Arbitral, debía entrar en funcionamiento en los supuestos que para su actuación se prevenían en el citado artículo 39 de la Ley 12/1981.

QUINTO.—Llegados a este punto, se ha de precisar si el conflicto de competencias, que debiera haber paralizado la actuación inspectora de la Administración Tributaria del Estado, estaba o no bien planteado. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que con fecha 18 de junio de 1999 se formuló conflicto de competencias, indebidamente, ante la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales. Fue formulado indebidamente porque, el requerimiento de inhibición se dirigió a un órgano incompetente en materia tributaria, debiendo haber sido dirigido al ente competente en dicha materia, cual era ya la AEAT, tal y como se indica, en el fundamento de derecho

tercero. En segundo lugar, el conflicto se suscitó sobre una materia que el artículo 39 de la Ley 12/1981, no contempla como susceptible de conflicto. Ahora bien, teniendo en cuenta el principio espiritualista que en materia de conflictos debe inspirar las actuaciones jurisdiccionales (Sentencia 1/1998, de 23 de marzo, del Tribunal de Conflictos Jurisdiccionales resolutoria del conflicto de jurisdicción núm. 34/1997), hemos de entender que a la vista de lo realmente acaecido los defectos observados en el planteamiento del conflicto pueden estimarse subsanados en virtud de los trámites que se han realizado. En definitiva, cabe concluir que la Diputación Foral suscitó a la Administración Tributaria el conflicto de competencias con arreglo al tantas veces citado artículo 39 de la Ley 12/1981.

SEXTO.—Los razonamientos expuestos nos conducen a determinar los efectos del planteamiento del conflicto de competencias. El artículo 5.2 de la Ley 12/1981, en su primera redacción, (a partir de la Ley 38/1997 modificadora del Concierto Económico Vasco, el art. 6.º 1.ª), establece que «es competencia exclusiva del Estado la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido». Efectivamente, aun en el supuesto de que el conflicto de competencias se hubiera planteado debidamente, la resolución del mismo debería ser a favor de la AEAT, pues es a ella a quien corresponden las actuaciones inspectoras relativas a los gravámenes a la importación en el IVA, por aplicación del artículo 5.2 mencionado, vigente en los períodos impositivos comprobados. En consecuencia, la no paralización de las actuaciones inspectoras hasta la resolución del conflicto, no puede afectar a su validez, pues, de cualquiera de las maneras con conflicto o sin él, con resolución del mismo o sin ella, la competencia para la referida actuación inspectora corresponde al Estado.

SÉPTIMO.—Este Tribunal ha de poner de manifiesto la Sentencia de fecha 28 de enero de 2003 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de la AN. En ella se estima el recurso contencioso-administrativo, por el procedimiento de lesividad, promovido contra la Resolución del TEAC de fecha 26 de mayo de 1999 (mencionada en el antecedente de hecho tercero). Precisamente, la referida sentencia resuelve sobre unos hechos (conflicto de competencias surgido entre la Agencia Estatal de Administración y la Diputación Foral Vasca) con fundamentos de derechos, que se pueden transpolar al presente recurso.

OCTAVO.—No debe dejar de enjuiciarse sobre la procedencia de la liquidación que motiva el presente recurso. En cuanto a la cuota a los efectos que interesan, es preciso examinar el contenido del artículo 19.5 de la Ley 37/1992, que dispone: se considerarán asimiladas a las importaciones de bienes: 5.º Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos. Los artículos 23 y 24 de la Ley a cuyo contenido se remite el artículo 26.1 respecto de las operaciones intracomunitarias, establecen una serie de exenciones del IVA por motivos vinculados con el tráfico internacional de bienes; así se establecen exenciones relativas a entradas de productos en zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, y relativas a regímenes aduaneros y fiscales. Relativo a estos regímenes, el artículo 24.uno.1.ºe) establece que «están exentas las entregas de bienes destinados a ser vinculadas a un régimen de depósito distinto del aduanero y de las que

estén vinculadas a dicho régimen». A su vez el artículo 18 de la Ley 37/1992, establece que «Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado uno, cuando un bien de los que se mencionan en él se coloque, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en las áreas a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes comprendidos en el artículo 24, ambos de esta Ley, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto». Lo dispuesto en este apartado sólo será de aplicación cuando los bienes se coloquen en las áreas o se vinculen a los regímenes indicados con cumplimiento de la legislación que sea aplicable en cada caso. El incumplimiento de dicha legislación determinará el hecho imponible importación de bienes. Es decir regula un supuesto de no sujeción del Impuesto, al considerar que tales operaciones no constituyen verdaderas importaciones hasta la salida de las áreas del artículo 23 o del régimen del artículo 24, siendo con ocasión de dicha salida, cuando se produzca el devengo del Impuesto, tal y como establece el artículo 77 de la Ley 37/1992, «en el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen». Es por todo ello, que la liquidación recurrida se considera conforme a derecho, al haberse producido una salida, con destino a consumo en el territorio de aplicación del impuesto, de vinos que previamente, se habían vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero con exención, produciéndose así un diferimiento de los Impuestos que se devengan con ocasión de una importación (Aranceles y IVA Importación) hasta la ultimación del mencionado régimen.

En virtud de todo ello, el TEAC, en Sala, en resolución del recurso de alzada promovido por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, contra la Resolución del TEAR del País Vasco, de fecha 26 de enero de 2001, número de expediente...,

ACUERDA

- a) Estimar el presente recurso.
- b) Anular la resolución impugnada.
- c) Confirmar la validez de todas las actuaciones de la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales del País Vasco llevadas a cabo desde el día 29 de febrero de 2000, con la empresa recurrente y, en consecuencia, la liquidación practicada en fecha 5 de julio de 2000 por el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales del País Vasco de la AEAT.

Ref. TEAF-1

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 10 de junio de 1988

Artículos del Concierto:

- Art. 18

Voces:

- Recaudación
- Impuesto sobre Sociedades

CONSIDERANDOS

Considerando 1º

Que la cuestión que plantea esta reclamación se centra en determinar si se ajusta o no a la legalidad vigente la liquidación reclamada del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1984, derivada de la obligación de declaración y liquidación por aquel impuesto a la Hacienda Foral de Vizcaya.

Considerando 2º

Que el artículo 22-uno de la Ley 12/1981, de 12 de Mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece que los sujetos pasivos que se hallen sometidos a tributación en territorio común o vasco presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda a su domicilio fiscal y en la Diputación de cada uno de los territorios en que opere, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes, haciendo constar en ellos la última cifra relativa de negocios asignada, (...), a tenor de lo cual realizarán los ingresos que procedan.

Considerando 3º

Que el artículo 23 advierte que no constituye excusa alguna para el sujeto pasivo el hecho de haber verificado el ingreso de aquella cuota a la otra Administración.

Considerando 4º

Que la Orden de 25 de Marzo de 1985, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades para los ejercicios iniciados a partir del 1 de Enero de 1984 (B.O.E. del 19 de Abril), recuerda la anterior obligación para las Entidades que, con domicilio fiscal en territorio común, operen en territorio vasco, al formular que aquéllas presentarán declaración e ingreso ante las Diputaciones Forales correspondientes.

Considerando 5º

Que partiendo del reconocimiento por la parte actora que opera en cifra relativa de negocios en el Territorio de Bizkaia, resulta que no consta en actuaciones mas que la presentación de fotocopia de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1984, así como la del pago a cuenta con destino a la Delegación de Hacienda de Madrid y Delegación de Hacienda de Vizcaya, respectivamente, habiendo ingresado en la primera el total de la cuota autoliquidada, como se deduce de la petición de la actora a la Hacienda Estatal en solicitud de que transfiera a la Foral el importe de 348.111 pesetas, principal de la liquidación impugnada.

Considerando 6º

Que lo anterior únicamente es producto de no haber seguido la Entidad Reclamante el procedimiento de declaración e ingreso de las autoliquidaciones correspondientes a la Diputación Foral de Bizkaia antes expuesto de acuerdo con las disposiciones vigentes, por lo que huelgan las alegaciones sobre prestaciones exorbitantes que la actora imputa a la Administración Tributaria Foral, cuanto este Órgano Gestor se ha limitado a girar liquidación por el importe que la Entidad le reconoce (el pago a cuenta siguió un procedimiento irregular semejante al de la declaración o liquidación del ejercicio) que, al no ser ingresado en la Hacienda Foral en periodo voluntario, corresponde su cobro en procedimiento de apremio, por no darse ninguno de los motivos de oposición recogidos en el artículo 137 de la Ley General Tributaria en relación con la obligación de pago a la Hacienda Foral en las condiciones anteriormente desarrolladas, y sin perjuicio del derecho de devolución que pudiera corresponder a la actora por ingresos indebidos efectuados con anterioridad.

Ref. TEAF-2

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 10 de junio de 1988

Artículos del Concierto:

- Art. 31

Voces:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

CONSIDERANDOS

Considerando 1º

Que la cuestión que se somete a enjuiciamiento en la presente reclamación se centra en determinar si el Expediente de Comprobación de Valores, n.º... instruido por la Administración de Tributos Indirectos de la Hacienda Foral de Vizcaya se ajusta a lo preceptuado en el Ordenamiento Legal vigente.

Considerando 2º

Que sin embargo, y como cuestión previa al examen del fondo de la cuestión planteada, es obligado detenerse en el segundo motivo de impugnación invocado por la entidad reclamante, es decir, la posible incompetencia de la Hacienda Foral de Vizcaya, para la exacción y gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dada la ubicación en las fincas cuya transmisión constituye el hecho imponible objeto de gravamen, ya tal efecto, resaltar lo previsto en el artículo 30-1 de la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, esto es, «la exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos: 1.—en las transmisiones onerosas de bienes inmuebles y en la constitución y cesión onerosas de derechos de toda clase, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando radiquen en territorio de la Comunidad Autónoma», literalidad que supone llegar a la conclusión de que la Administración Tributaria de Vizcaya, Hacienda Foral, en modo alguno es competente para la exacción y gestión del Impuesto, habida cuenta de que las fincas se hallan situadas en Madrid y Barcelona, fuera, por lo tanto, del territorio de la Comunidad Autónoma.

