

Observaciones sobre la Sentencia del Tribunal Supremo, de 9 de diciembre de 2004, que anula diversos artículos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades.

Resumen

Olatz Ereño García y Juan Ignacio Martínez Alonso, miembros del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Alava proceden a comentar en este artículo la polémica sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre, que anula diversos preceptos de las normas forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres territorios históricos.

Los autores hacen una crítica al mencionado fallo exponiendo cuáles son los puntos débiles de la argumentación del Alto Tribunal al conceputar como ayudas de Estado los beneficios fiscales contenidos en las normas forales analizadas. Y es que el Tribunal Supremo se remite a la doctrina comunitaria para decidir sobre tal cuestión, cuando en ningún momento el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha puesto en duda la legalidad de los regímenes forales vascos.

En la última parte del comentario se exponen las consecuencias inmediatas que puede tener la sentencia en el ordenamiento tributario de los territorios históricos.

1. Introducción.

Con sorpresa se ha recibido este mes de enero por parte de las Administraciones Forales, el Gobierno Vasco, la comunidad académica y profesional, las asociaciones empresariales y los medios de comunicación la Sentencia del Tribunal Supremo, dictada el 9 de diciembre de 2004, que anula diferentes artículos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Centrados los esfuerzos de las Instituciones del País Vasco en el frente abierto por la Comisión y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con las reducciones de la base imponible para empresas de nueva creación -minivacaciones fiscales- y el crédito del 45 por 100 para los procesos de inversión que superasen los 2.500 millones de pesetas, se entendía que las controversias sobre la aplicación del Concierto Económico estaban superadas por el Acuerdo adoptado por la Comisión Mixta de Cupo en la reunión celebrada el 18 de enero de 2000 y recogido en el Acta nº 1/2000. Este acuerdo recogía las siguientes siete medidas para evitar las posibles discrepancias entre la Administraciones:

1. La Administración del Estado, el Gobierno Vasco y las Diputaciones Forales se comprometen a apoyar y defender el Concierto Económico, tanto en el ámbito interno como en el internacional.

2. Se crea una Comisión de Evaluación Normativa, cuya misión es determinar si se adecua al Concierto Económico la normativa tributaria, previa a su publicación.

3. Las medidas que en el futuro adopten las Instituciones Forales deben ser proporcionadas a los objetivos de política económica que se persigan y no podrán ser potencialmente perjudiciales para otras Administraciones.

4. Se especifican los recursos en los que el Estado se compromete a desistir, recursos que afectan a 27 disposiciones tributarias dictadas en el Territorio Histórico de Álava, 21 dictadas en Gipuzkoa y otras 27 publicadas en Bizkaia.

5. Se identifican los recursos sobre los que las Instituciones Forales se comprometen a su desistimiento: 8 en Álava, 9 en Gipuzkoa y 9 en Bizkaia.

6. Se señalan las medidas que deben adoptar las Instituciones Forales en relación con determinada normativa foral objeto de controversia: derogación de las minivacaciones fiscales, reducción

del 15% al 10% para la deducción por inversiones en activos fijos nuevos, derogación de la normativa aplicable a los Centros de Coordinación, eliminación de la exclusión del régimen de procedencia de las rentas de un territorio de la Unión Europea en la transparencia fiscal internacional, y el compromiso de no prorrogar el crédito del 45 por 100 de los procesos de inversión superiores a 2.500 millones de pesetas.

7. Se permite a las Instituciones Forales regular de manera idéntica a como lo haga la Administración del Estado la materia referida a los no residentes sin establecimiento permanente.

Cinco años más tarde del establecimiento de este escenario de convivencia de los sistemas fiscales común y forales el Tribunal Supremo irrumpe en él, anulando los siguientes artículos de las Normas Forales de Gipuzkoa (NF 7/1996, de 4 de julio), de Bizkaia (NF 3/1996, de 26 de junio) y Álava (NF 24/1996, de 5 de julio):

- art. 11: amortizaciones,
- art. 14.2.a): deducibilidad de las donaciones efectuadas a sociedades de promoción de empresas,
- art. 15.11: depreciación monetaria,
- art. 26: reducción en la base para las empresas de nueva creación (minivacaciones fiscales),
- art. 29.1.a): tipo de gravamen del 32,5%,
- art. 37: deducción por activos fijos nuevos,
- art. 39: reserva para inversiones productivas,
- art. 40: deducción por adquisición de renta variable,
- art. 45.2.1º: libertad de amortización aplicable a determinados activos de empresas que realicen una reestructuración de la plantilla,
- art. 49: definición de pequeña y mediana empresa,
- art. 53 y 54: centros de dirección, coordinación y financieros, y
- art. 60: sociedades de promoción de empresas

