

## El resbaladizo terreno de las ayudas de Estado y la conculcación de las potestades forales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre 2004.

**Bruno Alvarez Amézaga**

*Inspector de Finanzas*

*Hacienda Foral de Bizkaia*

En el artículo de opinión de este mes, firmado por el Inspector de la Hacienda Foral de Bizkaia Bruno Álvarez Amézaga, se realiza un comentario crítico de la polémica sentencia del TS de 9 de diciembre de 2004, que anulaba determinados artículos de las normas forales del Impuesto sobre Sociedades.

Se ponen de relieve las incongruencias en que, a juicio del autor, cae el Alto Tribunal, tanto por utilizar la teoría de las ayudas de Estado como por su falta de rigor a la hora de analizar y calificar como tales sólo algunos de los artículos impugnados.

La Comisión Europea, cuando enjuicia un beneficio fiscal concedido por un Estado, sigue determinados criterios, como se puso de relieve en el asunto de la anulación de las llamadas "vacaciones fiscales" vascas. Sin embargo, en este caso, el Tribunal Supremo no ha comparado los artículos anulados con dichos criterios, sino que se ha limitado a hacer una mera comparación con la normativa común, sin ninguna coherencia jurídica.

Hilabete honetako iritzizko artikuluan, Bruno Álvarez Amézaga Bizkaiko Foru Ogasuneko Ikuskariak izenpetua, Sozietateen gaineko Zergaren arau foralen zenbait artikulua deuseztatzen dituen Auzitegi Gorenaren 2004ko abenduaren 9ko epai eztabaidatsuen iruzkin kritiko bat egiten da.

Autorearen aburuz Auzitegi Gorenaren epaiak barnebiltzen dituen kontraesanak mahaigaineratzen dira, bai Estatu laguntza kontzeptua erabiltzeagatik, bai aurkaturiko zenbait artikulua estatu laguntza bezala sailkatu eta aztertzerakoan duen zehaztasungabeziagatik.

Europar Komisioak, Estatu batek esleitutako zerga onura bat epaitzen duenean, irizpide zehatz batzu aztertzen ditu, euskal "zerga oporraldiak" deiturikoen deuseztapenean ikusi zen moduan. Aitzitik, kasu honetan, Auzitegi Gorenak ez ditu gonbaratu deuseztaturiko artikulua irizpide hauekin, araudi erkidearekiko inolako koherentziarik gabeko gonbaraketa bat egitera mugatu delarik.

### Introducción: planteamiento de la cuestión

Recientemente se ha conocido la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de diciembre 2004. Como es de público conocimiento, la referida Sentencia ha anulado determinados e importantes preceptos de las Normas Forales reguladoras de Impuesto de Sociedades aplicables en Álava, Bizkaia y Guipúzcoa, lo que de hecho supone desvirtuar el régimen de potestades atribuido por el Concierto Económico a las Instituciones competentes de los referidos Territorios Históricos. No olvidemos que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma, es decir, la regulación que sobre el mismo hagan las respectivas Juntas Generales disfruta de la misma libertad y autonomía que la que pueda elaborar el Congreso de los Diputados siempre y cuando aquéllas respeten las limitaciones de armonización y coordinación que prevé el propio Concierto Económico.

En este breve comentario se pretende hacer una crítica jurídica a los argumentos esgrimidos por la referida Sentencia poniendo de manifiesto las groseras incongruencias en las que, a nuestro juicio, cae el Alto Tribunal, no ya tanto por apelar a las "ayudas de Estado" como argumento anulatorio, que también, sino por la inconsistencia y falta de rigor a la hora de analizar y calificar como "ayuda de Estado" cada uno de los artículos que declara anulados y el argumento que, en última instancia, emplea para ello.