Ref. TEAF-3

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 30 de agosto de 1988

Artículos del Concierto:

- Art. 7

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Pagos a cuenta
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado

CONSIDERANDOS

Considerando 1º

Que el artículo 10 de la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, señala que las retenciones en la fuente a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativas a rendimientos del trabajo se exigirán de modo exclusivo por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan, entre otros, a rendimientos procedentes de trabajo o servicios que se presten en el País Vasco; que en orden a determinar el momento a partir del cual existe la obligación de ingresar en la Diputación Foral competente por razón del territorio las retenciones por ella exigibles, es preciso señalar que la disposición final segunda de la Ley 12/1981 señala que el Concierto Económico entrará en vigor el primer día del mes siguiente a su publicación (28 de Mayo), sin perjuicio de lo dispuesto, entre otras, en la disposición transitoria primera, a tenor de la cual los Territorios Históricos se subrogarán en los derechos y obligaciones en materia tributaria de la Hacienda Publica Estatal en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los Tributos concertados que hayan de declararse a partir del 1 de Enero de 1981; que el acuerdo cuarto del Acta de 1 de Julio de 1981, acordada por la Comisión para la Aplicación del Concierto a que hace referencia la disposición transitoria cuarta del mismo, señala en relación con las retenciones del trabajo personal, que las cantidades ingresadas por el cuarto trimestre de 1980 y primero de 1981 se imputarán al Estado o a la respectiva Diputación Foral en la misma proporción que resulte de las declaraciones correspondientes al segundo trimestre de 1981, subsistiendo para las declaraciones correspondientes al segundo y tercer trimestre o primer semestre en su caso de 1981, los acuerdos de centralización para aquellos sujetos pasivos que la tuvieren concedida, sin perjuicio de la obligación de formular ante cada Administración Tributaria afectada la declaración a que se refiere el acuerdo decimoquinto.

Considerando 2º

Que como consecuencia del Acta antes mencionada, la Orden de 27 de Julio de 1981, por la que se regulan los problemas transitorios de aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, con la conformidad del Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales, en su número segundo establece que las retenciones practicadas en la fuente por rendimientos del trabajo correspondientes al segundo trimestre de 1981, o primer semestre en su caso, se declararán e ingresaran en la Delegación o Administración de Hacienda del domicilio del retenedor conforme a la normativa común, sin perjuicio de la declaración informativa a que se refiere el número sexto, que las entidades que realicen operaciones en territorio común y vasco declararán a cada una de las Administraciones Tributarias afectadas, desglosando las cuotas correspondientes a cada una de ellas con arreglo a los criterios y puntos de conexión del Concierto, y relativa, en lo que se refiere a retenciones, al segundo trimestre de 1981 o primer semestre de dicho año, así como al tercer trimestre de 1981, obligación que asimismo se impone a las personas físicas en el caso de que tuvieran concedido acuerdo de centralización.

Considerando 3º

Que la alusión citada, contenida en el primer párrafo del número segundo, y relativa a la declaración e ingreso de las retenciones correspondientes al segundo trimestre o primer semestre de 1981 en la Delegación o Administración de Hacienda del domicilio del retenedor según la normativa común, se entenderá referida a las correspondientes Diputaciones Forales, a tenor de lo previsto en el segundo párrafo del mismo número de la citada Orden, a partir del momento en que éstas asuman los correspondientes servicios, circunstancia que debe entenderse cumplida a raíz del R.D. 2.330/1981, de 16 de Octubre, de transferencia por el Estado a las Diputaciones Forales de Guipúzcoa y Vizcaya de medios adscritos al ejercicio de las competencias tributarias asumidas por las mismas, de cuanto resulta que cabe concluir la obligación de declarar e ingresar en la Hacienda Foral de Vizcaya las retenciones correspondientes al cuarto trimestre de 1981 y posteriores, obligación a cargo de la parte actora que no puede quedar desvirtuada por los principios de coordinación, armonización y colaboración previstos en la Ley 12/1981, antes mencionada, debiendo ser mantenida en consecuencia la cuota líquida por la Administración de Tributos Directos, así como el recargo de prórroga correspondiente, de conformidad con los artículos 91 y 92 del Decreto 3.154/1968, de 14 de Noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Ref. TEAF-4

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 30 de agosto de 1988

Artículos del Concierto:

- Art. 27

Voces:

- Impuesto sobre el Lujo
- Residencia habitual

CONSIDERANDOS

Considerando 1º

Que la cuestión que se plantea en la presente reclamación consiste en determinar si la providencia de apremio, dictada por la Tesorería General de la Hacienda Foral, sobre liquidación por Impuesto sobre el Lujo —tenencia de embarcaciones—, así como dicha liquidación, se ajustan a lo preceptuado en el Ordenamiento Legal vigente.

Considerando 2º

Que al acometer el análisis y resolución de la reclamación, resalta como punto de partida el estudio de la posible incompetencia de la Administración Tributaria Foral para practicar liquidaciones a cargo de la parte actora, habida cuenta de los motivos que ella invoca para oponerse al acto impugnado, y concretamente el hecho de tener su domicilio fiscal en la Comunidad Cántabra, hecho que ha quedado acreditado mediante el Certificado expedido por el Sr. Secretario del Ayuntamiento de Noja.

Considerando 3º

Que, en efecto, y a tenor de lo preceptuado en el artículo 29-Uno-c) de la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, al señalar que el Impuesto sobre el Lujo, en el concepto de tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves, se exigirá por la Diputación Foral competente por razón del Territorio, cuando los sujetos pasivos tengan su residencia habitual en el País Vasco; a estos efectos, la residencia habitual se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo séptimo-dos, del propio Concierto, esto es, «Se entenderá que las personas físicas tienen su residencia habitual en el País Vasco cuando permanezcan en su territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural».

Considerando 4º

Que siendo de aplicación al presente caso la normativa que ha quedado expuesta, y habida cuenta de la prueba aportada por la parte actora, acreditativa de su domicilio

fiscal en Cantabria, es obligado concluir la improcedencia de la liquidación practicada por la Administración de Tributos Indirectos, por Impuesto sobre el Lujo, al resultar la Administración Tributaria Foral de Vizcaya incompetente para su práctica, y de igual forma, concluir la improcedencia de la providencia de apremio dictada por la Tesorería General de la Hacienda Foral.

Ref. TEAF-5

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 10 de noviembre de 1988

Artículos del Concierto:

- Art. 17

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Pagos a cuenta

CONSIDERANDOS

Considerando 1º

Que la cuestión planteada en esta reclamación económico-administrativa se limita a resolver si en el cálculo del importe a ingresar en la Hacienda Foral, juntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, de una Entidad en cifra relativa de negocios, debe intervenir exclusivamente el pago a cuenta ingresado en la Administración Foral, al margen del importe global del mismo ingresado en la totalidad de las Administraciones Tributarias.

Considerando 2º

Que el pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades fue establecido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1983, reiterándose en las sucesivas Leyes de Presupuestos que han fijado para su cálculo un porcentaje de la cuota a ingresar del ejercicio anterior; y únicamente concluido el ejercicio a cuenta del cual se ha debido ingresar el pago anterior, se podrá fijar la renta tributaria y, en consecuencia, la cuota de la que, a efectos de ingresar, se deducirá el pago a cuenta si se hubiera ingresado, pues la obligación tributaria lo es en definitiva por la cuota total del ejercicio.

Considerando 3º

Que la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece en su artículo 24 que la cuota, positiva o negativa, se distribuirá entre ambas Administraciones mediante la aplicación de los respectivos porcentajes de cifra relativa a los efectos de ingreso o devolución, en su caso, de la parte correspondiente a cada una de las dos Administraciones (Estatual y Foral), y el artículo 23 concluye que no constituye excusa alguna para el sujeto pasivo el hecho de haber verificado el ingreso de aquella cuota a la otra Administración.

Considerando 4º

Que los anteriores criterios de la Ley 12/1981 no han sido modificados por las sucesivas Leyes de Presupuestos que han regulado el pago a cuenta del Impuesto, ni pueden

afectarles sustancialmente la estructura de un modelo declaratorio aprobado por Orden Ministerial; es decir, la Ley del Concierto fijó claramente que la cuota resultante del Impuesto se distribuyera entre ambas Administraciones en razón de las respectivas cifras relativas de negocios, por lo que la minoración de un pago a cuenta en el Impuesto únicamente tendrá como consecuencia, a los efectos ahora contemplados, que en el momento de autoliquidar el Impuesto se ingresará en cada una de las Administraciones la parte en cifra relativa de la cuota final menos el importe que en concepto de pago a cuenta se haya ingresado previamente en la respectiva Administración.

Considerando 5º

Que no obstante la conclusión alcanzada, el sujeto pasivo no puede verse perjudicado por el procedimiento seguido en la autoliquidación del impuesto, por lo que podrá instar de la Administración correspondiente la devolución de lo ingresado en exceso.

Ref. TEAF-6

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 10 de noviembre de 1988

Artículos del Concierto:

- Art. 17

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Pagos a cuenta

CONSIDERANDOS

Considerando 1º

Que la cuestión que plantea la presente reclamación económico-administrativa se centra en determinar si la Entidad reclamante estuvo sujeta a tributar por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1987, en el Territorio Foral de Bizkaia, y, consecuentemente, si debió ingresar o no el pago a cuenta por dicho ejercicio.

Considerando 2º

Que el artículo 43 de la Norma Foral 13/1986, de 23 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1987, establece la obligación de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades de efectuar un pago a cuenta del 30% de la cuota del ejercicio 1986 a ingresar.

Considerando 3º

Que por ello debe determinarse si la Entidad reclamante debió tributar por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1987, en este Territorio Foral; y a estos efectos debe precisarse que la Norma primera del artículo 18 de la Ley 12/1981, al fijar la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades, admite la posibilidad de que una Sociedad opere en territorio común o vasco, debiendo en este supuesto tributar a ambas administraciones con arreglo a la cifra relativa de negocios, desprendiéndose del contexto de esta norma y de la siguiente que una sociedad opera en uno de dichos territorios cuando en el mismo radique al menos alguna de las instalaciones relacionadas en la segunda Norma.

Considerando 4º

Que la Norma tercera del mismo artículo fija con carácter complementario de las anteriores pero no excluyente, como se desprende de los términos «asimismo se entenderá», es decir, también se entenderá que una Sociedad dedicada a negocios comerciales, de servicios o de ejecución de obras opera en territorio vasco y común cuando las ventas, servicios o suministros que realice en el otro territorio excedan del

treinta y cinco por ciento del total, por no ser en muchos supuestos significativa para las empresas con actividades de este tipo la correlación entre ventas e instalaciones.

Considerando 5°

Que la parte actora no ha desvirtuado la manifestación de la Administración de tener instalaciones en este Territorio, por lo que opera en el mismo, estando sujeta a las obligaciones establecidas en la Normativa del Impuesto, entre las que figura el ingreso del pago a cuenta de la cuota que resulte en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1987.

Considerando 6°

Que el ingreso del referido pago a cuenta, como es sabido, se deducirá de la cuota de la declaración-liquidación anual en cifra relativa de negocios, pudiendo intervenir en el cálculo de esta última las consideraciones expuestas por la parte actora.