El proceso se remonta al 10 de septiembre de 1996, cuando la Federación de empresarios de La Rioja interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra las tres Normas Forales solicitando, en primer lugar, la declaración de nulidad de las mismas, y subsidiariamente, de los arts. 5 (estimación de rentas), 11 (amortizaciones), 12 (correcciones de valor), 13 (provisión para riesgos y gastos), 14 (gastos no deducibles), 15 (reglas de valoración), 19 (doble imposición internacional económica), 24 (compensación de bases imponibles negativas), 26 (reducción en la base para empresas de nueva creación), 29 (tipo de gravamen), 34 (doble imposición internacional económica), 37 (deducción por activos fijos nuevos), 39 (reserva para inversiones productivas), 40 (deducción por adquisición de renta variable), 41 (Investigación y Desarrollo e innovación tecnológica), 42 (deducción por conservación del medio ambiente), 43 (actividades de exportación), 44 (formación profesional), 45 (creación de empleo), 49 (definición de pequeña y mediana empresa), 50 (amortización del inmovilizado material nuevo para las pymes), 52 (antigua exención por reinversión para pymes), 53, 54 (ambos referidos a los derogados centros de dirección, coordinación y financieros), 59 (sociedades y fondos de capital riesgo), 60 (sociedades de promoción de empresas) y 117 (sociedades de tenencia de valores extranjeros).

El TSJPV dictó sentencia anulando el art. 26, sin entrar a analizar todo lo demás, salvo lo relativo a la deducción por incremento de plantilla, respecto a la cual opinó que una empresa beneficiaria no mejora su posición competitiva por su obtención, ya que la contratación de personal implica costes laborales, a la vez que la política de empleo viene contemplada en la Constitución. A pesar de que el demandante exigía aplicar la teoría de ayudas de Estado de la Unión Europea, el Tribunal llega a la conclusión de que "se está en presencia de un conflicto de Derecho netamente interno y resoluble por el juego de las propias normas y principios constitucionales y de legalidad ordinaria", atendiendo a la jurisprudencia comunitaria que recoge que únicamente actuará cuando concurra "un elemento de extranjería", ya que en otro caso se está ante una cuestión interna que se resuelve de acuerdo a derecho nacional. Dicho lo cual, analiza el recurso desde la óptica del derecho interno.

De conformidad con la jurisprudencia constitucional los Territorios Históricos tienen capacidad

normativa y las medidas diferenciales están justificadas cuando "no se procede a drásticas reducciones de la carga impositiva ni a procurar otras medidas de incentivo que, por su llamativo contraste con el entorno fiscal general, constituya indirectos pero efectivos instrumentos de quiebra de la unidad de mercado ni desmientan la igualdad básica (...)". En definitiva, considera que la reducción de la base imponible para las empresas de nueva creación regulada en el art. 26 es una medida desproporcionada que afecta a la asignación de recursos, mientras que los demás artículos de las Normas Forales son el reflejo de la capacidad normativa de los Territorios Históricos amparada en la Constitución, Estatuto de Autonomía y Ley de Concierto Económico.

Contra la anterior sentencia interpusieron, tanto la parte demandada como demandante, recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

El recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja se fundamenta en cuatro motivos. El primero de ellos se basa en que los incentivos fiscales de las Normas Forales constituyen ayudas de Estado en el sentido del art. 87 del Tratado de la Unión Europea, de manera que la falta de notificación de tales ayudas a la Comisión Europea implica su ilegalidad por incumplimiento del procedimiento establecido para su aplicación. En segundo lugar considera que las Normas Forales no respetan los principios constitucionales de solidaridad y prohibición de establecimiento de privilegios económicos o sociales. El tercer motivo está basado en la infracción de la doctrina del Tribunal Constitucional acerca de los criterios de competencia, proporcionalidad y no desigualdad básica de los españoles. Y por último invocan el incumplimiento de uno de los principios de armonización recogidos en el Concierto Económico, en particular el relativo al respeto a la libertad de circulación y establecimiento de personas y capitales sin que se produzcan efectos discriminatorios ni menoscabo de la competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

