

Dos Autos y una contradicción.

En este artículo Iñaki Alonso realiza una crítica de las dos resoluciones judiciales recaídas en relación con la Norma Foral 7/2005, de medidas tributarias en 2005, mediante la que se cubría el vacío normativo generado como consecuencia de la anulación de varios preceptos de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades por el Tribunal Supremo.

Mediante sendos autos de la misma fecha, el TSJPV decreta en primer lugar la suspensión cautelar del tipo de gravamen general y de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos y anula en segundo lugar el artículo relativo al tipo de gravamen. Estos preceptos habían recibido nueva redacción por la Norma Foral 7/2005.

Según Iñaki Alonso, el tribunal vasco no ha seguido unos criterios uniformes a la hora de tomar estas decisiones ya que en un auto ha decretado la suspensión cautelar de la deducción pero en el otro no la ha anulado, declarando además, su conformidad a derecho. Por lo tanto, se trata de dos resoluciones contradictorias que ponen de manifiesto la actuación errática del tribunal a la hora de enjuiciar este asunto.

Artikulu honetan Iñaki Alonsok Auzitegi Gorenak Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauaren zenbait prezeptu deuseztatu ostean sortutako arau hutsunea betetzen zuen 2005eko zerga neurrien 7/2005 Foru Arauaren inguruan emaniko bi ebazpen judizialen kritika egiten du.

Data bereko bi autoren bidez, EAEko Justizia Auzitegi Nagusiak karga tasa orokorraren eta aktibo finko berrietan inbertitzeagatiko kenkariaren behin behineko exekipena agintzen du lehenik eta karga-tasa orokorrari buruzko artikulua deuseztatzen bigarrenik. Prezeptu hauek 7/2005 Foru Arauaren bidez idazkera berria jaso zuten.

Iñaki Alonsoren arabera, euskal epaitegiak ez ditu irizpide berdinak jarraitu erabaki hauek hartzerakoan izan ere auto batean kenkariaren behin behineko exekipena agindu badu ere bestean deuseztatu egin bait, bere zuzenbidezketasuna adieraziz gainera. Beraz, arazo hau epaitzerakoan epaitegiak izan duen jarduera akastuna argitan uzten duten bi ebazpen kontrajarri dira.

Durante el mes de noviembre de 2005 han visto la luz dos nuevos Autos en relación con la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades, ambos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, fechados el mismo día, ambos en relación con la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia aprobada en 2005, pero dos autos que llegan a conclusiones diametralmente opuestas en determinados aspectos, pero sobre todo, en relación con la conformidad a

derecho de la nueva regulación de la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos del art. 37 de la NF 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al citado precepto por medio de la NF 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005.

Ambos Autos han sido fechados el mismo día pero responden a procedimientos diferentes, todos ellos interpuestos por los recurrentes habituales contra la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades en relación con la nueva regulación realizada por medio de la citada NF 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005 para cubrir el vacío normativo generado como consecuencia de la publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia del pasado 14 de marzo de 2005 del fallo de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

La verdad es que nos encontramos con múltiples pronunciamientos, no siempre compatibles entre sí, y con mucha confusión en torno a la situación del Impuesto sobre Sociedades, propiciada en muchos casos por el escaso rigor técnico-jurídico de las informaciones periodísticas y por las interpretaciones intencionadas que desde múltiples instancias se realizan de las resoluciones judiciales.

La puerta que abrió el camino para esta desastrosa situación la encontramos en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, que, sentando una doctrina totalmente errónea desde el punto de vista del Derecho comunitario, aquél que decía aplicar en su fundamentación, como por otra parte se ha puesto de manifiesto claramente en las conclusiones del Abogado General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea Sr. Geelhoed de 20 de octubre de 2005, publicadas en el asunto C-88/03, República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas (asunto Azores).

Y la profundización del despropósito se ha realizado por la cascada de recursos que contra la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades ha propiciado esa sentencia del Tribunal Supremo, que ha animado a las Comunidades Autónomas limítrofes y a determinadas asociaciones gremiales de las mismas a tratar de acosar jurídicamente la autonomía normativa foral parapetados en el débil encaje jurídico-procesal de las Normas Forales en nuestra normativa actual.

Quizás, por eso, deberíamos comenzar por exponer cuáles son los recursos pendientes contra la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia en estos momentos, para tratar de entender los Autos que se han pronunciado, a lo que responden, y los problemas jurídicos que plantean, poniendo énfasis en sus debilidades.