Ref. TEAF-7

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 10 de noviembre de 1988

Artículos del Concierto:

- Art. 43

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Residencia habitual

CONSIDERANDOS

Considerando 1º

Que el artículo séptimo de la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece en su número uno que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, se exigirá por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco, añadiendo el citado artículo en su número dos que se entenderá que las personas físicas tienen su residencia habitual en el País Vasco cuando permanezcan en su territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, estableciéndose pues la competencia de cada Diputación Foral para la exacción del Impuesto con un criterio de territorialidad, definido en los artículos 21 y 22 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria, de los que se desprende que la competencia territorial, cuando el gravamen sea de naturaleza personal, se regulará en base al domicilio tributario del sujeto pasivo que, para el caso de las personas naturales, es el de su residencia habitual, concepto este último definido en la Ley 44/1978, de 8 de Septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como en otras varias disposiciones, como la permanencia durante más de ciento ochenta y tres días en el territorio.

Considerando 2º

Que según se desprende del certificado expedido por el Secretario General del Ayuntamiento de San Sebastián, presentado por la parte actora, éste figura inscrito en el padrón de habitantes correspondiente al 31 de Diciembre de 1985 en San Sebastián, hasta el día 11 de Septiembre de 1980, en que causó baja con destino a Algorta (Vizcaya), por lo que en base a la normativa expuesta anteriormente, no es la Hacienda Foral de Vizcaya, sino la de Guipúzcoa, la competente para la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 1980 a cargo de la parte actora, debiendo pues remitir a la Hacienda Foral de Guipúzcoa todas las actuaciones, sin que este Tribunal pueda entrar a conocer sobre el resto de las cuestiones planteadas.

Ref. TEAF-8

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 10 de noviembre de 1988

Artículos del Concierto:

- Art. 25
- Art. 43

Voces:

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Residencia habitual

CONSIDERANDOS

Considerando 1º

Que la cuestión planteada en la presente reclamación consiste en determinar si las liquidaciones practicadas por la Administración de Tributos por el impuesto sucesorio se hallan o no ajustadas a lo previsto en el ordenamiento legal vigente.

Considerando 2º

Que el artículo 26 de la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, regula los puntos de conexión en el Impuesto General sobre las Sucesiones, disponiendo en el punto uno que la exacción de este impuesto, con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales: «a) En las sucesiones, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco»; que de la documentación obrante en actuaciones y de las manifestaciones aducidas por la parte actora se desprende que D..., causante de la sucesión, no tenía su residencia habitual en Vizcaya, sino en Gran Bretaña, de donde era natural, no correspondiendo la exacción del impuesto sucesorio a la Diputación Foral de Vizcaya, de acuerdo con lo expuesto en el precepto legal señalado anteriormente, por lo que es preciso concluir la improcedencia de las liquidaciones practicadas, reconociéndose en favor de la parte actora el derecho a la devolución de las cantidades ingresadas en su caso así como al interés legal en aplicación de lo señalado en el artículo 115.4 del Reglamento Procedimental, debiendo asimismo remitirse las actuaciones del expediente a la Delegación de Hacienda de Vizcaya, órgano competente para la exacción del impuesto.

Ref. TEAF-9

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 10 de noviembre de 1988

Artículos del Concierto:

- Art. 27

Voces:

- Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas

CONSIDERANDOS

Considerando 1º

Que como cuestión previa al examen de fondo de la cuestión planteada, se ha de determinar si el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, es o no competente para entrar a conocer la presente reclamación en vía económico-administrativa, formulada contra un acto de repercusión exaccionado mediante retención.

Considerando 2º

Que el artículo 2.1 de la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, señala que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario, salvo los tributos que se integren en la Renta de Aduanas, los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación es competencia del Estado», y asimismo, el artículo 28.3 del citado Concierto atribuye a las Diputaciones Forales la competencia por razón del Territorio para la gestión y revisión del Impuesto General del Tráfico de Empresas, para las ejecuciones de obra relativas a inmuebles, cuando el solar o la edificación están situados en Territorio Vasco, de lo que se concluye que la exacción del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas de la obra que nos ocupa no es competencia por razón del Territorio, de esta Diputación, al realizarse la obra en el término provincial de Palencia.

Considerando 3º

Que a mayor abundamiento, la Disposición Transitoria Primera, apartado 5 de la Ley 12/1981, señala que los actos dictados por la Administración del Estado, serán reclamables ante los órganos competentes del Estado, y dado que el objeto de la presente reclamación es la exacción de un impuesto que, a pesar de ser concertado, por razón de su Territorio no es competencia de esta Diputación Foral, siendo así que la presente reclamación económico-administrativa promovida como consecuencia de la mencionada exacción es competencia del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Palencia.

Ref. TEAF-10

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 10 de noviembre de 1988

Artículos del Concierto:

- Art. 40

Voces:

- Impuesto sobre Actividades Económicas
- Residencia habitual

CONSIDERANDOS

Considerando 1º

Que la Ley 12/81, de 13 de Mayo, que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece en su artículo 44, refiriéndose a la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, que «Cuando se trate de actividades que tributen por cuota de patente o de servicios de transportes, los contribuyentes del territorio común o foral podrán, no obstante, operar en uno y otro territorio, satisfaciendo únicamente una sola Licencia, para lo cual las Diputaciones Forales exigirán iguales cuotas y recargos que los que rijan en cada momento en el territorio de régimen común. Las cuotas correspondientes a las indicadas actividades serán exigidas por la Administración del Territorio en el que el contribuyente tenga su residencia habitual o domicilio fiscal según los casos».

Considerando 2º

Que el artículo 45 de la Ley General Tributaria, establece en su apartado 1 b) que el domicilio, a los efectos tributarios, será para las personas jurídicas, el de su domicilio social, habiendo quedado constatado, a través de la documentación obrante en actuaciones, que el domicilio social de la parte actora, está ubicado en la provincia de Vizcaya, por lo cual, al corresponderle a la actividad «máquinas recreativas de tipo B, epígrafe 966.26, una cuota de patente, como se señala explícitamente en el citado epígrafe contemplado por las Tarifas de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales reguladas por el Real Decreto 791/1981, de 27 de Marzo, se debe concluir que la Licencia Fiscal de la máquina tipo B, n.º de serie..., independientemente del lugar donde se encuentre en explotación, extremo este que no ha quedado acreditado en actuaciones, debe ser satisfecha a la Hacienda Foral de Vizcaya, no procediendo por tanto, la anulación y consiguiente devolución de la liquidación impugnada, por ser ésta ajustada a derecho».

Ref. TEAF-11

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 3 de octubre de 1989

Artículos del Concierto:

- Art. 17

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Pagos a cuenta

CONSIDERANDOS

Considerando 1º

Que el pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades fue establecido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1983, reiterándose en las sucesivas Leyes de Presupuestos, que han fijado para su cálculo un porcentaje de la cuota a ingresar del ejercicio anterior; y únicamente concluido el ejercicio a cuenta del cual se ha debido ingresar el pago anterior, se podrá fijar la renta tributaria y, en consecuencia, la cuota de la que, a efectos de su ingreso, se deducirá el pago a cuenta si se hubiera ingresado, pues la obligación tributaria lo es en definitiva por la cuota total del ejercicio.

Considerando 2º

Que la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece en su artículo 24 que la cuota, positiva o negativa, se distribuirá entre ambas Administraciones mediante la aplicación de los respectivos porcentajes de cifra relativa a los efectos de ingreso o devolución, en su caso, de la parte correspondiente a cada una de las dos Administraciones (Estatad y Foral), y el artículo 23 concluye que no constituye excusa alguna para el sujeto pasivo el hecho de haber verificado el ingreso de aquella cuota a la otra Administración.

Considerando 3º

Que los anteriores criterios de la Ley 12/1981 no han sido modificados por las sucesivas Leyes de Presupuestos que han regulado el pago a cuenta del Impuesto, es decir, la Ley del Concierto fijó claramente que la cuota resultante del Impuesto (una vez restadas las retenciones a las que se refiere el artículo 25 de la Ley del Concierto, que son exclusivamente las efectuadas por otras Entidades por los rendimientos de capital mobiliario que satisfagan) se distribuyera entre ambas Administraciones en razón de las respectivas cifras relativas de negocios, por lo que la minoración del pago a cuenta que nos ocupa en el Impuesto únicamente tendrá como lógica consecuencia, a los efectos ahora contemplados, que en el momento de autoliquidar el Impuesto se ingresará en cada una de las Administraciones la parte en cifra relativa de la cuota final menos el

importe que en concepto de pago a cuenta se haya ingresado previamente en la respectiva Administración.

Considerando 4º

Que la liquidación impugnada ha seguido en definitiva, como se ha expuesto en considerando anterior, el procedimiento que hemos indicado ajustado a la Ley 12/1981, al fijarse previamente una cuota efectiva total (54.911.777 pesetas) a la que se aplica la cifra relativa de este Territorio Foral (29,15%), y deduciendo del resultado, evidentemente, los importes ingresados con anterioridad en dicha Administración, por lo que debe confirmar la liquidación impugnada, sin que quede desvirtuada esta conclusión por las referencias de la actora a la personalidad única del Estado apoyada en sentencias del Tribunal Supremo (23 de Abril de 1985 y 3 de Marzo de 1986), que sostienen la unidad de precio a efectos de dos impuestos distintos dentro de una misma administración tributaria, problema claramente distinto al que nos ocupa.

Ref. TEAF-12

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia
de 10 de julio de 1991

Artículos del Concierto:

- Art. 17

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades
- Pagos a cuenta

CONSIDERANDOS

Considerando 1º

Que la Ley 37/1988, de 28 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, formula la obligación de autoliquidar durante el mes de Octubre de 1989 un pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, por importe del 30 por ciento sobre la cuota líquida a ingresar por el ejercicio anterior, de forma similar a lo dispuesto en el Norma Foral 12/1988, de Presupuestos de 1989 para este Territorio.

Considerando 2º

Que, en consecuencia, la cuestión planteada se reconduce a determinar si la Entidad reclamante estuvo o no sujeta a la exacción del Impuesto en el ejercicio 1989 en este Territorio Foral, y a este respecto la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, en su sección 4ª, contempla la exacción del Impuesto sobre Sociedades en Territorio Foral cuando el sujeto pasivo opere en este Territorio, deduciéndose del contexto de su artículo 18 que una entidad opera en Territorio Foral cuando en el mismo radique al menos alguna de las instalaciones relacionadas (sucursales, oficinas, almacenes, etc.).

Considerando 3º

Que la parte actora ha alegado contra la liquidación practicada que dejó de desarrollar sus actividades en este Territorio Foral en 1988, basándose en la baja de Licencia Fiscal cursada el 29 de Diciembre de aquel año por su establecimiento en c) ... (Bilbao), cuando de lo actuado por este Tribunal se desprende que sigue operando en este Territorio dado que existe la presunción legal, prevista en el artículo 3 del Código de Comercio, del ejercicio habitual de su actividad en c) ... (Bilbao) en virtud de la publicidad que realiza de este establecimiento.