Tras una encomiable revisión del régimen de potestades forales, - dedica a ello los fundamentos de derecho séptimo a decimotercero -, la resolución judicial literalmente apunta que "*de lo razonado resulta que no es posible acoger una pretensión, como la formulada con carácter principal en la*

demanda, que pretende la anulación global e íntegra de las Normas Forales impugnadas. Pues, de una parte, **su legitimidad**, como singularidad histórica peculiar de los Territorios Históricos del País Vasco, **tiene una base constitucional y estatutaria**, con independencia de que, además, algunas de sus previsiones sean análogas a las de las normas tributarias comunes. Y, de otra, sólo en la medida en que puedan identificarse en las concretas medidas que incorporan los expuestos elementos configuradores de las “ayudas de Estado” podrá entenderse que son contrarias al derecho europeo”. Afirma no obstante, más adelante, que “el hecho de que algunos aspectos del régimen fiscal que establecen las Normas Forales puedan plantear dudas de compatibilidad con el derecho europeo, no supone cuestionar las competencias normativas que ostentan las entidades representativas de los Territorios Históricos, sino que la esencia del problema es determinar si el ejercicio de dichas competencias ha podido producir un resultado discriminatorio que sea relevante desde la perspectiva del derecho comunitario europeo”, para, posteriormente, detenerse en el análisis de los artículos de las respectivas Normas Forales impugnadas.

Realmente el Tribunal, lejos de proceder a un análisis pormenorizado y de contraste de cada uno de los preceptos anulados con la normativa comunitaria en su más lato sentido, se limita a determinar, artículo por artículo, si existe o no “ayuda de Estado” por mera comparación con la normativa común y, lo que es más sorprendente, en unos casos considera la disposición como “ayuda de Estado” y en otros no, y todo ello sin aportar la más mínima motivación, existiendo, por contra, casos en los que la lógica seguida por el Tribunal nos inclinaría por la respuesta contraria, es decir, hay disposiciones que no han sido declaradas “susceptibles de constituir ayuda de Estado” cuando la ventaja fiscal o financiera que representan, por comparación con la Normativa Común, es, sin duda, mayor.

Sin embargo, a nuestro juicio, no es esa la cuestión.

## La consideración de las medidas fiscales forales como “Ayudas de Estado”.

El repaso que realiza el Tribunal sobre las Ayudas de Estado obvia alguna consideración que sobre este asunto hay que tener en cuenta.

En primer término, en su fundamento derecho 14º, apela al concepto de “ayuda de Estado” que se desprende tanto del art. 87 del Tratado en su actual redacción como de la Jurisprudencia comunitaria, y considera como tales “no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de las empresas y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (SSTJCE de 23 de febrero de 1961, *De Gezamelinjke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España* y de 1 de diciembre de 1998, *Ecotrader*)”; apela, asimismo, a lo indiferente que resulta el que la ayuda provenga de un Estado o de una Entidad territorial, cita a este respecto la sentencia del TSJCE de 14 de octubre de 1987 y, por último, en relación al criterio de especificidad, expresamente constatado en el art. 87 del Tratado y según doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que no cita, las ayudas no sólo deben referirse a empresas o sectores determinados sino también a empresas establecidas en una región determinada.

Desconozco cuál es la doctrina jurisprudencial en la que se basa el Alto Tribunal, pero sin duda, choca con la que maneja la Comisión Europea. A este respecto debe citarse, por su interés, el documento de la Comisión del año 97 que bajo el título “*Derecho de las Competencias en las Comunidades Europeas; vol. IIB; explicación de las normas aplicables a las ayudas estatales*” editado por la oficina de publicaciones de las Comunidades Europeas. Este documento, entre otras cuestiones, desarrolla el concepto de ayuda estatal. En el mismo, tras citar los artículos del Tratado y cierta jurisprudencia atinente a los mismos, dispone que “Además de su carácter público, la ayuda debe, siempre según el apartado 1 del art. 92 (hoy 87), tener un carácter selectivo y no beneficiar por lo tanto más que a determinadas empresas o producciones, afectando así al equilibrio que existe entre las empresas beneficiarias de la ayuda y sus competidores. Este carácter selectivo diferencia las ayudas estatales de lo que cabe llamar medidas generales de apoyo económico, que pueden aplicarse a todas las empresas del conjunto de los sectores de actividad de la economía de un Estado miembro. De no fomentar uno u otro sector de actividad, estas medidas generales se supeditan a la facultad de cada Estado de optar por la política económica que considera más conveniente, y no constituyen ayudas con arreglo al apartado 1 del art. 92”<sup>1</sup>.