El Tribunal Supremo estima el recurso interpuesto por la Federación "*acogiendo el primero de los motivos aducidos (...) sin necesidad de examinar los restantes motivos de casación (...)*", y echa por tierra la tesis del Tribunal Superior de Justicia relativa al derecho comunitario y a las ayudas de Estado. Considera que la regulación europea de las ayudas de Estado puede hacerse valer ante los tribunales nacionales debido a la eficacia directa y primacía del Derecho Europeo, y que un Estado miembro que mantenga en vigor una norma nacional contraria al derecho comunitario incumple la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento del Tratado. Es decir, anula los preceptos de las Normas Forales antes enumerados única y exclusivamente por haberlos enmarcado dentro del concepto de ayuda de Estado. Como luego veremos, el Supremo concluye que determinadas diferencias de la normativa foral con respecto a la de territorio común tienen la consideración de ayuda de estado, y por lo tanto estaría sujeta a la obligación de comunicación a la Comisión Europea.

2. Concepto de ayuda de Estado.

Veamos lo que dice el Tratado de la Unión Europea al respecto:

El art. 87.1 de la versión actual del Tratado de la Unión establece que "*salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*". A continuación recoge determinadas ayudas que se entienden o pudieran entenderse compatibles con el mercado común.

El art. 88.1 dice que "*la Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común*". Y el apartado 3 "*La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común con arreglo al artículo 87, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva*".

El 10 de diciembre de 1998 fue publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea una "Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas". De esta Comunicación se desprende que para que una medida fiscal se califique como ayuda debe cumplir cuatro requisitos:

1. La medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que, por regla general, gravan su presupuesto. Por ejemplo, reducciones en la base imponible, amortización acelerada, exenciones, créditos fiscales, aplazamientos excepcionales de la deuda fiscal.

2. La ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales, dentro de lo que se incluyen ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros. Pueden ser disposiciones fiscales o prácticas de la Administración fiscal.

3. La medida debe afectar a la competencia y los intercambios entre los Estados miembros, es decir, el beneficiario debe ejercer una actividad económica. Es irrelevante que la ayuda sea escasa o el beneficiario de tamaño modesto, carezca de participación activa en las exportaciones o incluso que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad.

4. La medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones. Este carácter de selectividad puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales o de una práctica discrecional por parte de la Administración fiscal. Este es el requisito que genera la actual controversia.

Las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro constituyen medidas generales y por lo tanto no tienen la calificación de ayudas. Pero dicha aplicación a la generalidad de las empresas debe ser también de hecho, de manera que su alcance puede verse reducido si su aplicación se ve sujeta a la discrecionalidad del Estado para concederla o debido a otros factores que puedan restringir su efecto práctico. En primer lugar debe examinarse si la medida supone una excepción a la aplicación de la fiscalidad a favor de determinadas empresas de un Estado miembro, es decir, hay que determinar cuál es el régimen común. Y después debe analizarse si las diferencias están justificadas por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, esto es, si derivan directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión. Esto último se refiere, por ejemplo, a que puede estar justificado que una Fundación no tribute por el Impuesto sobre Sociedades porque no obtiene beneficios derivados de una actividad económica; o que exista un régimen especial para pymes, o para los sectores agrícola y pesquero.

Además de la regulación que afecta a sectores determinados, existe también normativa comunitaria que limita la extensión de la definición de ayuda de estado, estableciendo en un Reglamento de la Comisión de 12 de enero de 2001 que las ayudas que no excedan de 100.000 euros concedidas durante un periodo de tres años no afectan al comercio entre Estados miembros ni falsean la competencia, quedando fuera de la definición de ayuda y por tanto de la obligación de comunicar su concesión a la Comisión. Se denominan las ayudas "de minimis". Su concesión exige no obstante que el Estado miembro registre toda la información relativa a cualquier tipo de ayuda que recibe una empresa, de forma que pueda demostrar que ha cumplido todas las condiciones del citado Reglamento.

Como hemos visto, de acuerdo con la Comisión, las medidas cuyo alcance se extienda a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad. No se trata de armonizar la fiscalidad directa de las empresas, sino de eliminar los efectos perniciosos sobre el mercado único que se puedan derivar de una norma que favorece sólo a determinadas empresas de un Estado miembro. Si éste ha optado por reducir a la mínima expresión su fiscalidad está en su derecho, siempre y cuando se aplique a la generalidad de las empresas y no a un sector que le interese.

Sin embargo, ¿qué ocurre con aquellas medidas de carácter general que dicta una institución como las Juntas Generales en el ejercicio de sus derechos constitucionales y estatutarios, cuyo lógico ámbito de aplicación es inferior a la extensión geográfica del Estado miembro al que pertenece? ¿Cuál sería en este caso el régimen general? Es lógico que el régimen que la Comisión considera común sea el que se aplica a la generalidad de los sujetos pasivos que están en el ámbito territorial de la institución pública que tiene la competencia normativa en dicho territorio. Lo contrario implicaría que la Comisión Europea se inmiscuya en algo que le es totalmente ajeno, como las distribuciones competenciales dentro de un Estado miembro.

