

# Editorial

---

## En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado.

La reciente STS 9 diciembre 2004 (recurso de casación 7893/1999) desestima los recursos de casación interpuestos en su día por las Diputaciones forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Gipuzkoa y Bizkaia contra la STSJ País Vasco de 30 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1911), que declaró nulo **el art. 26 de las normas forales de 1996** (LPV 1996, 347, 348, 381 y 402), en el que se preveían determinadas reducciones en la base imponible para las empresas de nueva creación (conocidas como «minivacaciones fiscales»). Dicha nulidad había ya sido confirmada por la STS 3 noviembre 2004 (RJ 2004, 7790) (recurso de casación 8648), y se trata además de normas que fueron derogadas en el año 2000, aparte de haber sido objeto de decisiones de la Comisión de las Comunidades europeas, que calificaban dichas normas como ayudas públicas incompatibles con el mercado común, ordenando la devolución de las pretendidas ayudas. Dichas decisiones, muy discutibles, se encuentran **actualmente pendientes de recurso ante el Tribunal de Primera instancia**, si bien la existencia de ayuda ha sido confirmada en relación con la aplicación de las minivacaciones fiscales (así como del crédito fiscal del 45% para inversiones superiores a 2.500 millones de pesetas) a empresas concretas, en dos sentencias TJCE de 11 de noviembre de 2004, recaídas respectivamente en los asuntos acumulados C-183 y 197/02 P, *Daewo* (TJCE 2004, 326), y C-186 y 188/02-P, *Ramondin* (TJCE 2004, 327).

Dados los precedentes a que acaba de hacerse referencia, la desestimación de los recursos de casación de las instituciones forales era hasta cierto punto predecible, cualquiera que sea el criterio que se mantenga sobre el alcance de las competencias tributarias de las Haciendas forales.

Pero la sentencia que comentamos no se limita a desestimar los recursos mencionados, sino que al mismo tiempo estima el recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja contra la sentencia del TSJ País Vasco antes citada, declarando la **nulidad de otras diez medidas fiscales, algunas de ellas ya derogadas, incluidas en las normas forales de 1996**.

Esta declaración formal de nulidad se basa en que los correspondientes preceptos serían, según la sentencia que comentamos, constitutivos de ayudas no notificadas a la Comisión, y por ese mismo hecho infringirían automáticamente la prohibición de una

menor presión fiscal en el sistema de Concierto, y determinadas normas constitucionales. Importa destacar que **la existencia de ayuda, y el incumplimiento de la obligación de notificar la misma, es el único fundamento del fallo**, que se basa en la estimación del primer motivo de casación, sin entrar en los demás. Las consideraciones que se hacen sobre la vulneración de normas constitucionales son más bien *obiter dicta*.

El primer problema que se plantea es si la declaración de nulidad conlleva o no automáticamente la aplicación supletoria de la normativa del Estado. Creo que la respuesta ha de ser negativa, pues ello supondría desconocer la esencia del régimen de concierto, en el que ni siquiera en los tributos de normativa común se aplica la norma estatal, sino la norma foral aunque deba coincidir con la anterior. Además, **la anulación de una norma (a diferencia de la derogación) supone también la anulación de su eficacia derogatoria, con lo que antes de aplicar ningún orden supletorio habría que acudir a la normativa foral anterior a la anulada**. Aunque en algunos casos ello supondría la aplicación de normas forales de 1993, igualmente reguladoras de incentivos, por lo que parece necesaria (o al menos altamente conveniente) una nueva regulación foral en sustitución de la anulada.

6

Se produce, en definitiva, una situación similar a la provocada por la STC 45/1989, de 20 de febrero (RTC 1989, 45), que declaró la inconstitucionalidad del régimen de la unidad familiar, y en cuyo FJ 11 se decía que los preceptos declarados inconstitucionales «formaban parte de un sistema legal cuya plena acomodación a la Constitución no puede alcanzarse mediante la sola anulación de aquellas reglas, pues la sanción de nulidad, como medida estrictamente negativa, es manifiestamente incapaz de reordenar el régimen del IRPF en términos compatibles con la Constitución». Por ello, dicha sentencia fue ejecutada a través de la Ley 20/1989, de 20 de julio (RCL 1989, 1700), que reguló el impuesto aplicable en los ejercicios 1988 y 1989.