De lo anterior se deduce, “mutatis mutandis”, que las “ayudas” que a juicio del Tribunal, determinados preceptos de las Normas Forales de los Territorios Históricos suponen, dado que se aplican a la totalidad de las empresas de su ámbito de aplicación, escapan al concepto de “ayuda de Estado” pretendido por la Sentencia. Por otro lado, siempre que un beneficio fiscal regulado por las Haciendas Vascas ha sido considerado por la Comisión como “ayuda de Estado”, la correspondiente Decisión estaba convenientemente fundamentada en los cuatro criterios que exige art. 87, a saber<sup>1</sup>:

-La medida debe brindar a sus beneficiarios una ventaja que reduzca las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto.

-La Comisión debe estimar que el crédito fiscal mencionado implica una pérdida de ingresos fiscales y equivale, por tanto, a un consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales.

-La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros y

-Debe constatar el carácter específico que deben revestir las ayudas estatales.

En la resolución judicial que nos ocupa, en la mayoría de los casos, por no decir en todos, el contraste, lejos de hacerse en relación a los criterios expuestos, se limita a la comparación con la normativa común.

## Análisis de contraste de algunos de los preceptos anulados

Vamos a centrarnos a continuación en los argumentos expuestos por el Tribunal para la consideración de los preceptos más destacados como “susceptibles de constituir ayudas de Estado”.

El primero de los artículos declarados nulos por el Supremo, es el art. 11, éste se refiere a las amortizaciones tanto del inmovilizado material como del inmaterial. Este precepto, tras perderse la sentencia en el concepto de amortización y en sus diferentes criterios de aplicación, se considera susceptible de constituir “ayuda de Estado” ya que **“en la redacción originaria del precepto de las NN.FF., las referidas tablas de amortización y método, por aplicación de porcentaje constante, podían dar lugar a una amortización más rápida que, por su incidencia favorable en la determinación de la base imponible del impuesto, cabe considerar como medida constitutiva de ayuda fiscal necesitada de comunicación a la Comisión Europea”**. Lo preocupante en este caso no sólo es la falta de fundamentación de la calificación sino que sobre la base del párrafo anterior se anula la totalidad del art. 11, lo que es paradójico cuando únicamente se está refiriendo, entendemos, a la amortización lineal o según tablas.

Baste señalar que los criterios de amortización varían entre las diferentes legislaciones de la Unión. Así, en Francia, Irlanda, Portugal y Reino Unido no suele permitirse la amortización del fondo de comercio; ni de las marcas comerciales en Francia, Irlanda y Reino Unido. Y en países como Dinamarca, Italia y Reino Unido, no suele admitirse la amortización fiscal de los edificios no industriales<sup>2</sup>.

Curiosamente respecto del art. 12 señala que la diferencia no es significativa en materia de correcciones de valor, como tampoco lo es, añade, **“el supuesto excepcional de participaciones en otras empresas atendiendo al establecimiento de los requisitos exigidos para permitir la amortización por diferencia de valor”**. No alcanzo a comprender exactamente a qué se refiere, si bien parece aludir al denominado fondo de comercio financiero, en cuyo caso la incongruencia es mayúscula, ya que considerar ayuda de Estado una pequeña diferencia porcentual de amortización que supone de facto un pequeño diferimiento de la tributación y no hacerlo respecto de una depre-

---

1. Sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de enero de 1976 en el asunto 40/75 Produits Bertrand/Comisión, Rec., pág. 4, último apartado, y de 3 de enero de 1977 en el asunto 52/76 Benedetti/Munari, Rec., pág. 183, dispositivo del punto 2. 2000

1. DECISION de la Comisión de las Comunidades Europeas de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Bizkaia en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones. C(2001) 1765 final.

2. véase a este respecto el interesante estudio “el impuesto sobre sociedades en la Unión Europea: situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década” de Raquel Paredes Gómez de la Universidad Complutense de Madrid editado por el Instituto de Estudios Fiscales doc. Nº 26/2002. En particular, en relación con las amortizaciones, págs. 10 a 14 y cuadros anexos 9 a 17.

ciación del fondo de comercio que por sus características y de ordinario suele ser cuantioso (siempre bajo el prisma de la Sentencia), es difícilmente entendible.