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma, olvidando el Tribunal Supremo que estas competencias normativas implican la convivencia de dos normativas de carácter general, regulando sus espacios a través de unos puntos de conexión pactados entre ambas Administraciones, y no exige la preponderancia de una norma jurídica común (la Ley del

Impuesto sobre Sociedades) sobre una materia especial (las Normas Forales del impuesto), cuando ésta última tiene su fundamento jurídico en la Constitución (Disposición Adicional Primera) y en el Estatuto de Autonomía del País Vasco.

La Decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001 "relativa al régimen de ayudas aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Álava" declara ilegal el art. 26 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, ya que dicha medida cumple los cuatro requisitos antes mencionados. En cuanto al último de ellos, la especificidad, la Comisión opina que la medida es específica en cuanto favorece a determinadas empresas: excluye a empresas creadas antes de la entrada en vigor de la NF 24/1996, las que hayan generado menos de diez puestos de trabajo o cuyas inversiones sean inferiores a 80 millones de pesetas y con capital inferior a 20. Según datos estadísticos en España el porcentaje de empresas de nueva creación en 1995 con menos de diez trabajadores ascendía al 98% de las empresas. Asimismo opina que la Administración fiscal posee facultades discrecionales para conceder la ayuda ya que la solicitud debe ser examinada previamente por la Diputación Foral y no a posteriori, *"como es habitual en materia de gestión de ingresos tributarios"*. Ante el argumento de que la presión fiscal global es superior en el País Vasco, la Comisión añade que *"no es pertinente en este caso concreto ya que el procedimiento se incoó contra una medida específica y no contra el conjunto del sistema fiscal en cada uno de los tres Territorios vascos"*. Teniendo en cuenta que según el art. 88.1 del Tratado una de las funciones de la Comisión es examinar permanentemente los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados, debiendo proponer a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común, parece que no ha considerado conveniente evaluar el sistema fiscal del País Vasco.

En definitiva, la Comisión declara ilegal una medida por considerarla selectiva en cuanto a la especificidad de las empresas a las que va dirigida y no por el ámbito territorial en el que éstas radican.

Por otra parte, la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea de 6 de marzo de 2002 relativa al asunto Daewoo dice lo siguiente: *"El Tribunal de Primera Instancia destaca que, en el presente caso, el hecho de que el crédito fiscal haya sido concedido con arreglo a una legislación adoptada por el Territorio Histórico la Comisión explica que el carácter específico de la Norma Foral 22/1994, por la que se establece un crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión, resulta de cuatro elementos, a saber, el poder discrecional del que dispone la Diputación Foral (...). Contrariamente a lo que afirman las partes demandantes, la Comisión no se basó, pues, en la Decisión impugnada, en la consideración de que la medida fiscal de que se trata se aplica tan sólo en una parte del territorio español, a saber, Álava, para apreciar la selectividad de la medida. Por tanto, las partes demandantes no pueden afirmar que la Decisión impugnada cuestiona la competencia normativa del Territorio Histórico de Álava para adoptar medidas fiscales de carácter general"*.

Independientemente de que, tal y como establece la Comunicación, *"la práctica decisoria de la Comisión hasta el momento pone de manifiesto que las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad (...)"*, las medidas tomadas por la Comisión hasta ahora se han limitado a aquellas disposiciones cuya validez ya había sido puesta en entredicho por los tribunales nacionales apelando a la Constitución Española y al Concierto Económico y sin necesidad de hacerlo a una interpretación del Tratado de la Unión en la que se ensancha la frase *"favoreciendo a determinadas empresas o producciones"* hasta tal punto que se incluye dentro de ella la normativa de carácter general emanada de una institución con competencia exclusiva en materia tributaria.

3. Argumentación de la Sentencia del Tribunal Supremo.

La Sentencia recoge en su fundamento de derecho undécimo: *"(...) y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos sistemas en su conjunto -y no de un impuesto concreto- lo que las Leyes de Concierto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado"*. Continúa diciendo que ante la dificultad de acreditar la magnitud de las presiones fiscales, *"el parámetro europeo que se utilizará para apreciar la nulidad de determinados preceptos de las Normas Forales sirve también de mecanismo válido para la verificación de la presión integral. (...). Resulta posible una cierta competitividad entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que por su importancia, no deban calificarse de auténticas"*

Ayudas de Estado, sometidas a un régimen especial por el Derecho Europeo". Es decir, que si una medida fiscal cumple los requisitos de ayuda de estado en la Unión Europea puede decirse, por aproximación, que implica también una vulneración de la normativa nacional.