**La insuficiencia de la mera anulación es aún más clara en el caso que ahora nos ocupa, especialmente habida cuenta de que la nulidad alcanza al tipo de gravamen, lo que llevaría a que los contribuyentes a las Haciendas forales no hubieran de pagar nada, es decir exactamente a lo contrario de lo que parece pretender la sentencia.**

La solución ha de consistir, por tanto, en que la laguna creada se colme por normas forales, o en su caso normas de coordinación con rango legal, que decidan los criterios a aplicar respetando tanto las competencias forales de los territorios históricos como los derechos de los contribuyentes, y en particular los límites derivados de la seguridad jurídica, que **difícilmente consentiría que hubiera de satisfacerse por los períodos impositivos ya iniciados cuando se publique la sentencia una carga superior a la prevista en las normas que ahora se anulan**, con la única excepción quizá de que la Comisión haya declarado o declare la existencia de ayuda y ordene su recuperación, cosa que no ha ocurrido en relación con la mayoría de los preceptos que ahora se declaran nulos.

Debe observarse, en efecto, que **la restitución de las pretendidas ayudas sólo puede ordenarla la Comisión y no lo ha hecho –salvo respecto a las «minivacaciones fiscales»– para las empresas de nueva creación (y en relación con el crédito fiscal del 45% , al que no se refiere la sentencia del Tribunal Supremo)**. Y que la sentencia que comentamos no obliga en el fallo a aplicar la normativa estatal, por lo que hay que entender que los contribuyentes no están obligados a una restitución de las pretendidas ayudas.

Además, hay normas que, de ser ayudas, lo serían a la inversión (y no de funciona-

miento), y por tanto **podrían beneficiarse de los umbrales admitidos**, de manera que el carácter de ayuda sólo podría referirse al exceso sobre el 25%, 20% o 30% ESN (equivalente de subvención neto), según el tipo de empresa y período (como se hizo en la Decisión relativa a la empresa Ramondin); pues el límite máximo (durante el período 1997-1999) ha sido del 25% ESN, en el caso de las grandes empresas, y del 30% ESN en el caso de las PYME; y (a partir de 2000) del 20% ESN en el caso de las grandes empresas, y del 30% ESN en el caso de las PYME. Además, habría que excluir los sectores no abiertos a la competencia.

Desde esta perspectiva, aparte de las limitaciones a la seguridad jurídica que supondría una norma fiscal retroactiva, los contribuyentes podrían oponerse a la misma (si supone mayor tributación) alegando que se trata de una exigencia de restitución encubierta de una «ayuda» cuya incompatibilidad ha sido declarada por un órgano incompetente, y que además se ha pronunciado con criterios distintos a los del órgano competente (la Comisión); y que se está produciendo un exceso en la ejecución respecto a los términos del fallo del Tribunal Supremo, que no incluye (ni puede incluir) la recuperación de las pretendidas ayudas.

En cuanto al fondo, la sentencia que comentamos incurre a mi juicio en graves errores, entre los que cabe destacar **la utilización de un concepto de ayuda distinto del que están aplicando actualmente las instituciones europeas**. Así en el antepenúltimo párrafo del FJ 3 se dice que se ha considerado ayuda el art. 26 de las normas forales (empresas de nueva creación) porque se rechazan incentivos que favorezcan la implantación en un «territorio determinado dentro de la unión europea», lo que no tiene sentido alguno cuando hay «territorios» como Irlanda con un tipo del 12,5 por 100, y otros nuevos Estados miembros con tipos todavía más bajos.

Además, lo que afirma el Tribunal Supremo no coincide con el actual enfoque de la Comisión, pues ésta **no ha cuestionado las normas forales de 1996 sobre la base de su aplicación exclusiva en el País Vasco, o a las empresas que tributen según la normativa foral, sino por otras razones**. Así, respecto de las empresas de nueva creación, la Comisión (Asuntos T-230 a T-232) se basa en que «se entiende mal... por qué este objetivo no ha sido extendido a todas las nuevas inversiones de las empresas tanto de nueva creación como existentes... Es precisamente esta diferenciación, que no responde a una lógica fiscal sino al deseo de favorecer a una categoría determinada de empresas, lo que determina la selectividad». Por tanto, la medida se considera ayuda **no por el hecho de no ser aplicable en el régimen común, sino porque se aplica sólo a las empresas nuevas, y no a las empresas ya existentes**.

Algo similar ocurre con el crédito fiscal del 45% (asuntos T-227/01 a T-229/01) que se consideran ayuda por el «enorme salto cuantitativo» del umbral mínimo (2.500 millones de pesetas), lo que hace que el número de empresas que han podido beneficiarse del crédito fiscal pase a ser de aproximadamente 13», según afirma la Comisión.

En ambos casos las correspondientes decisiones aluden también a un pretendido poder discrecional de las Diputaciones sobre la aplicación de las normas, que las convertiría en selectivas, lo cual parece ser un error de apreciación de la Comisión, pues las normas se aplican automáticamente.