En lo referente al art. 15. 11, se puede decir que el Tribunal “ha hilado fino”. Como es sabido, esta disposición se ocupa de regular la deflación de las ganancias patrimoniales derivadas del inmovilizado material e inmaterial, es decir, de aplicar unos coeficientes de corrección monetaria (calculados según la inflación sufrida) al valor de adquisición de los elementos y, en su caso, a las amortizaciones y mejoras, de forma que estos reflejen el valor que estos tendrían en términos de euros constantes. El Tribunal argumenta que **“Las NN.FF. no establecían restricción alguna a la corrección, mientras que el régimen común introduce un coeficiente de endeudamiento ajeno, en virtud del cual podía resultar que no se aplicase corrección alguna. De esta manera, aunque las previsiones normativas se orienten a evitar la erosión monetaria, puede entenderse que en este aspecto las NN.FF. incorporaban un beneficio fiscal susceptible de ser considerado “Ayuda de Estado”**. Lo primero que llama la atención de este razonamiento es que obvia una diferencia que es más sustancial. Me refiero al hecho de que en la normativa foral son susceptibles de corrección monetaria tanto los inmuebles como cualquier otro inmovilizado material o inmaterial, mientras que en la normativa común sólo lo son los inmuebles. Sin duda, el hecho de que en la normativa foral no exista un coeficiente de endeudamiento que minore la deflación aplicada puede suponer una ventaja financiera, pero si analizamos la normativa común vemos que no todas las empresas deben aplicar un coeficiente de endeudamiento sino sólo aquellas que están fuertemente endeudadas o infracapitalizadas (coeficiente de endeudamiento - fondos propios / endeudamiento - superior a un 40%). Adicionalmente, la forma de cálculo de ese coeficiente de endeudamiento puede no ser la misma, según la circunstancia de cada empresa, ya que la Norma permite optar entre calcular el endeudamiento medio durante el tiempo de tenencia del bien que trasmite o el de los últimos cinco años. Con este panorama ¿cómo puede el Tribunal afirmar con tanta rotundidad que el mero hecho de aplicar un coeficiente de endeudamiento de este tenor puede suponer ayuda de estado?.

Por contra, la Sentencia, en relación con los pagos fraccionados, dispone que **“Las NN.FF. no contemplaban de manera genérica el pago fraccionado, pero sí hacen alusión al mismo en diversos artículos, por lo que la referida omisión no puede considerarse, desde la perspectiva del Derecho europeo, como “Ayuda de Estado”**. La incongruencia, está servida. Se considera “ayuda de Estado” la ventaja financiera que supone no considerar en la determinación de la renta gravada el efecto erosión que la inflación produce en las deudas y, sin embargo, no supone, para el Tribunal, ventaja financiera alguna, el que las empresas sujetas a normativa foral no deben anticipar ni un euro al erario público hasta la liquidación del tributo varios meses después.

Uno de los preceptos anulados que sin duda más repercusión puede tener, es el art. 29 en su apartado 1 a). Como es sabido, en el mismo se disponía que el tipo general de gravamen aplicable a las empresas era del 32,5 por ciento. El motivo de su consideración como ayuda de estado, vuelve a ser el mismo. El Tribunal apunta que **“el 32,5%, frente al 35% del régimen común, constituía no sólo una diferencia relevante sino también causa de otros posteriores beneficios, establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas. Previsión, por tanto, que exigía someterse al régimen establecido para las “Ayudas de Estado”**. Contra este razonamiento se pueden aducir múltiples planteamientos contrarios, pero quizá por su interés es destacable la apreciación de que **“los estudios disponibles muestran que el nivel de fiscalidad es un factor importante para las empresas, pero sólo es uno entre los muchos factores, de forma que su importancia puede resultar diluida. Entre los factores que las empresas más valoran, están la calidad de las infraestructuras económicas, la disponibilidad de mano de obra cualificada, la accesibilidad a los mercados, el coste de transporte y otros que están estrechamente y frecuentemente relacionados con el nivel elevado de fiscalidad. Es decir, los estudios empíricos confirman que el “fiscal residuum” es el factor fiscal decisivo para las decisiones sobre la inversión y no el tipo de gravamen efectivo y mucho menos el nominal. Una igualación artificial de los tipos de gravamen podrá así crear más distorsiones que un sistema con diferentes tipos de gravamen”**.<sup>1</sup>