El parámetro de medida de una equivalente presión efectiva global es confundida por el Tribunal Supremo, ya que la aportación realizada al Estado por el País Vasco no parte de una *"equivalencia financiera"* que exija que el saldo neto de esta contribución deba calcularse por el importe *"que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en esas Comunidades las reglas tributarias comunes"*, sino de un sistema de cupo que determina su contribución al sostenimiento de las cargas generales del Estado aplicando dos variables exógenas a la recaudación tributaria: la renta relativa del País Vasco en relación con la totalidad del Estado (fijada desde 1981 en el 6,24% a través del peso relativo del Producto Interior Bruto del País Vasco ponderado por la proporción del número de habitantes de cada comunidad) y los importes correspondientes a las competencias no asumidas por el País Vasco que figuran anualmente en el estado de gastos de los Presupuestos Generales del Estado. Esta premisa del Concierto Económico implica que las Administraciones del País Vasco y del Estado asumen unilateralmente el riesgo que implica una buena o mala gestión de una Hacienda Pública con competencia plena en sus territorios, actuando en beneficio o en detrimento de cada Administración su mayor o menor eficacia en la gestión tributaria. Esto significa que los 110 millones de euros anuales estimados como mayor recaudación de las Diputaciones Forales que supondría la aplicación idéntica de la normativa común corresponderían exclusivamente al País Vasco, sin que el Estado participase vía cupo en ninguna proporción de este incremento, en contra de la opinión del Tribunal Supremo que contempla un sistema por el que la aportación al Estado de las comunidades forales está basada en una proporción de la presión fiscal efectiva global ejercida en cada territorio.

En el fundamento decimocuarto analiza el Supremo la definición de ayuda de Estado, indicando que definir lo que significa la especificidad de las medidas en cuanto destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones es relativamente complicado, pero que en todo caso se incluyen *"las medidas de carácter selectivo que sean concedidas como tratamiento singular respecto a una norma general, incluyendo según la doctrina del TJCE no sólo las ayudas a empresas determinadas o sectores de producción específicos sino también las destinadas a empresas establecidas en una región determinada"*. Como se ve es la pescadilla que se muerde la cola: una normativa tributaria de carácter general diferente aplicable en un determinado territorio de un Estado miembro cumple necesariamente la definición estricta de ayuda de Estado puesto que por definición se aplica en una región específica dentro de un Estado miembro. Y esto con independencia de que se cumplan los principios generales y armonizadores del Concierto Económico.

En cualquier caso, la introducción en cuanto a la normativa interna que realiza el Supremo podía haberla obviado, puesto que finalmente la Sentencia declara la nulidad de los mencionados preceptos únicamente en base a lo que el propio Tribunal Supremo entiende como ayuda de Estado, y que como tal debía haberse comunicado a la Comisión, con independencia de que ésta pueda calificarlas conformes a la normativa comunitaria o no. También hay que resaltar que aquellos artículos que el Supremo considera poco importantes los encuadra dentro de la regla de mínimos; sin embargo, ésta implica que la ayuda concedida a cualquier empresa no puede superar los 100.000 euros, de manera que su control implica tener unos registros, además de que el Estado debe informar a la empresa del carácter de la ayuda, etc.

El Tribunal analiza brevemente los preceptos recurridos, considerando que no constituyen ayudas de Estado por la aplicación de la regla "de minimis" las medidas contenidas en los siguientes artículos, o porque la normativa estatal se ha acercado a la normativa foral:

- Artículo 5; la estimación de rentas relativas a las cesiones de bienes y derechos. Contiene una presunción de retribución por el importe que resulta de la contabilidad, pero admite la prueba en contrario del valor de mercado.

- Artículo 12; las correcciones de valor por pérdida de valor de elementos patrimoniales. En las normativas de Álava y Bizkaia el momento en el que tienen que concurrir las circunstancias previstas para las dotaciones a la provisión por insolvencias se alarga hasta el plazo que media entre la fecha de cierre del ejercicio y la fecha máxima de formulación de las cuentas anuales. Esta diferencia no es significativa así como tampoco lo es la deducibilidad del Fondo de Comercio Financiero.