Ref. TEAF-13

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 25 de enero de 1995

Artículos del Concierto:

- Art. 21
- Art. 43

Voces:

- Impuesto sobre la Renta de No Residentes
- Pagos a cuenta
- Residencia habitual

CONSIDERANDOS

CONSIDERANDO 1º.—Que la cuestión planteada en las presentes reclamaciones equivale a determinar si las retenciones practicadas en los rendimientos percibidos por el reclamante deben o no ser devueltas, debiendo determinarse con carácter previo si la Administración competente para la exacción del Impuesto es la del Estado o la Hacienda Foral de Bizkaia.

CONSIDERANDO 2º.—Que el artículo 7 de la Ley 12/1981, de 13 de Mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece en su apartado 1 que, “*El I.R.P.F., con el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, se exigirá por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco*” y añade en su apartado 2 que, “*Se entenderá que las personas físicas tienen su residencia habitual en el País Vasco cuando permanezcan en el mismo por más de 183 días durante el año natural. A estos efectos, no se tendrán en cuenta las ausencias del indicado territorio cuando, por las circunstancias en que se realicen, pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años*”, y en el presente caso el reclamante aporta una certificación de la Embajada de España en Moscú (U.R.S.S.) según la cual ha estado residiendo en dicha ciudad desde el 8 de septiembre de 1988 hasta el 20 de Febrero de 1992, por lo que habiéndose ausentado durante un plazo superior a 3 años, se hace preciso señalar que durante los ejercicios impugnados el reclamante no debía ser considerado ni residente habitual en Bizkaia, ni en territorio español; a este respecto el artículo 9 de la misma norma se refiere a los no residentes en territorio español disponiendo que, “*El Impuesto será exigido por la Administración del Estado cuando se trate de rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en el País Vasco por personas no residentes en territorio español. No obstante, la exacción del Impuesto corresponderá a las Diputaciones Forales cuando el perceptor de los rendimientos o incrementos antes mencionados sea un residente en el extranjero que conserve la condición política de vasco con arreglo al artículo 7º del Estatuto de*

Autonomía”, y asimismo, el artículo 13 trata el tema de las retenciones a no residentes manifestando que “*No obstante lo establecido en los artículos anteriores, las retenciones sobre rendimientos percibidos por personas que no tengan su residencia habitual en territorio español corresponderán a la Administración del Estado, cualquiera que sea la naturaleza de tales rendimientos, con excepción de los comprendidos en las letras a) y b) de la norma 1ª del artículo precedente, en que seguirán siendo aplicables las reglas de competencia allí expuestas, y de los obtenidos en el País Vasco por aquellos que conserven su condición política de vascos, de acuerdo con el artículo 7º del Estatuto de autonomía*” y en el expediente que se examina las retenciones sobre los rendimientos percibidos por el reclamante fueron ingresadas en la Administración del Estado, bien porque no conserva su condición política de vasco o bien porque los rendimientos no fueron percibidos en el País Vasco, por lo que sentada esta conclusión respecto a las retenciones, idéntica aseveración debe servir de fundamento para entender que en aplicación del artículo 9 antes citado, el Impuesto debió ser exigido por la Administración del Estado, resultando improcedentes las actuaciones que respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 1989, 1990 y 1991, se han seguido en la Hacienda Foral de Bizkaia.

Por todo lo cual, este Tribunal acuerda en la reclamación económico administrativa (...) y sus acumuladas (...) promovidas por (...), contra Acuerdos de la Administración de Tributos Directos por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 1989, 1990 y 1991, anular las actuaciones seguidas en la Hacienda Foral de Bizkaia respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 1989, 1990 y 1991 y remitir dichas actuaciones a la Administración del Estado.

Ref. TEAF-14

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 28 de junio de 2000

Artículos del Concierto:

- Art. 40

Voces:

- Impuesto sobre Actividades Económicas

En la Villa de Bilbao a 28 de Junio de 2.000, reunido el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia integrado por los miembros arriba señalados ha adoptado el siguiente,

ACUERDO

VISTAS las actuaciones seguidas a virtud de la reclamación económico administrativa nº 2.732/97, promovida por... en nombre y representación de... contra acuerdo desestimatorio dictado por la Administración de Tributos Locales en resolución de recurso de reposición relativo a liquidación por Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales del ejercicio 1.991.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La Administración de Tributos Locales practicó liquidación a la parte actora por Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, actividad "Edificación obras urbanas" epígrafe 501.11, ejercicio 1.991.

SEGUNDO.—Contra esta liquidación interpuso la parte actora, en 7 de abril de 1.997, recurso de reposición solicitando su anulación debido a que en el ejercicio 1.991 tributó en el... donde figura de alta con cuota nacional, en el epígrafe 507.0 correspondiente a "Construcción, reparación de obras" y este epígrafe le faculta para ejercer todas las actividades clasificadas en la agrupación 50 en todo el territorio nacional; su recurso fue desestimado mediante acuerdo de la Administración de Tributos Locales de 21 de agosto de 1.997, en base a lo establecido en el artículo 43.2a) de la Ley 12/1.981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

TERCERO.—Contra este acuerdo formula la parte actora, en 8 de octubre de 1.997, la presente reclamación económico administrativa, manifestando en trámite inicial y de

alegaciones los siguientes particulares: que la Administración desestima el recurso basándose en el artículo 43 del Concierto Económico, que se refiere a Licencia Fiscal del Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, cuestión totalmente ajena a la que nos ocupa; que la cuota nacional del grupo 507 de las tarifas del impuesto faculta para ejercer la actividad en todo el territorio nacional sin que sea obstáculo el citado artículo 43 del Concierto Económico que se refiere a una imposición diferente; termina en súplica de que por este Tribunal se ordene la anulación de la liquidación impugnada por no ser ajustada a derecho.

CUARTO.—En la tramitación de las presentes actuaciones han sido observadas todas las formalidades de procedimiento obligadas.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—Del conocimiento y resolución de la presente reclamación vista en Sala y Única instancia, por aplicación de lo prevenido en el artículo 52 del Decreto Foral nº 117/1.995, de 5 de Septiembre, Decreto Foral 116/1.995, de 5 de Septiembre, y artículo 161 de la Norma Foral General Tributaria, de 26 de Marzo de 1.986, es competente este Tribunal Económico Administrativo Foral, habiendo sido deducida con personalidad bastante y en tiempo hábil, a tenor de lo preceptuado en los artículos 30 y 88 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo, aprobado por Real Decreto 391/1.996, de 1 de Marzo.

SEGUNDO.—La cuestión que se plantea en la presente reclamación consiste en determinar si la liquidación practicada por la Administración de Tributos Locales por Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales del ejercicio 1.991 se ajusta o no a lo preceptuado en el Ordenamiento Legal vigente.

TERCERO.—El Real Decreto Legislativo 781/1.986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local establece en la Subsección cuarta correspondiente a la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales en el artículo 273 que "La Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales constituye un tributo local de carácter real, que recae sobre las citadas actividades y que grava el mero ejercicio de las mismas. Este impuesto se regirá por los preceptos de esta Ley y sus disposiciones reglamentarias y se exigirá por las actividades ejercidas en territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales y, en particular, los del País Vasco y Navarra".

CUARTO.—La Ley 12/1.981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el artículo 43 regula la Licencia Fiscal del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, que efectivamente, tal como alega la actora, se refiere a una imposición que no le atañe en absoluto, sin embargo, en el artículo 44 titulado "Licencia Fiscal del Impuesto Industrial", apartado 2b) establece que "Las restantes cuotas de Licencia que facultan para realizar actividades en más de una provincia, solamente podrán ser exigidas por la Administración del Estado, sin que sean válidas para ejercer en el País Vasco", por tanto, la cuota nacional que satisfizo la actora al... no le faculta para ejercer su actividad en el Territorio Histórico de Bizkaia. Es preciso señalar que dicho texto fue modificado por la Ley 2/1.990 que aprobó el texto de adaptación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco con motivo de la implantación del nuevo sistema financiero local, conviniendo en la nueva redacción que ha de darse a los artículos 4, norma cuarta,

34,41,42 43, 44, 45 y 46, y respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas el artículo 42 dispone, en su apartado 2 c) que corresponderá a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos la exacción del Impuesto sobre Actividades Económicas por las actividades ejercidas en su territorio, de acuerdo con las siguientes normas: "c) Tratándose, en su caso, de cuotas que faculden para ejercer en más de una provincia cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco, según proceda. El pago de dicha cuota a la Administración correspondiente de territorio común o foral, faculta para el ejercicio de la actividad en ambos territorios", por tanto, tratándose el acto administrativo impugnado de la liquidación por Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales del ejercicio 1.991, se debe declarar ajustado a derecho.

Por todo lo cual este Tribunal en sesión celebrada en el día de hoy acuerda DESESTIMAR la presente reclamación económico administrativa quedando confirmado, en consecuencia, el acto administrativo recurrido.

Ref. TEAF-15

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 13 de septiembre de 2000

Artículos del Concierto:

- Art. 29

Voces:

- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Inspección

En la Villa de Bilbao a 13 de Septiembre de 2.000, reunido el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia integrado por los miembros arriba señalados ha adoptado el siguiente,

ACUERDO

VISTAS las actuaciones seguidas a virtud de la reclamación económico administrativa nº 3.271/97, promovida por... en nombre y representación de... contra acuerdo del Administrador de Tributos Indirectos por el que se deniega la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1.996.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La sociedad presentó declaración-liquidación final, modelo 390, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1.996, con resultado a ingresar 161.837.820 ptas., declarando como volumen de operaciones para el Territorio Histórico de Bizkaia el 32,89%. Posteriormente en mayo de 1.997 presenta escrito de rectificación y solicitud de devolución de 645.283.119 ptas., motivada por un acuerdo de la Diputación Foral de Guipúzcoa, en relación con la solicitud de devolución de I.V.A. del ejercicio 1.995, y por el que se considera imputable al ejercicio 1.996 facturas que el sujeto pasivo consignó como deducibles en 1.995. Se contesta mediante acuerdo del Administrador de Tributos Indirectos de 20 de Octubre de 1.997 en que se deniega dicha solicitud.

SEGUNDO.—Contra este acuerdo formula la parte actora, en 14 de noviembre de 1.997, la presente reclamación económico administrativa, manifestando en trámite inicial y de alegaciones los siguientes particulares: la sociedad tributa en Territorio Común y Foral con los siguientes porcentajes de volumen de operaciones; ejercicio 1.995: Territorio Común 53,90%, Guipúzcoa: 46,10%; ejercicio 1.996: Territorio Común 58,82%; Guipúzcoa: 8,29%; Vizcaya: 32,89%; por el ejercicio 1.995 presentó

declaración a devolver en la Diputación Foral de Guipúzcoa, y ésta rechazó la deducción de cuotas de I.V.A. soportado por 904.455.815 ptas. dado que las facturas correspondientes aunque se emitieron en 1.995 no se recibieron hasta el 8 de enero de 1.996, por lo que deben imputarse al ejercicio 1.996, contra este acuerdo se ha presentado reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa; la Administración Central sí ha admitido la totalidad de las cuotas de I.V.A. declaradas como deducibles; la Hacienda Foral de Bizkaia ha denegado dicha devolución en el ejercicio 1.996; la consecuencia es que la devolución a percibir ha quedado en suspenso; y termina en súplica a este Tribunal se admite el criterio de la Diputación Foral de Guipúzcoa, reconociendo el derecho a la devolución de 645.283.119 ptas., o en caso contrario se remite copia al T.E.A.F. de Guipúzcoa para que se incorpore a la reclamación allí formulada.