Si así fuese, la Comisión Europea debería declarar como “ayudas de Estado” todas las legislaciones comunitarias cuyo tipo de gravamen exceda del que lo tenga menor. El tipo impositivo nominal

1. “La fiscalidad de los beneficios societarios y de los capitales en la Unión Europea. Principios fundamentales”. Sousa Santos Aguiar. Universidad de Salamanca. Revista de contabilidad y tributación número 262 enero 2005, pág. 17.

del IS estatal alcanza un valor medio en los países de la U.E. del 31,42%. Los valores mínimos o, en todo caso inferiores a la media se alcanzan en Irlanda (20%), Alemania (25%), Finlandia (29%), Suecia (28%) y Dinamarca y Reino Unido (30%). Los tipos más altos los presentan Bélgica (39%), Italia (36%) y España, Grecia y Holanda (35%). Adicionalmente, el análisis de la evolución de los tipos de gravamen del IS estatal en la última década muestra una muy clara tendencia a la reducción de los tipos nominales en todos los países de la U.E.<sup>1</sup> .A la vista de estas referencias de tipos, aunque referidas al ejercicio 2001, creo que huelga cualquier comentario.

Al hilo de este asunto de los tipos impositivos, el Alto Tribunal crea otra confusión añadida, ya que sólo anula el tipo general de gravamen del 32,5%, pero nada dice del tipo aplicable a las pequeñas empresas. Sobre éstas, se limita a señalar **“que la amplitud de lo que fiscalmente se entiende como pequeñas empresas según las NN.FF. resulta desmesurada, a tenor del índice de su volumen de operaciones. Distinción que sirve, también, para extender la amortización acelerada. Así, pues, el distinto punto de partida conceptual establecido en el art. 49 de las empresas consideradas pequeñas y medianas se traduce en unos efectos que pueden tener incidencia en las reglas de la libre competencia”**. ¿Debemos entender que una vez redefinido el ámbito de las PYMES en empresas de reducida dimensión debemos aplicar la escala del art. 29. 1 b)<sup>2</sup> que no ha sido anulado, es decir, un tipo marginal de 32,5%?. Como vemos, la sentencia vuelve a ser confusa y poco clara.

Tampoco hay que olvidar, a este respecto, que en la mayor parte de los países de la Unión Europea, junto al tipo general se aplican tipos específicos para ciertas sociedades en función de su naturaleza, actividad, localización o dimensión. El tratamiento especial más frecuente es el que se concede a la pequeña y mediana empresa. Si bien la definición de lo que es pequeña y mediana empresa, y esto es muy importante a estos efectos, utiliza parámetros distintos en los distintos países, es frecuente en gran parte de las normativas fiscales la existencia de un tratamiento fiscal favorable para empresas de reducida dimensión a través de la aplicación de tipos reducidos, bien sobre la totalidad de su renta, bien sobre un primer tramo de base imponible.<sup>3</sup>

El resto de disposiciones anuladas, particularmente los arts. 37, relativo a la deducción por activos fijos nuevos, art. 39 que regula la deducción por constituir una reserva para inversiones productivas, el art. 40 que se refiere a la deducción por inversión en renta variable, art. 45, deducción por creación de empleo, y el régimen de las sociedades de promoción de empresas así como lo relativo a las pequeñas y medianas empresas, se consideran igualmente “ayudas de Estado” por mera comparación con la normativa común del Estado, sin entrar en ninguna otra consideración. En otras disposiciones no anuladas, nos referimos al art. 43 relativo a la deducción por actividades de exportación, dado que no difiere sustancialmente de la del Estado no se ha considerado “ayuda de Estado”, lo cual resulta paradójico si tenemos en cuenta que la Decisión de la Comisión Europea de fecha 31 de octubre de 2000 relativa a las leyes españolas sobre el impuesto sobre Sociedades, consideró el referido precepto incompatible con el mercado común del carbón y del acero, prohibiendo que las empresas siderúrgicas establecidas en España se beneficiasen de las ayudas que el mentado precepto suponía.