- Artículo 13; las provisiones para riesgos y gastos. Se prevé la posibilidad de dotar una provisión para la cobertura de reparación y revisiones respecto de los gastos y ventas de los ejercicios en

que hayan operado las entidades de nueva creación y en los supuestos de inicio o reinicio de las actividades.

- Artículo 19; la doble imposición económica internacional. Se opta por un mecanismo de no integración en la base imponible de los dividendos o participaciones en beneficios, en lugar del sistema de eliminación de la doble tributación vía deducción.

- Artículo 24; el plazo de 15 años previsto para la compensación de bases imponibles negativas. La diferencia con la normativa de territorio común se ha eliminado por el acercamiento de la normativa común a la foral.

- Artículo 34; las deducciones para evitar la doble imposición jurídica internacional. Como en la compensación de las bases imponibles negativas, la normativa de territorio común ha evolucionado hasta el plazo de 15 años para la deducción de las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra.

- Artículo 41; la deducción para incentivar la realización de actividades de Investigación y Desarrollo. Los porcentajes deducibles por este concepto en el régimen común también se han equiparado a los de régimen foral.

- Artículo 42; la deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente, equiparable a la de régimen común, ya que aunque no son idénticas, las diferencias en las regulaciones, común y foral, de esta deducción no son significativas.

- Artículo 43; la deducción por actividades de exportación. Aquí también ha habido una convergencia, aproximándose la normativa común a la foral.

- Artículo 44; la deducción por gastos de formación profesional. La diferencia entre el 5% de deducción en territorio común y el 10% en territorio foral -así como la diferencia entre el 10% del exceso de gastos sobre el ejercicio anterior en territorio común y el 15% en territorio foral- no alcanza, según el Tribunal, la importancia necesaria para ser entendida como un beneficio fiscal específico.

- Artículo 59; la exención de las rentas obtenidas por las sociedades y fondos de capital-riesgo en la transmisión de valores. Como en anteriores supuestos, el Tribunal observa una aproximación del régimen común a las previsiones forales.

- Artículo 117; diferente delimitación del objeto social de las sociedades de tenencia de valores extranjeros. La normativa de régimen común exige que la dirección y gestión de los valores extranjeros sea el objeto social primordial, diferencia que no es considerada una expresión de beneficio fiscal.

- Pagos fraccionados; la inexistencia del concepto genérico de este pago fraccionado no es considerada significativa por el Tribunal.

Por el contrario, el Tribunal anula otros artículos de las Normas Forales, al considerar que las medidas fiscales contenidas en estos preceptos se incluyen en el concepto de ayudas de Estado al haberse omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el art. 88 del Tratado. Estos preceptos anulados son los siguientes:

- Artículo 11; amortizaciones. La Sentencia señala que las Normas Forales contienen unas tablas que pueden dar lugar a una amortización más rápida y tienen una incidencia favorable en la determinación de la base imponible del impuesto.

- Artículo 14; gastos no deducibles. La consideración como gasto deducible de las donaciones a las sociedades de promoción de empresas representa una exclusión significativa respecto al régimen común.

- Artículo 15; reglas de valoración. La no introducción en la normativa foral del coeficiente de endeudamiento ajeno, previsto en la normativa de régimen común, también es considerada una diferencia significativa.

- Artículo 26; reducción en la base imponible para las empresas de nueva creación. El Tribunal Supremo considera adecuada la procedencia de la anulación de las reducciones del 99, 75, 50 y 25 por 100 de las bases imponibles obtenidas en los cuatro primeros años de actividad apreciada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

- Artículo 40; deducción por adquisición de renta variable. La deducción de un 5% del exceso de volumen medio del periodo respecto al volumen medio del año inmediato anterior de las inversiones realizadas en el capital de sociedades que realicen actividades empresariales es entendida como un incentivo con capacidad de incidencia en el mercado de capitales.

- Artículo 45.2.1º. La libertad de amortización para el inmovilizado material existente y el de nueva adquisición en los supuestos de un incremento del 10% de la plantilla con una reducción de al menos un 10% del tiempo de trabajo es considerada por el Tribunal como una medida con efectos notables en relación con la neutralidad respecto a la libertad de establecimiento, de la libre competencia y de la financiación de las empresas.

- Artículo 29; tipo de gravamen. La aplicación del tipo de gravamen del 32,5%, frente al 35% del régimen común, es una diferencia relevante y causa de otros posteriores beneficios como las distintas deducciones de la cuota.

- Artículo 37; deducciones por inversiones en activos fijos materiales nuevos. La redacción originaria de las Normas Forales incorporaba una deducción que no tenía reflejo similar en el régimen común.