TERCERO.—En la tramitación de las presentes actuaciones han sido observadas todas las formalidades de procedimiento obligadas.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—Del conocimiento y resolución de la presente reclamación vista en Pleno y Única instancia, por aplicación de lo prevenido en el artículo 52 del Decreto Foral nº 117/1.995, de 5 de Septiembre, Decreto Foral 116/1.995, de 5 de Septiembre, y artículo 161 de la Norma Foral General Tributaria, de 26 de Marzo de 1.986, es competente este Tribunal Económico Administrativo Foral, habiendo sido deducida con personalidad bastante y en tiempo hábil, a tenor de lo preceptuado en los artículos 30 y 88 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo, aprobado por Real Decreto 391/1.996, de 1 de Marzo.

SEGUNDO.—La cuestión que se plantea en la presente reclamación económico administrativa consiste en determinar si el acuerdo de denegación de devolución del Administrador de Tributos Indirectos, por el Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 1.996, se ajusta a lo preceptuado por el Ordenamiento Legal vigente.

TERCERO.—La Ley 37/1.992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su artículo 92 establece que los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones que realicen en el interior del territorio del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado en la medida en que los bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones comprendidas en el artículo 94.Uno; en el artículo 97 dispone que sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo del derecho, considerándose como tal la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio; el artículo 98 añade que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles. Más adelante en el artículo 99 se recoge que en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante de las cuotas deducibles soportadas en dicho período de liquidación del importe total de las cuotas del I.V.A. devengadas durante el mismo período de liquidación del Impuesto; este derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que el titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiere transcurrido el plazo de cinco años, contados a partir del nacimiento del mencionado

derecho. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que su titular reciba la correspondiente factura o, en su caso, el documento justificativo del derecho a deducir. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el capítulo II de este Título.

CUARTO.—Por su parte, La Norma Foral 13/85, de 30 de diciembre, de Adaptación de la Ley de 13 de mayo de 1.981, sobre Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en relación con la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el artículo 28 dispone que cuando el sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio; el artículo 29 relativo a la gestión establece en su apartado 1. Que el resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural; en el 3.: "En la última declaración liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones"; en el 6. que los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en cada período de liquidación por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor; corresponderá a cada una de las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Delegación de Hacienda, realizar las devoluciones procedentes, en la parte proporcional respectiva; y en el 7 añade que la inspección de los sujetos pasivos que deben tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco cuando tengan su domicilio fiscal en territorio común será realizada por los órganos de la Administración del Estado que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones; todo ello sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

QUINTO.—En el presente caso la Sociedad presentó declaración liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1.995, en Territorio Común y en la Diputación Foral de Guipúzcoa, con resultado a devolver. La Diputación Foral, en uso de sus competencias, realizó la comprobación de facturas recibidas, resultando que algunas de ellas, a pesar de haber sido emitidas en diciembre de 1.995, no fueron recibidas por el sujeto pasivo hasta enero de 1.996, momento en que, de conformidad con la normativa del impuesto, se entienden soportadas las cuotas deducibles y a partir del cual podrá ejercitar el derecho a la deducción, por tanto hasta la declaración-liquidación correspondiente al I.V.A. del primer trimestre de 1.996 no podrá computar como deducibles esas cuotas devengadas en la adquisición de bienes y servicios, y que ascienden, según informe de la Inspección a 1.961.943.200 ptas. Si bien en el acuerdo del Administrador de Tributos Indirectos de la Hacienda Foral de Bizkaia se recoge que: la Administración Estatal de la Agencia Tributaria practicó la devolución correspondiente al Impuesto del ejercicio 1.995 por el mismo importe que el solicitado

por la sociedad, lo que supone la admisión como deducibles de la totalidad de las cuotas de I.V.A. soportadas declaradas; que tiene su domicilio fiscal en Madrid, su volumen de operaciones supera los 300 millones, el volumen de operaciones en Territorio Común ha sido de 53,90 en 1.995 y de 58,82% en 1.996; en Bizkaia de 0% y 32,8% respectivamente, y en Guipúzcoa de 46,10% en 1.995 y 8,29% en 1.996 y por tanto corresponde a la Inspección del Estado la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, y no se puede acceder a la pretensión de la parte actora, del examen del expediente parece concluirse que no se ha producido una actuación de los órganos de Inspección de la Administración Estatal, ni una regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, por lo que a la vista de la normativa aplicable, no cabe sino concluir la procedencia de inclusión de las cuotas objeto de controversia a partir de la declaración del primer trimestre de 1.996, y la solicitud de devolución en la declaración anual de dicho ejercicio, accediendo a las pretensiones de la parte actora.

SEXTO.—En lo que se refiere a la solicitud de intereses efectuada por la parte actora, es obligado concluir su procedencia al amparo del artículo 110 del Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico administrativas que dispone en su apartado 4 que "si como consecuencia de la estimación de la reclamación interpuesta hubiera que devolver cantidades ingresadas indebidamente, el interesado tendrá derecho al interés legal desde la fecha del ingreso".

Por todo lo cual, este Tribunal en sesión celebrada en el día de hoy acuerda ESTIMAR la presente reclamación económico administrativa, procediendo que la Administración efectúe la devolución solicitada, así como la liquidación de los intereses que corresponde, con reconocimiento en favor de la parte actora del derecho a la devolución de las cantidades ingresadas en exceso o a la cancelación del aval bancario en su caso.

Ref. TEAF-16

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 20 de febrero de 2001

Artículos del Concierto:

- Art. 31

Voces:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En la Villa de Bilbao a 20 de Febrero de 2.001, reunido el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia integrado por los miembros arriba señalados ha adoptado el siguiente,

ACUERDO

VISTAS las actuaciones seguidas a virtud de la reclamación económico administrativa nº 715/98, promovida por la representación de... contra acuerdo de la Administración de Tributos Indirectos desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra liquidación nº... practicada por la referida Administración en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Registrado con el nº... se presentó en Hacienda Auto del Juzgado de 1ª Instancia e Instrucción nº 3 de Coslada, de fecha 23 de Julio de 1.996, referente a adjudicación de varios inmuebles, unos sitios en el municipio de Coslada (Madrid) y otros en el municipio de Bilbao, siendo el precio de remate de estos últimos de 79.537.000 ptas., presentándose autoliquidación sin ingreso, practicando la Administración la liquidación nº... sobre la base del precitado valor declarado, al tipo del 6%, en la que se incluían intereses de demora, resultando un total a ingresar de 5.180.997 ptas., contra la que se interpuso recurso de reposición que fue desestimado mediante acuerdo de 16 de Marzo de 1.998.

SEGUNDO.—Contra el acuerdo anterior se promueve en 4 de Mayo de 1.998 la presente reclamación económico administrativa manifestando la parte actora los siguientes particulares: que mediante auto de 23 de Julio de 1.996 dictado por el Juzgado de 1ª Instancia e Instrucción nº 3 de Coslada en el Procedimiento Judicial Sumario Hipotecario... se adjudicó las fincas nº... y ... del Registro de la Propiedad de Coslada, sitas en la C/ ... de Jerez nº ... de dicha ciudad, por un precio de 190.000.000

ptas. y 195.832.000 ptas., respectivamente, y las fincas nº... y ... del Registro de la Propiedad nº de Bilbao, sitas en la C/... de dicha ciudad, por un precio de 66.766.000 ptas. y 12.771.000 ptas., respectivamente; que en 9 de Diciembre de 1.996, se procedió al ingreso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en la Oficina Liquidadora de Coslada, calculado sobre la base del importe total de los inmuebles adjudicados, es decir, 465.369.000 ptas.; que puesto que el valor de las fincas radicadas en el municipio de Coslada asciende a 385.832.000 ptas., y las radicadas en Bizkaia suman 79.537.000 ptas., a la vista de lo dispuesto en el artículo 103, 1, c), 1º del Reglamento del Impuesto, procedió a ingresar en la Oficina Liquidadora de Coslada; que según el apartado 2 del artículo 106 del Real Decreto 828/95, de 29 de Mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la autoliquidación ingresada en oficina incompetente liberará al contribuyente en cuanto al importe de lo ingresado, pero la oficina deberá remitir las actuaciones al órgano que considere competente, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 30/92, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, entendiéndose que procede anular la liquidación girada por la Diputación de Bizkaia, puesto que la deuda se ingresó el 9 de Diciembre de 1.996, otorgando tal pago carácter liberatorio respecto a la deuda exigible por otra oficina competente; que por último, el apartado 3 del artículo 106 establece los caminos más adecuados para resolver los conflictos de competencias, incluso cuando se trate de distintas Comunidades Autónomas, como es el caso, terminando con la súplica de que por este Tribunal se dicte resolución anulando la resolución impugnada, y la liquidación de que trae causa.

TERCERO.—En la tramitación de las presentes actuaciones han sido observadas todas las formalidades de procedimiento obligadas.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—Del conocimiento y resolución de la presente reclamación vista en Pleno y Única instancia, por aplicación de lo prevenido en el artículo 52 del Decreto Foral nº 117/1.995, de 5 de Septiembre, Decreto Foral 116/1.995, de 5 de Septiembre, y artículo 161 de la Norma Foral General Tributaria, de 26 de Marzo de 1.986, es competente este Tribunal Económico Administrativo Foral, habiendo sido deducida con personalidad bastante y en tiempo hábil, a tenor de lo preceptuado en los artículos 30 y 88 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo, aprobado por Real Decreto 391/1.996, de 1 de Marzo.

SEGUNDO.—La cuestión que se plantea en la presente reclamación equivale a determinar si el acuerdo y la liquidación impugnados se ajustan o no a lo dispuesto en el Ordenamiento Legal vigente.