Así, podemos resumir en el siguiente esquema la situación actual de los recursos pendientes ante los Tribunales:

1º) Recursos todavía pendientes contra la redacción original de la NF 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

a) Recurso de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

a. Existe sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2004 en la que se anula el art. 26 (minivacaciones fiscales).

b. Las instituciones forales han presentado recurso de casación, que se está sustanciando ante el Tribunal Supremo.

b) Recurso de la Comunidad Autónoma de Cantabria.

a. Existe sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de septiembre de 2005 por la que se anulan los arts. 11, 14.2.a), 15.11, 26, 29.1ª), 37, 39, 40, 45.2.1º, 49, 53, 54 y 60, siguiendo la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

b. Las instituciones forales han anunciado la interposición del correspondiente recurso de casación, que se formalizará ante el Tribunal Supremo en el momento procesal oportuno.

2º) Recursos contra la Disposición Adicional Décima de la NF 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

a) Recurso de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

a. Está siendo objeto de tramitación ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

b. La Comunidad Autónoma de La Rioja pidió la suspensión cautelar de la vigencia de la disposición.

i. Fue rechazada la suspensión por Auto de 6 de junio de 2005.

ii. La Comunidad Autónoma de La Rioja presentó recurso de súplica, que fue rechazado por medio de Auto de 14 de julio de 2005.

iii. En conclusión, esta disposición no está suspendida.

c. Las instituciones forales han contestado a la demanda y el proceso sigue su curso.

b) Incidente de ejecución de sentencia interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja.

a. Ha sido declarado extemporáneo en cuanto a esta disposición se refiere por medio de Auto de 14 de noviembre de 2005, por lo que está plenamente vigente esa disposición.

3º) Recursos contra la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades realizada por medio del art. 2 de la NF 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005.

a) Recurso de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

a. Hay Auto de 21 de octubre de 2005 por el que se acuerda la suspensión cautelar de los arts. 29.1.a) (tipo de gravamen) y 37 (deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos).

b. Las instituciones forales han interpuesto el oportuno recurso de súplica ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que está pendiente de resolución.

c. Se ha comunicado la orden de publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia del mencionado Auto.

b) Recurso de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

a. Hay Auto de 14 de noviembre de 2005 por el que se acuerda la suspensión cautelar de los arts. 29.1.a) (tipo de gravamen) y 37 (deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos).

b. Las instituciones forales han interpuesto el oportuno recurso de súplica ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que está pendiente de resolución.

c) Recurso de la UGT- La Rioja.

a. No pide la suspensión cautelar.

b. Está en fase de admisión a trámite.

c. Es probable que se inadmita el recurso por falta de legitimación activa, ya que el Tribunal Supremo ya le negó a esta misma entidad la posibilidad de recurrir la NF 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades por el mismo motivo.

d) Incidente de ejecución de sentencia interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja.

a. Por Auto de 14 de noviembre de 2005 se ha acordado declarar nulo de pleno derecho el art. 29.1.a) (tipo de gravamen) y el 39 (reserva para inversiones productivas), y declarar conformes a derecho los demás: 11 (amortizaciones), 15.11 (corrección monetaria) y 37 (deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos).

b. Las instituciones forales han interpuesto el oportuno recurso de súplica, que se encuentra pendiente de resolución, y luego, en su caso, han anunciado que interpondrán el correspondiente recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

c. La decisión no es ejecutiva hasta que no se pronuncie el Tribunal Supremo, por lo que esos preceptos siguen siendo aplicables.

En este breve resumen de los recursos judiciales interpuestos en estos momentos contra la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia, podemos centrar los dos Autos de 14 de noviembre de 2005 cuyas contradicciones pretendemos evidenciar.

Así, el primer Auto de 14 de noviembre de 2005 ha resuelto la petición de suspensión cautelar de la vigencia de los preceptos del Impuesto sobre Sociedades foral que han sido objeto de nueva redacción por parte de la NF 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005, formulada por la Comunidad Autónoma de La Rioja, y en virtud del cual, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha decretado la suspensión cautelar de la vigencia del tipo de gravamen general del 32,5% y de la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos.

En la fundamentación de ese Auto podemos leer que **la respuesta jurisdiccional cautelar que vamos a dar consiste en acordar la suspensión parcial del contenido de tales disposiciones, que recaerá sobre los arts. 29.1.a) y 37, por ser aquéllos en los que, por su manifiesta identidad, se advierte la misma infracción que determina el pronunciamiento de la sentencia mencionada [se refiere a la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004].**

Y razona la suspensión cautelar acordada como sigue: **la medida cautelar solicitada es de favorable acogida respecto de los arts. 29 y 37, toda vez que estamos ante la impugnación de unos preceptos idénticos a otros que ya fueron jurisdiccionalmente anulados, por lo que concurre una clara y determinante apariencia de buen derecho y, en**

consecuencia, el tiempo que necesariamente ha de transcurrir hasta dictar la sentencia puede traducirse en un daño para el que, por llevar razón presumiblemente acabará obteniéndola -periculum in mora-. Por el contrario, no puede prosperar el incidente respecto de los arts. 11 y 15.11, pues la falta de identidad con los anulados por el Tribunal Supremo, desmonta los argumentos empleados por la CCAA de la Rioja, y no puede apreciarse "prima facie" si en ellos, con su actual redacción, se daría la inicial consideración de "Ayuda del Estado" a que se refiere la STS de 9 de diciembre de 2.004."