## El argumento anulatorio: incumplimiento de procedimiento y conculcación de las potestades forales.

A pesar del anterior, no es ese cúmulo de incongruencias y dislates lo que más llama la atención de la resolución judicial, lo más preocupante es, sin duda, el argumento anulatorio.

No se anulan las disposiciones antes mencionadas y otras porque constituyan ayudas de estado, no, ya señala el propio Tribunal que no es competente para ello, lo hace porque entiende se ha vulnerado el procedimiento de notificación de las ayudas ilegales a la Comisión Europea. Textualmente el fallo dispone: **“DECIMOCTAVO.- Las consideraciones expuestas justifican: b) La estimación del recurso de casación interpuesto por....., acogiendo el primero de los motivos aducidos. Y, sin necesidad de examinar los restantes motivos de casación, que se case y anule la sen-**

1.Paredes Gómez cit., pág. 5, referencias en pag.9

2.art. 20.1 b) NF 3/1996: “Las pequeñas empresas definidas en el art. 49 de esta Norma Foral aplicarán, con carácter general, el 30 por 100 a la parte de base liquidable comprendida entre 0 y 100.000 euros y, en su caso, el 32,5 por 100 al resto de la base liquidable”.

3.Paredes Gómez cit., pág. 5. referencia s en página 10

*tencia de instancia,... y se acoja parcialmente la esgrimida con carácter subsidiario declarando la nulidad, ...de los siguientes preceptos de las mismas Normas...., **al haberse omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el art. 93 (actual art. 88) del Tratado para medidas que indiciariamente pueden constituir “Ayudas de Estado”**. Sin que, de conformidad con lo establecido en el art. 73 LJCA, la anulación de los referidos preceptos afecte a la eficacia de las sentencias o de los actos firmes que los hayan aplicado antes de que su anulación alcance efectos generales.”*

Me he esforzado por encontrar alguna Sentencia o disposición que permita la derogación o anulación, como es el caso, de una norma interna, por parte de un Tribunal interno, sobre la base de un defecto de procedimiento en materia de ayudas Estado. Si el órgano competente para determinar qué es o no es “ayuda de Estado”, es la Comisión Europea y es la propia Comisión Europea la que establece el procedimiento y la forma de actuación en materia de ayudas Estado no notificadas<sup>1</sup> ¿Cómo puede el Tribunal Supremo arrogarse una competencia de la que carece? ¿Qué procedimiento de elaboración de una disposición de carácter general se ha vulnerado? ¿Qué ocurre si posteriormente el órgano competente para ello considera que la disposición no es “ayuda de Estado”? ¿Puede hacerlo una vez que el Tribunal interno ha anulado ya la norma?

Hay que destacar, que la Jurisprudencia comunitaria sí permite que los terceros invoquen ante los Tribunales nacionales la existencia de ayudas ilegales solicitando que éstos declaren ilegal la decisión por la que se concede las ayudas, y efectivamente, entiendo que esto puede ser posible cuando se trata de decisiones o actos administrativos que acuerdan una Ayuda. Cuestión muy distinta es cuando se trata de presuntas ayudas fiscales establecidas en normas de rango superior, de Leyes. ¿Qué ocurriría por ejemplo, si la Diputación Foral de Bizkaia recurriese el régimen especial del impuesto de sociedades de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda? Sin duda, como señala el Tribunal, es un régimen especial que no se aplica en todo el territorio nacional. Y también, sin duda, el Tribunal declarararía su inadmisión, pues se trata de una norma de rango legal que regula materias amparadas por el principio de reserva material de ley, solamente residenciables ante el Tribunal Constitucional.

¿Qué ha ocurrido en aquellos casos en que la ayuda declarada ilegal por la Comisión derivaba de una norma con rango legal? Sencillamente la norma legal no se ha derogado, de hecho, el art. 34 de la Ley 43/95 reguladora del Impuesto sobre Sociedades estatal (art. 43 en la normativa foral) sigue hoy vigente (art. 37 RD-Leg. 4/2004 de 5 de marzo) a pesar de que la decisión de la Comisión Europea de fecha 31 de octubre 2000 declaró expresamente su ilegalidad.