TERCERO.—Se presentó en Hacienda Foral de Bizkaia Auto del Juzgado de 1ª Instancia e Instrucción nº 3 de Coslada, de fecha 23 de Julio de 1.996, referente a adjudicación de varios inmuebles, unos sitos en el municipio de Coslada (Madrid) y otros en el municipio de Bilbao, siendo el precio de remate de estos últimos de 79.537.000 ptas., entendiéndose la parte actora que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 103, 1, c), 1º del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la oficina competente era la de Coslada, al tener las fincas radicadas en dicho municipio un valor superior, debiendo señalarse, en primer

lugar, que la Ley 12/1.981, de 13 de Mayo, reguladora del Concierto Económico del País Vasco, en su artículo 30 dispone que la exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en las transmisiones onerosas de bienes inmuebles y en la constitución y cesión onerosas de derechos de toda clase, incluso los de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando radiquen en territorio de la Comunidad Autónoma. Por otra parte, la Norma Foral 3/89, de 23 de Marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece en el artículo 6 párrafo 1º que "La exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia en los siguientes casos: 1º En las transmisiones onerosas de bienes inmuebles y en la constitución y cesión onerosas de derechos de toda clase, incluso los de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando radiquen en territorio vizcaíno", por consiguiente, en aplicación de lo dispuesto en los artículos precedentes y teniendo en cuenta que parte de los inmuebles adquiridos radican en el municipio vizcaíno de Bilbao, procede declarar que la Diputación Foral de Bizkaia tiene competencia para la exacción del Impuesto respecto a la transmisión onerosa de dichos bienes inmuebles, siendo que la normativa citada por la entidad recurrente viene a establecer criterios de competencia territorial entre Oficinas Liquidadoras que radiquen en Territorio Común, que no es el caso que nos ocupa.

CUARTO.—Sentado lo anterior, y en cuanto a la alegación vertida por la actora de que el ingreso efectuado en la Oficina Liquidadora de Coslada debe tener efecto liberatorio, hay que señalar que la Norma Foral 3/1.986, de 26 de Marzo, del Territorio Histórico de Bizkaia, General Tributaria, en su artículo 95 preceptúa que la actuación de los particulares ante una Administración Tributaria distinta de la competente no producirá efecto liberatorio. De conformidad con la normativa citada, y teniendo en cuenta, como ha quedado expuesto en el fundamento anterior, que la competencia para la exacción del impuesto respecto a las fincas que radican en el municipio de Bilbao recae en la Diputación Foral de Bizkaia, es por lo que procede concluir declarando la improcedencia de la pretensión articulada por la actora, y por lo tanto, la liquidación practicada por la Administración de Tributos Indirectos se considera ajustada a derecho. El Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de Marzo de 1.998, desestimó el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia dictada el día 12 de Septiembre de 1.991 por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en la que se respondía negativamente a la cuestión básica de si los pagos efectuados a la Administración Central tenían carácter liberatorio ante la Administración Foral. Asimismo, el Tribunal Económico Central, en resolución de 29 de Julio de 1.991, señala que compete a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias la liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en una donación de bienes situados en el territorio de dicha Comunidad, sin que el pago del impuesto que con anterioridad a la liquidación se hubiera efectuado en la Delegación de Hacienda de Madrid enerve la competencia de la referida Comunidad ni tenga efectos liberatorios.

QUINTO.—Para terminar, alega la recurrente que el apartado 3 del artículo 106 establece los caminos más adecuados para resolver los conflictos de competencias, incluso cuando se trate de distintas Comunidades Autónomas, alegación que carece de relevancia en el presente caso, ya que, como ha quedado expuesto en los fundamentos jurídicos anteriores, es clara la competencia de la Diputación Foral de Bizkaia para la exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados respecto a inmuebles que radiquen en territorio vizcaíno, no planteándose, en el presente caso, ningún conflicto de competencias.

Por todo lo cual, este Tribunal en sesión celebrada en el día de hoy acuerda DESESTIMAR la presente reclamación económico administrativa, quedando confirmados, en consecuencia, los actos administrativos impugnados.

Ref. TEAF-17

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 26 de abril de 2001

Artículos del Concierto:

- Art. 1
- DA 5ª

Voces:

- Competencias tributarias de los Territorios Históricos
- Recaudación

En la Villa de Bilbao a 26 de Abril de 2.001, reunido el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia integrado por los miembros arriba señalados ha adoptado el siguiente,

ACUERDO

VISTAS las actuaciones seguidas a virtud de la reclamación económico administrativa nº 320/99, promovida por la representación de... contra acuerdo del Jefe del Servicio de Recaudación desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra Diligencia de Embargo de Cuentas Corrientes, de Ahorro y a Plazo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Como consecuencia del expediente administrativo de apremio seguido por el Servicio de Recaudación de la Hacienda Foral de Bizkaia contra Don... por deudas en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se dictaron diligencias de embargo de cuentas corrientes, de ahorro y a plazo del deudor en la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid. Con fecha 27 de Julio y 9 de Septiembre de 1.998 la entidad recurrente presenta escritos alegando que no procede ejecutar la referida diligencia de embargo, recayendo en 16 de Septiembre de ese año acuerdo del Jefe del Servicio de Recaudación por el que se desestima el recurso presentado.

SEGUNDO.—Contra el citado acuerdo se promueve en 7 de Diciembre de 1.998 la presente reclamación económico administrativa manifestando la parte actora los siguientes particulares: que de lo dispuesto en los artículos 2 y 20 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1.979 se pone de manifiesto que las disposiciones emanadas de las Instituciones propias de los Territorios

Históricos se encuentran circunscritas, territorialmente, a los citados Territorios; que no se pone en duda la competencia de la Diputación Foral de Bizkaia para utilizar el procedimiento administrativo de apremio en la recaudación ejecutiva de deudas de derecho público, sino que lo que mantiene, sin ningún género de dudas, es que la ejecución de dicho acto debe realizarse, necesariamente, a través de la colaboración con la Administración Pública en cuyo ámbito de competencia deba realizarse, citando como apoyatura legal lo dispuesto en los artículos 3 y 4 de la Ley 30/1.992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y la Ley 1/1.998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, terminando con la súplica de que por este Tribunal se dicte resolución declarando nula la diligencia de embargo impugnada por ser contraria a Derecho.

TERCERO.—En la tramitación de las presentes actuaciones han sido observadas todas las formalidades de procedimiento obligadas.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—Del conocimiento y resolución de la presente reclamación vista en Sala y Única instancia, por aplicación de lo prevenido en el artículo 52 del Decreto Foral nº 117/1.995, de 5 de Septiembre, Decreto Foral 116/1.995, de 5 de Septiembre, y artículo 161 de la Norma Foral General Tributaria, de 26 de Marzo de 1.986, es competente este Tribunal Económico Administrativo Foral, habiendo sido deducida con personalidad bastante y en tiempo hábil, a tenor de lo preceptuado en los artículos 30 y 88 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo, aprobado por Real Decreto 391/1.996, de 1 de Marzo.

SEGUNDO.—La cuestión que se plantea en la presente reclamación equivale a determinar si la diligencia de embargo impugnada se ajusta o no a lo dispuesto en el Ordenamiento Legal vigente.

TERCERO.—En primer lugar hay que señalar que la Ley 12/1.981, de 13 de Mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su Disposición Adicional Quinta dispone que para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocida la Hacienda Pública del Estado, de donde se desprende que las instituciones forales del Territorio Histórico de Bizkaia pueden llevar a cabo las actuaciones necesarias para la recaudación de los tributos que integran su sistema tributario, entre otras la posibilidad de embargar en territorio común, en la misma medida que los órganos recaudadores estatales vienen realizando dichas actuaciones en territorio foral, actuaciones que, en todo caso, deben ajustarse a lo dispuesto en los respectivos Reglamentos Recaudatorios, cuya aplicación, al tratarse de normas de procedimiento recaudatorio, en ningún caso, puede desembocar en supuestos de doble imposición, como podría suceder en casos de aplicación de normas sustantivas tributarias en los que es fundamental respetar los criterios de territorialidad.

CUARTO.—Por otra parte, en aplicación de lo dispuesto en la Ley 12/1.981, artículo 5, dedicado al principio de colaboración entre el Estado y los Territorios Históricos, así como en el Real Decreto 1327/1.986, de 13 de Junio, sobre recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Hacienda Pública, en su artículo 6.1, que establece la posibilidad de convenir con otras Administraciones Públicas la recaudación en vía

ejecutiva de sus recursos, con fecha 31 de Julio de 1.989 se firmó un convenio de prestación de servicios entre el Ministerio de Economía y Hacienda y la Diputación Foral de Bizkaia en materia de recaudación en vía ejecutiva de los créditos y derechos que constituyen el haber de dicha Diputación Foral. En la Base Segunda del citado convenio, que regula el contenido y ámbito de aplicación, claramente se precisa que la gestión recaudatoria convenida viene referida a supuestos en que dicha gestión sea encomendada por la Diputación Foral al Ministerio de Economía y Hacienda. Asimismo, la Base Cuarta señala que iniciada la vía de apremio y comprobada por la Diputación Foral la imposibilidad de efectuar el cobro de las deudas tributarias, podrá remitir los títulos ejecutivos e instrumentos cobratorios. El Addenda al referido convenio de 7 de Marzo de 1.991, en su punto Cuarto dispone que la Diputación Foral podrá solicitar de la Administración Tributaria del Estado el embargo de bienes situados fuera del País Vasco. En definitiva, del examen de la normativa se deduce la posibilidad que tiene la Diputación Foral de Bizkaia de decretar embargos en territorio común, actuaciones que podrá encomendar al Ministerio de Economía y Hacienda, en el supuesto de que lo considere oportuno, pero sin que esto suponga su incompetencia, en caso contrario.

Por todo lo cual, este Tribunal en sesión celebrada en el día de hoy acuerda **DESESTIMAR** la presente reclamación económico administrativa, quedando confirmado, en consecuencia, el acto administrativo impugnado.

Ref. TEAF-18

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 23 de enero de 2002

Artículos del Concierto:

- Art. 29

Voces:

- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Inspección

En la Villa de Bilbao a 23 de enero de 2002, reunido el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia integrado por los miembros arriba señalados ha adoptado el siguiente,