Como vemos, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se limita a contrastar si nos encontramos ante unos preceptos idénticos o no, para presumir que si son idénticos, cosa que, además, como veremos enseguida, no es cierta en lo que al art. 37 se refiere, incurren en los mismos vicios causantes de la nulidad declarada por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

Esta argumentación encierra en sí una pequeña falacia, ya que el Tribunal Supremo no anuló los preceptos mencionados por su contenido material, sino por un aspecto formal-procedimental, que, si se hubiera subsanado, o no resultara exigible, no implicaría la nulidad de los nuevos preceptos, con lo que el análisis de la apariencia de buen derecho que hace el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco es claramente errónea por basarse en premisas diferentes a las utilizadas por el Tribunal Supremo en su sentencia.

Por otro lado, el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su Auto de 14 de noviembre de 2005 por el que resuelve el incidente de ejecución de sentencia interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, en el que demandaba la nulidad de la disposición adicional décima de la NF 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y de determinados preceptos de la NF 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005, llega a conclusiones completamente diferentes, por lo menos, en lo que al análisis del art. 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades se refiere.

Así, comienza el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por exponer su cometido jurisdiccional en este tipo de incidentes al afirmar que *ya que no estamos juzgando, sino ejecutando lo juzgado, el único ámbito de controversia viable y eficaz en este incidente es, por tanto, el de si las nuevas disposiciones son o no contrarias a la sentencia, (lo que se traduce en si son o no materialmente coincidentes con las anuladas), y el de si, como enseguida desarrollaremos, la contradicción responde a razones de elusión del cumplimiento o a otras circunstancias normativas sobrevenidas.*

Aunque podamos discrepar sobre si la función de ejecución debe limitarse a comprobar una identidad material, cuando no son razones materiales las que llevaron a la anulación de las disposiciones enjuiciadas en 1996, parece lógico que lo que debe hacer el Tribunal de ejecución es comprobar si las nuevas disposiciones adolecen de los mismos defectos que las anuladas, con independencia de la identidad o no de contenido material, pero éste es el análisis que ha realizado el Tribunal, y al hablar del art. 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos) llega el mismo día (14 de noviembre de 2005) a conclusiones diferentes, esto es, a que no hay identidad material cuando precisamente esa identidad material es la que dio lugar a la suspensión cautelar de la vigencia del precepto en el otro Auto.

Así, razona el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco lo siguiente:

-Artículo 37 de las NN.FF del IS en radacción dada por artículo Unico, apartado cuatro del D.F 32/2.005, de Gipuzkoa, y artículo Único, apartado Cinco del Decreto Normativo 2/2.005 alavés, y artículo 2º.Seis de la NF 7/2005 de Bizkaia, sobre "Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos".

El F.J Decimosexto, letra 1), aludiendo aquí también a la redacción originaria, aprecia que se trata de un beneficio fiscal sin reflejo parangonable en el régimen común, siendo deducción, "por tanto dotada de singularidad e importancia suficiente para que le sea aplicable el régimen comunitario de las "Ayudas de Estado".

La redacción contemplada en este incidente de ejecución de sentencia no sustituye directamente a la originaria, pues nos consta que diversas Normas Forales del año 2.000 y posteriores habían introducido una minoración en el importe de la deducción, que pasaba del 15 por 100 del importe de las inversiones al 10 por 100, (NF 7/2000, de Alava; NF 3/2000, de 13 de Marzo, de Gipuzkoa; ó NF 4/2002, de 30 de Abril, del T.H. de Bizkaia), para adaptarla a los acuerdos adoptados en la Comisión Mixta del Cupo, en Acta 1/2.000. De otra parte, los nuevos textos reflejarían otras modificaciones introducidas "ex novo" en 2.005 a raíz de la STS recaída en el Recurso de Casación nº 7.893/99, según se expresa por ejemplo en el Preámbulo del DF 32/2005, de Gipuzkoa, (B.O.G nº 99, de 27 de mayo de 2.005, página 11.158). En cualquier caso, esas innovaciones, y su acomodación a la citada STS, no se nos especifican alegatoriamente por las partes.