Indudablemente, una Decisión comunitaria tiene primacía y efecto directo y, en su caso, virtualidad anulatoria, cuestión distinta es que sobre la base de “indicios” el Tribunal Supremo anule una disposición que regula materia que la más alta Norma del Estado, la Constitución, expresamente tiene reservada al dictado de la Ley, y que por mor de la Disposición Adicional Primera del texto constitucional, en el ámbito de los Territorios Históricos del País Vasco tales normas se tornen en Normas Forales.

Esta reflexión nos lleva a plantearnos, lo que podríamos denominar, un histórico “desajuste jurídico” en materia de regulación de tributos, y que tantos problemas ha causado a las Instituciones Forales en el establecimiento y aplicación de su propio sistema tributario. Nos referimos al hecho de que materias, que como hemos dicho, están taxativamente reservadas a la Ley y, por tanto, enjuiciables única y exclusivamente ante el Tribunal Constitucional, en el ámbito de los Territorios Históricos del País vasco, se regulan por Normas Forales que formalmente carecen de rango legal, esto es, son meramente reglamentarias y, por ende, enjuiciables y anulables por los Tribunales ordinarios.

Sin duda, la Constitución ha querido reservar el establecimiento y regulación de las prestaciones patrimoniales de carácter público (art.31.3 CE) a la soberanía del pueblo manifestada en Leyes del Parlamento y, esa misma Constitución, permite que esa soberanía, parcial si se quiere, dentro del marco estatutario y de Concierto, se circunscriba, en cada caso, y para su ámbito territorial al pueblo vizcaíno, alavés y guipuzcoano. Y no se trata de un planteamiento político, sino meramente jurídico, ¿Qué ocurre con todas las Normas (Leyes) de las diferentes Comunidades Autónomas (y, particularmente, Navarra en el marco del Convenio), dictadas en materia tributaria en el ámbito de

1.“Derecho de la competencia en las Comunidades Europeas. Vol. IIA. Normas aplicables a las ayudas estatales”. Comisión Europea. Dirección General de Competencia. Bruselas. Luxemburgo. 1999. Pág. 39 y siguientes

sus respectivas competencias? Pues sencillamente, que son normas con rango de Ley que se relacionan con las leyes del Estado en base al principio de competencia y no de jerarquía. Leyes que, por tanto, únicamente son residenciables para su enjuiciamiento por el Tribunal Constitucional e inamovibles para los Tribunales ordinarios y a cuyos dictados éstos se deben someter. Es más, el juicio de legalidad que el propio Tribunal Constitucional puede hacer de la leyes emanadas de las comunidades autónomas es de mero ajuste de las mismas a las disposiciones del propio Texto constitucional y su respecto con el marco competencial en él establecido. ¿Puede el Tribunal Constitucional anular la Ley foral del Impuesto sobre sociedades navarro por que no sea igual a la de territorio común si respeta los principios del Convenio?

En definitiva, las Instituciones Competentes de los Territorios históricos y, por ende, sus normas tributarias son, por lo que se ve, más endebles y ofrecen menos seguridad jurídica a sus destinatarios que las normas tributarias de otros territorios.

Desterremos ya la idea de que el sistema de Concierto es un privilegio y que los ciudadanos vascos tributan menos que los de territorio común. Todas estas disposiciones, que con esta Sentencia el Tribunal ha anulado, en algunos casos posiblemente implicaban un mejor tratamiento tributario para las empresas vascas, o mejor, de normativa foral, que las de territorio común, sin embargo, el Tribunal parece desconocer que el sistema tributario hay que entenderlo precisamente como un sistema en el que no podemos observar los tributos aisladamente considerados. Precisamente por ello, el Concierto habla de presión fiscal global, concretamente dice “*presión fiscal efectiva global equivalente*”, y por ello, en particular, en materia de imposición directa, existen normas de integración entre el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre Sociedades, y cabe recordar a este respecto que el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ámbito de los territorios vascos es superior en términos nominales y reales (al menos para los tramos altos de tributación) a los de territorio común.

Tal vez la solución de esta situación, que se repite cada determinado tiempo aunque esta vez con especial intensidad, pase por una reforma del sistema legal vigente en materia de regulación de tributos en el ámbito territorial vasco, encaminada a la modificación de la Ley de Territorios Históricos, que si no me equivoco, es la única norma que, al menos de forma expresa, proscribía de rango a las Normas Forales.