ACUERDO

VISTAS las actuaciones seguidas a virtud de la reclamación económico administrativa nº 2567/99, promovida por... en nombre y representación de... contra acuerdo denegatorio dictado por la Administración de Tributos Indirectos en resolución de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1997.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La parte actora presentó en 22 de marzo de 1999 declaración liquidación final del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1.997, con un porcentaje de tributación a Bizkaia del 13,15% y a Territorio Común del 86,85%, solicitando un importe a devolver de 1.078.314 ptas. (6.480,80 eur.). La Administración de Tributos Indirectos, con objeto de proceder a dicha devolución, le requirió la aportación de fotocopia del modelo 390 "Declaración-liquidación anual", del ejercicio referenciado, presentado en su domicilio fiscal y acuerdo/liquidación que acredite la devolución practicada por la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal del período y ejercicio referenciado. La parte actora aportó la requerida declaración liquidación del ejercicio 1997, presentada en su domicilio fiscal, Madrid, y manifestó no tener acuerdo de devolución ya que optó por la compensación. Posteriormente, la Administración le remitió nuevo requerimiento con el siguiente texto: "Fotocopia del modelo 390, "Declaración liquidación anual" del ejercicio referenciado, presentado en su domicilio fiscal, en el que figuren los porcentajes de tributación correspondiente a cada Administración, en la declaración presentada únicamente figura la Administración

del Estado con el total de las operaciones y un resultado a compensar de 11.315.179 ptas. (68.005,60 eur.), presentar la declaración complementaria que se presentó, o se debió presentar, en la Agencia Tributaria. Fotocopia de la declaración anual del ejercicio 1998 presentada en su domicilio fiscal.". En contestación a este segundo requerimiento la actora presentó fotocopia de la declaración liquidación anual del ejercicio 1998 presentada a la Administración del Estado, fotocopia de la declaración liquidación anual del ejercicio 1998 presentada a la Diputación Foral de Bizkaia y fotocopia de la declaración liquidación trimestral del primer trimestre del ejercicio 1999 presentada ante la Administración del Estado. A la vista de la documentación aportada, la Administración le remitió nuevo requerimiento con el siguiente texto: "Fotocopia del modelo 390, "Declaración liquidación anual" del ejercicio referenciado, presentado en su domicilio fiscal, en el que figuren los porcentajes de tributación correspondientes a cada Administración por el ejercicio 1997. En los justificantes enviados únicamente figura la Administración del Estado con el total de las operaciones y un resultado a compensar de 11.315.179 ptas. (68.005,60 eur.), este importe es el que compensa en la declaración anual del ejercicio 1998. Presentar la declaración complementaria que se presentó, o se debió presentar, en la Agencia Tributaria del referido año 1.997". En contestación a este tercer requerimiento la actora aportó la declaración liquidación resumen anual del ejercicio 1997 presentada ante la Administración del Estado. La Administración de Tributos Indirectos dictó acuerdo, en 4 de noviembre de 1999 denegando la devolución solicitada del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1997 por importe de 1.078.314 ptas. (6.480,80 eur.) ya que de la documentación aportada se desprende que en el ejercicio 1997 la actora declaró un porcentaje de tributación a Territorio común del 100% resultando un importe a compensar de 11.315.179 ptas. (68.005,60 eur.), importe que se compensó íntegramente en su declaración del ejercicio 1998, en la que figura en el Territorio Histórico de Bizkaia un porcentaje de volumen de operaciones del 0,11%.

SEGUNDO.—Contra este acuerdo denegatorio formula la parte actora, en 10 de diciembre de 1999, la presente reclamación económico administrativa manifestando en trámite inicial y de alegaciones los siguientes particulares: que "En el primer trimestre de 1999 fue detectado un error en el modelo 190 de 1997 correspondiente al Territorio Común, dado que en este modelo se imputó como a compensar todo al Territorio Común, se anotaron 1.063.665 ptas. (6.392,76 eur.) como regularización en la casilla 33 del modelo 300 correspondiente al 1er. Trimestre de 1999, sustrayendo esta cantidad de la cantidad del resultado a compensar en el Territorio Común. La cantidad de 1.063.655 ptas. (6.392,76 eur.) es el resultado de restar 14.659 ptas. (88,10 eur.) a pagar en 1998 a la Diputación Foral de 1.078.314 ptas. (6.480,80 eur.) cantidad que resultaba a devolver de 1997."; que dado que con la regularización referida se rebajaron las cantidades a compensar del Territorio Común y por tanto se rectificó el error producido en 1997, procede reconocer la existencia de 1.078.314 ptas. (6.480,80 eur.) a compensar en la Diputación Foral de Bizkaia a 31-12-97.

TERCERO.—En la tramitación de las presentes actuaciones han sido observadas todas las formalidades de procedimiento obligadas.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—Del conocimiento y resolución de la presente reclamación vista en Sala y Única instancia, por aplicación de lo prevenido en el Decreto Foral 116/1995, de 5 de

septiembre, y artículo 161 de la Norma Foral General Tributaria, de 26 de marzo de 1986, es competente este Tribunal Económico Administrativo Foral, habiendo sido deducida con personalidad bastante y en tiempo hábil, a tenor de lo preceptuado en los artículos 30 y 88 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

SEGUNDO.—La cuestión que se plantea en la presente reclamación consiste en determinar si el acuerdo denegatorio dictado por la Administración de Tributos Indirectos en resolución de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1997 se ajusta o no a lo preceptuado en el Ordenamiento Legal vigente.

TERCERO.—La Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, establece que la solicitud de rectificación de una declaración-liquidación o autoliquidación se regirá por lo siguiente: "1. Cuando un obligado tributario considere que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar su rectificación del órgano competente de la Administración Tributaria. 2. Esta solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación, y antes de haber practicado la Administración la liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Cuando la Administración haya girado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá aún instar la rectificación o confirmación de su declaración-liquidación o autoliquidación inicial, si la liquidación provisional ha sido practicada rectificando aquéllas por motivo distinto del que ahora origina la solicitud del obligado tributario".

CUARTO.—La Ley 11/1993, de 13 de diciembre de 1993, de Adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la Ley de Impuestos Especiales, da nueva redacción al artículo 29 que regula la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido y establece en sus distintos apartados lo siguiente: " Cuatro. Los sujetos pasivos que se hallen sometidos a tributación en los territorios común y vasco presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Diputación Foral de cada uno de los territorios en que operen, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y, en su caso, las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, las proporciones provisional o definitivamente aplicables y las cuotas o devoluciones que resulten frente a las diferentes Administraciones". "Cinco. En el supuesto de que el importe de las cuotas impositivas devengadas en cada período de liquidación supere la cuantía de las cuotas deducibles durante el mismo período, los sujetos pasivos deberán efectuar el ingreso de las cuotas resultantes a cada una de las Diputaciones Forales o la Delegación de Hacienda que corresponda, en la proporción resultante". "Seis. Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en cada período de liquidación con arreglo a lo establecido en el número anterior por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor. Corresponderá a cada una de las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Delegación de Hacienda, realizar las devoluciones procedentes, en la parte proporcional respectiva". "Siete. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones

Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las Inspecciones de los Tributos de cada una de dichas Administraciones. b) La inspección de los sujetos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas: 1.^a Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: La comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones. 2.^a Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: La comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso en que el sujeto pasivo realice en el territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales. 3.^a Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes". En el presente caso la Administración competente para la comprobación e investigación es la Administración del Estado por tratarse de un sujeto pasivo con domicilio fiscal en Madrid y con un volumen de operaciones del 86,85% en Territorio Común, sin embargo, la parte actora manifiesta que en 1.999 detectó un error en su declaración liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1.997, presentada en Territorio Común, al que imputó el 100% del resultado, cuando se debió imputar solo el 86,85% siendo el 13,15% correspondiente a Bizkaia, y pretende corregir su error modificando el resultado de su declaración liquidación del primer trimestre del ejercicio 1999 presentada en su domicilio fiscal, en Territorio Común, a la vez que presenta en Bizkaia, en 22 de marzo de 1999, una declaración liquidación del ejercicio 1997 con los porcentajes correctos y un resultado a devolver de 1.078.314 ptas. (6.480,80 eur.), siendo esta actuación no ajustada a derecho, ya que, por un lado, tal como establece el Real Decreto 1163/1990, debe instar, en su domicilio fiscal, la rectificación tanto de la declaración liquidación del ejercicio 1997, en que se imputó todo el resultado a compensar a Territorio Común, como de la declaración liquidación del ejercicio 1998, en el cual se compensó el total importe, y por otro lado, no puede admitirse en modo alguno la rectificación de su declaración liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1997 presentada a la Diputación Foral de Bizkaia, sin la previa rectificación ante la Administración del Estado, por ser dicha Administración la competente para la comprobación e investigación del impuesto, debiéndose declarar, por todo lo expuesto, que el acuerdo denegatorio impugnado es ajustado a derecho.

Por todo lo cual este Tribunal en sesión celebrada en el día de hoy acuerda DESESTIMAR la presente reclamación económico administrativa quedando confirmado, en consecuencia, el acto administrativo impugnado.

Ref. TEAF-19

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia de 25 de octubre de 2002

Artículos del Concierto:

- Art. 18

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades

En la Villa de Bilbao a 25 de octubre de 2002, reunido el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia integrado por los miembros arriba señalados ha adoptado el siguiente,

ACUERDO

VISTAS las actuaciones seguidas en la reclamación económico administrativa número 361/2002, promovida por... en nombre y representación de... contra acuerdo del Jefe del Servicio de Administración de Tributos Directos en el que se practica liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo 1999.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La parte actora es un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades que para el período impositivo de 1999 debe tributar conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones de Gipuzkoa y Bizkaia, atribuyéndose para esta última un porcentaje de tributación del 7,74%.

SEGUNDO.—En 25 de julio de 2000 la mercantil reclamante efectúa en la Delegación de la Agencia Estatal Tributaria en Bizkaia un ingreso de 6.143.365 pesetas (36.922,37 euros) correspondiente al importe de la cuota a ingresar en la Diputación Foral de Bizkaia por el concepto y período impositivo arriba señalados.

TERCERO.—En 26 de marzo de 2002 se notifica debidamente al sujeto pasivo el acuerdo dictado del Jefe del Servicio de Administración de Tributos Directos en el que se manifiesta que al no constar en la Hacienda Foral de Bizkaia ingreso del Impuesto sobre Sociedades relativo al período impositivo 1999, se le practica por dicho tributo y período la liquidación provisional número... cuyo importe total asciende a 40.524,07 euros (6.742.638 pesetas), de los cuales, 3.601,70 euros (599.272 pesetas) corresponden a intereses de demora aplicados desde el 26 de julio de 2000 hasta el 27 de febrero de

2002. Es de reseñar que los datos con los que se ha efectuado esta liquidación provisional coinciden con los declarados por la parte actora en la autoliquidación presentada en la Agencia Estatal Tributaria.

CUARTO.—En 9 de abril de 2002 se interpone reclamación económico administrativa, a la que se asigna el número 361/2002, contra el mencionado acuerdo alegando que se anule el mismo ya que la deuda tributaria reclamada por la Hacienda Foral de Bizkaia fue ingresada en tiempo y forma en la denominada por la parte actora "Agencia Tributaria de esta Diputación Foral".

QUINTO.—En la tramitación de las presentes actuaciones han sido observadas todas las formalidades de procedimiento obligadas.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.—Del conocimiento y resolución de la presente reclamación vista en Pleno y Única instancia, por aplicación de lo prevenido en el Decreto Foral 93/2002, de 14 de mayo y en el artículo 159 de la Norma Foral General Tributaria, de 26 de marzo de 1986, es competente este Tribunal Económico Administrativo Foral, habiendo sido deducida con personalidad bastante y en tiempo hábil, a tenor de lo preceptuado en los artículos 30 y 88 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

SEGUNDO.—La cuestión planteada en la presente reclamación consiste en determinar si el pago efectuado en la Delegación de la Agencia Estatal Tributaria en Bizkaia tiene eficacia liberatoria de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades que la parte actora tiene con la Diputación Foral de Bizkaia.