Se está, a criterio de esta Sala, ante un supuesto limite o de zona de penumbra respecto de la afectación de la reiterada sentencia a la norma que examinamos. De una parte, puede parecer que la sentencia del Tribunal Supremo cuestiona la existencia misma de la deducción en términos absolutos. Sin embargo, no deja de hacer alusión a la "importancia suficiente" de la deducción, con lo cual, una reducción de su importe porcentual como la acaecida conllevará el surgimiento de dudas sobre la efectiva y significativa identificación entre las nuevas normas y la anuladas. Por demás, se está ante redacción de una disposición general que, en todo o en parte sustancial, ha adquirido firmeza e inatacabilidad bajo promulgaciones formales posteriores a 1.996 y anteriores a la STS de 2.004. En este sentido, creemos pertinente traer a colación el criterio que en ocasiones ha expresado la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la impugnación de meras variantes inesenciales de disposiciones anteriormente no impugnadas, y así decía la Sentencia de 14 de Diciembre de 1.999, que, "la Sala ha de reiterar que a través de la impugnación de la disposición adicional primera de la Norma Foral guipuzcoana 3/1992, de 2 de julio, no puede lograrse la del mismo Territorio Histórico, tantas veces invocada, 6/1988, habida cuenta que dicha disposición, conforme se ha visto, no tiene más alcance que el de introducir en esta última meras aclaraciones a concretos conceptos por ella utilizados que, además, tienen una clara naturaleza accesoria e instrumental de la aplicación de la Norma principal." Esta incolumidad de la nueva redacción parece ser incompatible con que sus posteriores actualizaciones o repeticiones sean objeto de anulación en vía incidental derivada de la anulación en otro proceso de una disposición tan solo semejante.

Como consecuencia de esas apreciaciones, no llegamos a la conclusión de que el citado precepto del artículo 37, en su actual redacción, contraríe el Fallo de la STS de 9 de Diciembre de 2.004 dentro de los limitados márgenes en que esa

contradicción ha de poder apreciarse en un abreviado y sumario incidente ejecutivo para declarar la nulidad de pleno derecho de tal disposición.

Como se puede apreciar claramente, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ve claro que la nueva redacción del art. 37 tiene modificaciones cuantitativas y cualitativas respecto a la redacción de 1996, y en consecuencia, no puede declararse su nulidad por falta de identidad material de ambos preceptos.

¿Cómo se compatibiliza esa conclusión con la que en el mismo día predicaba la identidad material a los efectos de suspensión de vigencia como medida cautelar? Parece que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no utiliza criterios homogéneos a la hora de analizar esos preceptos, como demuestra que el mismo día llegue a dos conclusiones diferentes en relación con el mismo precepto.

Además, si ésta es la cuestión, ¿por qué se anula el art. 39 en el Auto que decide el incidente de ejecución de sentencia? Si atendemos a los criterios expuestos en relación con el art. 37, casi lo mismo puede decirse del 39, que en 1996 tenía un porcentaje de deducción superior al actualmente vigente, en términos similares a lo que ocurría con el art. 37, y también fue objeto de modificaciones por medio de la NF 4/2002, que vino a dar nueva redacción a ambas deducciones como consecuencia de la "paz fiscal" acordada entre las Administraciones vasca y estatal el 18 de enero de 2000.

No queda claro cuál es el criterio que sigue el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como tribunal de ejecución, tampoco cómo enjuicia la identidad material en todos los preceptos como tribunal de justicia cautelar, y lo que es evidente es que no se siguen criterios uniformes a la hora de analizar ni el concepto de identidad material, ni queda muy claro por qué el Tribunal se adjudica un papel de mero comparador de aspectos materiales de la normativa, cuando no es el contenido material de los preceptos el que ha dado lugar a su anulación.

Por lo demás, nos encontramos con que una sentencia como la del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, plagada de contradicciones, genera una secuelas jurídicas en los nuevos procesos, en las que también encontramos contradicciones, como no podía ser de otra manera, si hemos comprobado con análisis externos incluidos (y tomemos por tal al del Abogado General en el Asunto Azores), que la fundamentación jurídica de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 no se sostiene en sí misma y adolece de importantes defectos jurídicos.

No puede ser que la misma sección de la misma sala del mismo tribunal diga el mismo día que un precepto es materialmente idéntico a otro, y a la vez que el mismo precepto no es materialmente idéntico al otro, esto pugna con el más elemental sentido de la lógica jurídica y de la justicia.

Esperemos que en el futuro se aclaren los términos del debate procesal, queden claros los fundamentos con los que se procede a anular determinadas normas y se realice un análisis crítico de las demandas que se interponen ante los tribunales, perdiendo los complejos de lo que debe hacer un tribunal de ejecución, y de cómo deben aplicarse a nuevas disposiciones las razones y fundamentos que han servido para enjuiciar otras anteriores.

El sentido común, que parece que se ha perdido en un asunto como el que nos ocupa, y el sentido jurídico, nos indican que no pueden ser correctas unas

resoluciones que están llenas de contradicciones en aspectos muy relevantes y que afectan a un asunto tan delicado como la vigencia de disposiciones generales adoptadas conforme a los procedimientos y de acuerdo con las competencias reconocidas en nuestras normas estructurales básicas.

IÑAKI ALONSO ARCE.