- Artículo 39; reserva para inversiones productivas. La posibilidad de constituir una reserva específica para inversiones productivas incentivada con una deducción del 10% del importe de los resultados destinados a esta reserva, y la compatibilidad de la reserva con la libertad de amortización y la amortización acelerada, constituyen un sistema de autofinanciación bonificada con ventajas que pueden tener efectos importantes en la localización de las empresas.

- Artículo 49; pequeñas y medianas empresas. La amplitud del ámbito en el que se incluyen a las entidades para su consideración como mediana empresa (el Tribunal se refiere a pequeña empresa, aunque todo indica que es un error) y la aplicación de la amortización acelerada resulta, a juicio del Tribunal, desmesurada, lo que tiene incidencia en las reglas de la libre competencia.

- Artículos 53 y 54; centros de dirección, de coordinación y financieros. La redacción originaria de estos artículos contemplaba un régimen de opción por la determinación de la imposición por el régimen general o por la aplicación de un porcentaje de un 25% sobre los gastos, exceptuados los financieros; régimen aplicable a determinadas entidades cuyo objeto era la administración, dirección, supervisión y centralización, tanto de transacciones como de servicios del grupo empresarial internacional del que forman parte. En la medida en que este mecanismo operaba cuando resultaba favorable para el sujeto pasivo, es entendida esta opción por el Tribunal en el sentido de que debía cumplir con las exigencias establecidas por la norma europea para las ayudas de Estado.

- Artículo 60; sociedades de promoción de empresas. La exención de las rentas obtenidas en la transmisión de acciones y participaciones y la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición interna prevista para las sociedades cuyo objeto social exclusivo fuera la promoción o fomento de empresas mediante la participación temporal en su capital y la realización de operaciones de suscripción o adquisición de acciones, suscripción de títulos de renta fija y concesión de créditos participativos, son calificadas por el Tribunal como un régimen especial singularmente beneficioso para este tipo de empresas, lo que requería observar los requisitos establecidos para las ayudas de Estado.

Como hemos comentado, el Tribunal Supremo enumera uno por uno los artículos de las Normas Forales cuya anulación insta la Federación de Empresarios de La Rioja y, con una pobre y superficial argumentación, anula unos sí y otros no, quedándole al lector de la sentencia la impresión de que la elección ha sido hecha "a ojo de buen cubero". Por ejemplo: "Artículo 44, deducción por gastos de formación profesional. Existe alguna diferencia cuantitativa con respecto al régimen común, pero atendido el gasto deducible de que se trata no alcanza la importancia necesaria para ser considerado un beneficio fiscal específico a los efectos de la normativa europea".

Por otra parte, el Supremo anula artículos enteros, cuando en la argumentación únicamente se ha referido a parte de los mismos. El art. 11 relativo a las amortizaciones es anulado sin consideración a que las únicas diferencias comentadas por el Supremo que pueden ser constitutivas de ayudas de Estado son las relativas a las tablas de amortización y al método del porcentaje constante.

4. Consecuencias inmediatas de la Sentencia.

El art. 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Adminis-

trativa establece que *"la anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas. Las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada"*. Y el art. 73, citado por el Tribunal Supremo en la Sentencia, dispone que *"las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente"*.

Los posibles efectos inmediatos de la sentencia ya han generado dudas en las Administraciones afectadas respecto a las posibilidades de interposición de recursos, a la normativa aplicable a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 2004, el posible régimen transitorio a aplicar a las actuaciones de investigación y comprobación de los ejercicios anteriores por la Inspección de Tributos de los Territorios Forales, y respecto de las propias competencias normativas de las Juntas Generales contempladas en el Concierto Económico.

Respecto de las dudas sobre los posibles recursos a interponer se plantea un posible defecto de la Sentencia al no motivar las razones por las que elude su obligación de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de Luxemburgo, tal como obliga el art. 234 del Tratado constitutivo de la Unión Europea en su actual versión que establece que *"cuando se plantee una cuestión de este tipo (interpretación de un concepto comunitario) en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional cuyas resoluciones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia"*. Este defecto es el que abriría la vía de un recurso de amparo al Tribunal Constitucional por infracción del derecho al juez ordinario predeterminado (art. 24 de la Constitución) -ya que este juez debe ser el Tribunal de Justicia de la Unión Europea-, o de una solicitud de que el propio Tribunal Constitucional plantee la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo. Además, las Diputaciones Forales ya han anunciado un recurso de aclaración de doctrina ante el Tribunal Supremo, al considerar que los argumentos plasmados en el fallo judicial son contradictorios con los contenidos en anteriores sentencias del mismo Tribunal.