TERCERO.—Tal cuestión debe ser contemplada en el marco regulador del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, recogido en el anejo de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, vigente en el período impositivo 1999. En particular, el artículo 21 de dicho Concierto Económico, cuyo epígrafe es "Gestión del impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones", dispone en su regla 2ª: "Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Diputación Foral de cada uno de los territorios en que operen, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones.". Por tanto, este precepto del Concierto se inspira en la independencia de recaudación y gestión entre la Hacienda estatal y las Haciendas forales del País Vasco, imponiendo el deber específico de declarar y, en su caso, ingresar la cuota del Impuesto sobre Sociedades que corresponda a cada una de las Diputaciones Forales, separadamente a la que concierna al Estado. En este mismo sentido se manifiesta la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 1998 al considerar que los pagos efectuados a la Administración Central no tienen carácter liberatorio ante la Administración Foral, por lo que resulta patente el incumplimiento de la mercantil reclamante de su deber tributario ante la Diputación Foral de Bizkaia respecto al Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 1999.

CUARTO.—Una vez establecida para este supuesto la titularidad competencial de la Diputación Foral de Bizkaia en la exacción tributaria, se comprueba que la liquidación provisional impugnada se practica únicamente con los datos declarados por la parte actora en la autoliquidación que presenta por el Impuesto sobre Sociedades del período 1999 ante la Agencia Estatal Tributaria y aplicando, de forma correcta, al importe principal obtenido en la misma los oportunos intereses de demora entre el 26 de julio de 2000, fecha siguiente a la finalización del plazo voluntario de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, y el 27 de febrero de 2002. En consecuencia, cabe concluir que resulta ajustada a derecho la liquidación objeto de impugnación y, por tanto, procede rechazar la pretensión formulada en la presente reclamación.

Por todo lo cual, este Tribunal en sesión celebrada en el día de hoy acuerda DESESTIMAR la presente reclamación económico administrativa.

Ref. TEAF-20

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Foral de Gipuzkoa de 11 de diciembre de 1996

Artículos del Concierto:

- Art. 18

Voces:

- Impuesto sobre Sociedades

FUNDAMENTOS DE DERECHO

SEGUNDO.—En la presente reclamación económico-administrativa se impugna el Acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de fecha 20 de mayo de 1993, desestimatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, por el concepto Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1984, siendo motivo de discrepancia la prescripción del derecho a la devolución del ingreso indebido.

TERCERO.—Del análisis del expediente se desprende que la sociedad reclamante formuló la declaración del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1984, ingresando en fecha 17 de julio de 1985, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa la cantidad de 32.069.872 pesetas, en función de la distribución de la cifra relativa de negocios, asignando a este Territorio el 5,08 por ciento. En fecha 10 de abril de 1986, la reclamante presentó en la Delegación de Hacienda de Madrid escrito de autoimpugnación de la autoliquidación del ejercicio 1984, solicitando la rectificación de la misma y la reducción de la cuota en 130.707.228 pesetas, interponiendo posteriormente, el 21 de mayo de 1986, por silencio negativo, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, el cual en fecha 18 de diciembre de 1991, estimó en parte la reclamación interpuesta, al considerar correcta la bonificación por inversiones de 138.798.596 pesetas, ordenando a la Administración del Estado a la devolución de la suma de 128.166.624 pesetas, habida cuenta de que tributada al Estado al 92,34 por ciento.

Conforme al considerando cuarto de la citada Resolución, todo ello se declaró a la vista de la liquidación-declaración presentada por la interesada, sin que hubiera mediado comprobación en los términos del artículo 120,2,a) de la Ley General Tributaria, por lo que la liquidación tendría el carácter de provisional, sin perjuicio de la posible comprobación inspectora.

La sociedad reclamante, en fecha 15 de febrero de 1993 presentó en la Diputación Foral de Gipuzkoa solicitud de devolución de las cantidades ingresadas en exceso, considerando que por aplicación de la cifra relativa de negocios le correspondía recuperar la cantidad de 7.050.969 pesetas, además de 5.888.235 pesetas en concepto de intereses de demora, liquidados al 11 por ciento desde el 18 de julio de 1985. Dicha

solicitud fue desestimada por el Acuerdo ahora impugnado en base a que de conformidad con el Concierto Económico, la exacción del Impuesto sobre Sociedades en régimen de cifra relativa de negocios, corresponde tanto a la Administración del Territorio Común, como a las Diputaciones Forales, debiendo tramitarse las declaraciones, liquidaciones, ingresos y devoluciones ante cada Administración por separado, de acuerdo con la normativa legal y reglamentaria aplicable a cada territorio, sin que el Concierto Económico prevea que las resoluciones dictadas por una de las administraciones tengan efecto para la otra administración, por lo que a falta de tal determinación el procedimiento a seguir era el establecido en la normativa aplicable en cada Territorio.

Se recoge también en el Acuerdo impugnado, que el sujeto pasivo debió seguir ante la Diputación Foral de Gipuzkoa el mismo procedimiento que siguió ante la Administración Tributaria en régimen común e impugnar igualmente la autoliquidación presentada, lo que hubiera permitido obtener una resolución de la Hacienda Foral, sobre la procedencia o no de la petición, por lo que de conformidad con el Decreto Foral 73/1991, de 15 de octubre, por lo que se regula el procedimiento de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, que establece que el plazo de prescripción de los ingresos indebidos es el de cinco años contados desde el día en que se realizó el ingreso, el Órgano de Gestión consideró que dicho plazo había transcurrido en exceso, sin que el solicitante hubiera realizado válidamente ante la Diputación Foral de Gipuzkoa acto alguno de interrupción del cómputo de la prescripción dirigido a la obtención de la devolución del ingreso y sin que tampoco ésta última hubiera procedido a reconocer su existencia, ni entablado procedimiento que hubiere interrumpido el transcurso del plazo.

CUARTO.—De todo cuanto antecede se desprende que la cuestión básica es, si al haber transcurrido el plazo de 5 años previsto para el ejercicio del derecho a la devolución de ingresos indebidos, debe operar como causa de interrupción de la prescripción, el hecho de que la sociedad reclamante en fecha 10 de abril de 1986 iniciara tal procedimiento ante la Administración del Estado, en aras a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en dicha Administración.

Como ya se señala en el Acuerdo impugnado, de conformidad con la regulación contenida en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, habiendo presentado la sociedad reclamante la declaración liquidación por el Impuesto sobre Sociedades en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, debió igualmente presentar ante el Órgano competente de este Territorio, escrito de autoimpugnación rectificatorio de su declaración, solicitando la devolución de ingresos indebidos al amparo del artículo 149 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

La sociedad reclamante sin embargo, se limitó a presentar tal solicitud en la Administración del Estado en demanda del importe ingresado en dicha Administración, pretendiendo ahora que en cumplimiento de una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que impone a la Administración del Estado la obligación de devolver la cantidad de 128.166.624 pesetas, la Diputación Foral de Gipuzkoa proceda a la devolución de 7.050.969 pesetas ingresadas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, con sus correspondientes intereses de demora, cuando esta última, ni ha tenido conocimiento alguno de la existencia de tal reclamación, ni ha podido analizar la procedencia o no de la devolución.

La reclamante apoya su pretensión en que en virtud de actas de la Inspección de los Tributos del Estado respecto de los ejercicios 1989 y 1990, se dictaron a continuación nuevas actas de la Inspección del Territorio Histórico de Gipuzkoa, poniendo de relieve que en este caso, las resoluciones de una Administración, han producido efectos para la otra. Frente a ello cabe oponer que la actuación inspectora conforme al Concierto Económico, en la redacción vigente en la fecha del devengo de los ejercicios de que se trata, se llevaba a cabo mediante una comprobación conjunta, y traslado mutuo de las actas levantadas, interviniendo por tanto ambas Administraciones, y prueba de ello es la existencia de las correspondientes actas levantadas por la Inspección de los Tributos del Territorio Histórico de Gipuzkoa, no pudiendo por tanto equiparar el supuesto que nos ocupa, en el que no ha participado en absoluto la Diputación Foral de Gipuzkoa, con los efectos de una actuación la inspectora con intervención conjunta de ambas Administraciones.

La Sociedad reclamante en el escrito de interposición de la presente reclamación económico administrativa, resalta la carencia de normas específicas forales sobre la materia, considerando de aplicación la Ley General Tributaria y el Real Decreto 1.163/1990, de 21 de septiembre, que regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, texto legal que no contiene norma que obligue al contribuyente a repetir la reclamación ante varias administraciones. Al respecto debe señalarse que, como veremos más adelante, sí existe normativa específica, y que este Real Decreto fue desarrollado por la Orden Ministerial de 22 de marzo de 1991, cuyo artículo 3, se refiere a los órganos ante los que debe presentarse la solicitud de devolución de ingresos, poniendo siempre en relación, tanto la solicitud como la competencia para el reconocimiento del derecho a la devolución, con la Administración, órgano, Organismo o Ente, donde se efectuó el ingreso.

En consecuencia, si en el ámbito de la Administración del Estado, la normativa existente sobre el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, exige que la solicitud se presente ante el órgano en que se efectuó el ingreso, con mayor razón debe entenderse que tratándose de Administraciones distintas, aquella debió presentarse y ser resuelta por la Administración competente, es decir la Diputación Foral de Gipuzkoa, conforme al procedimiento legalmente establecido, y contenido en lo que al Territorio Histórico de Gipuzkoa se refiere en el Decreto Foral 73/1991, de 15 de octubre, que comprende la normativa específica foral sobre la materia.

QUINTO.—El instituto de la prescripción, en su modalidad de prescripción extintiva, y que constituye una forma de extinción de los derechos por su no ejercicio en el lapso de tiempo fijado por la ley, se fundamenta, según doctrina dominante, en la necesidad de conceder una estabilidad a las situaciones jurídicas existentes, dando de esa manera claridad al tráfico jurídico. El artículo 3 del citado Decreto Foral 73/1991, en consonancia con los artículos 64, 65 y 66 de la norma Foral General Tributaria, establece que prescribirá a los cinco años el derecho a la devolución de ingresos indebidos, plazo que empezará a contarse desde el día en que se realizó el ingreso indebido, y se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del obligado tributario dirigido a la obtención de la devolución del ingreso indebido, o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia.

Si conforme al texto legal referido, para la interrupción de la prescripción, no basta el ejercicio de cualquier acción ante la Administración, sino que debe estar matizada por una finalidad concreta, como es la devolución de un ingreso indebido, y la sociedad reclamante únicamente entabló tal procedimiento ante la Administración del Estado

solicitando la devolución de determinada cantidad ingresada en dicha Administración, reconociendo que no inició actividad alguna ante la Diputación Foral de Gipuzkoa, es evidente que no ha podido producirse interrupción alguna del plazo de prescripción, y si por economía procesal la reclamante consideró incongruente presentar más de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, bien pudo comunicar a esta Administración, el inicio de tal procedimiento pretendiendo la devolución de las cantidades asimismo ingresadas en este Territorio, y evitar así los efectos de la prescripción. En su virtud de lo expuesto, este Tribunal entiende que no se ha producido la interrupción del plazo de prescripción, siendo conforme a derecho el Acuerdo impugnado.