La segunda duda planteada es la relacionada con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, todavía no autoliquidado ante las Haciendas Forales. El criterio general de devengo a 31 de diciembre para los ejercicios fiscales que coinciden con el año natural hace pensar que la normativa a aplicar es la vigente a esa fecha, anterior a la publicación de la Sentencia en los Boletines Oficiales de los Territorios Forales. Mayores dudas suscita la aplicación de la normativa a las entidades con ejercicios no coincidentes con el año natural cuyos ejercicios fiscales finalicen con posterioridad a la publicación de la Sentencia. No obstante, las Instituciones Forales ya han anunciado su intención de aprobar una nueva normativa íntegra sobre el Impuesto sobre Sociedades.

La tercera duda está relacionada con la anterior, en el sentido que versa sobre la aplicación de la normativa a los ejercicios anteriores al momento en que surjan los efectos de la publicación de la Sentencia. Aquí se incluyen las situaciones de las regularizaciones extemporáneas efectuadas por los contribuyentes sin requerimiento de la Administración, y a las liquidaciones derivadas de las actas de inspección de las actuaciones que actualmente se están desarrollando por los Servicios de Inspección de los tres territorios.

La cuarta cuestión planteada es la propia capacidad normativa de las Juntas Generales de los tres territorios forales en materia tributaria. El Tribunal Supremo no puede obligar a que la iniciativa normativa se limite a ser una mera copia de la normativa de Impuesto sobre Sociedades de territorio común, cuando la misma está amparada por el sistema de fuentes español.

De lo contrario, ¿deberán las Juntas Generales comunicar a la Comisión cualquier medida diferente a la establecida en territorio común? ¿Deberán las Comunidades Autónomas de régimen común comunicar también a la Comisión todas aquellas medidas que tomen en virtud de la LOFCA y se aparten de lo establecido en territorio común? ¿Cuál es la normativa general y cuál es la normativa especial en relación con el tramo autonómico de la tarifa del IRPF si éste no es idéntico en todas las Comunidades Autónomas de régimen común? ¿Es el régimen especial canario un régimen que contiene Ayudas de Estado? Pero, ¿qué es territorio común cuando cada Comunidad Autónoma tiene su propia normativa? Todo esto es absurdo. Mientras la fiscalidad directa no sea objeto de armonización en la Unión Europea, las instituciones comunitarias deben limitarse a analizar si

una determinada medida fiscal favorece, efectivamente, a un sector o a determinadas empresas, pero esto último desde la óptica de la normativa tributaria general aprobada por la institución competente en cada territorio. Es decir, que si las instituciones competentes han optado por mantener una fiscalidad media o alta en el territorio tendrán que ser consecuentes con ello y asumirlo para la generalidad de las empresas, sin posibilidad de reducir la fiscalidad en aquel sector que les con venga para que sea más competitivo en el exterior.

Por otro lado, podría ser el momento de modificar las disposiciones pertinentes para que las Normas Forales no puedan ser fiscalizadas por un tribunal contencioso y sí por el Constitucional, tal y como sucede con las leyes forales navarras. No es el momento de analizar la naturaleza de las Normas Forales, pero sí de señalar que, aunque no tengan el carácter de ley, tampoco puede decirse que sean meros reglamentos. Al fin y al cabo emanan de un órgano representativo, las Juntas Generales, que, de conformidad con la disposición adicional decimosexta de la Ley 30/1992, no tienen la consideración de Administración Pública.

Todo lo escrito en estas líneas debe leerse con lógica precaución, porque cuando se publique en la revista se habrán posicionado en defensa de la capacidad normativa de las Juntas Generales éste mismo órgano, las Diputaciones Forales, el Gobierno Vasco, las Cámaras de Comercio, las asociaciones empresariales, etc., y las decisiones en éste ámbito no corresponde a los que suscriben, ni tienen por qué coincidir con los argumentos aquí expuestos. Las decisiones sobre los recursos a interponer, la propuesta de blindaje del Concierto Económico en aras a la estabilidad de las competencias forales en el ámbito que les corresponde, la propia naturaleza de reglamentos que se otorga a las Normas Forales en cuanto a la competencia jurisdiccional de los recursos contra ellas - situada en la vía contencioso administrativa-, la voluntad de las Administraciones de no judicializar las discrepancias sobre la aplicación del Concierto Económico, etc., las iremos conociendo en un futuro inmediato.

Olatz Ereño García y Juan Ignacio Martínez Alonso