Pero en todo caso importa destacar que **la Comisión no ha comparado nunca hasta ahora la norma foral con la correspondiente norma estatal (salvo en la decisión de 1993, al hilo de la libertad de establecimiento, tema sobre el que volveremos en el**

**editorial del próximo número), ni ha afirmado en sus decisiones que una diferencia entre las normas forales y las estatales, por importante que sea, constituya ayuda de Estado.**

Lo más grave, en este sentido, es que la sentencia afirma que la presión integral se puede medir a través del «parámetro europeo», de donde resulta que todo lo que sea ayuda según la normativa europea (en la peculiar interpretación de la misma que hace el Tribunal) supondría también una falta de «equivalencia financiera», o una menor presión fiscal efectiva en el País Vasco (o en Navarra, porque el problema de fondo podría plantearse igualmente con las leyes forales de esta Comunidad, si bien en tal caso no cabría recurso directo frente a la norma foral), y por tanto la correspondiente norma foral sería nula.

Y no se trata sólo de que el «parámetro europeo» en materia de ayudas se maneje con un alcance totalmente distinto al que tiene para la Comisión y para el Tribunal de Justicia. Pues incluso desde el punto de vista interno llama poderosamente la atención, por ejemplo, **la anulación del tipo del 32,5 por 100**, cuando el Estado tiene establecido un tipo del 30 por 100 para el primer tramo de base de las empresas de reducida dimensión (lo que demuestra que 5 puntos de diferencia son aceptables), cuando otros Estados miembros tienen tipos mucho más bajos (y el actual Gobierno estatal ha planteado la posibilidad de bajar el tipo del Impuesto sobre Sociedades), cuando las Comunidades de régimen general tienen concedida competencia para bajar el tipo en el IRPF (lo que, si bien afecta a los empresarios que sean personas físicas, puede extrapolarse en el Concierto a las personas jurídicas), y cuando el Tribunal Constitucional (STC 4 octubre 1990 [RTC 1990, 150]) ha declarado que un recargo del 3 por 100 en el IRPF, en favor de la Comunidad de Madrid, no es incompatible con la Constitución.

8

Es claro, por tanto, que una diferencia de tipos de unos pocos puntos no puede por sí misma reputarse inconstitucional, ni contraria a los principios del Concierto, pues tal diferencia sería incluso admisible dentro del régimen común, ya que según una reiterada jurisprudencia constitucional (que recoge la propia sentencia que comentamos en su FJ 10), **la autonomía supone la constitucionalidad de diferencias de gravamen entre unos territorios y otros, y la posibilidad de que el deber de contribuir establecido en los territorios forales tenga un tratamiento diferenciado.**

Por tanto, siendo claro que las Haciendas forales tienen competencia para regular el tipo en el IS (y no sólo en el IRPF, donde también tienen competencias normativas las Comunidades de régimen general), y una vez reconocida la posibilidad constitucional de un tratamiento tributario diferente en cada Comunidad autónoma, no se ve cómo se puede declarar nulo el tipo del 32,5 por 100.

La sentencia se limita a afirmar al respecto que es una diferencia «relevante» (sin motivar ni explicar mínimamente esta apreciación), y que dicha diferencia causa también «otros posteriores beneficios establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas».

Ahora bien, lo primero no puede admitirse, dado que 3 puntos en el IRPF no son determinantes de la inconstitucionalidad de la norma, ni siquiera en el régimen común, según un criterio ya sentado con claridad por el Tribunal Constitucional. En cuanto a la trascendencia que la diferencia de tipos pueda tener en la cuota, el argumento no se comprende, pues un menor tipo de gravamen conllevará normalmente menores deducciones en la cuota y no lo contrario.

Siendo esto así, resulta especialmente criticable que se utilice la argucia del llamado «parámetro europeo» para llegar como «juez europeo» a unas nulidades que no podrían haberse decretado por el Tribunal Supremo como «tribunal interno» pues contradicen su jurisprudencia anterior, así como la emanada del Tribunal Constitucional y del TSJ País Vasco. Aparte de que la propia jurisprudencia comunitaria afirma que no existe ayuda cuando se trata de una norma tributaria general, para lo que basta que sea aplicable a todas las empresas «que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable», aunque no se aplique a todas las empresas del Estado miembro de que se trate (SSTJ 17 junio 1999 [TJCE 1999, 132], Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec. p. I-3671, apartados 28 a 31; y 8 noviembre 2001 [TJCE 2001, 304], Pipeline, C-143/99, apartado 41). Y lógicamente la autonomía financiera, y especialmente el Concierto y Convenio, suponen una situación fáctica y jurídica que justifica una tributación diferente entre unas Comunidades autónomas y otras, ya sean forales o de régimen común, sin que la necesidad de garantizar un tratamiento común a todos los ciudadanos pueda traducirse en una exigencia de absoluta uniformidad.

Ocurre, además, que la competencia para la declaración de la existencia de una ayuda, y para determinar su eventual incompatibilidad con el mercado común, corresponde en principio a la Comisión, pues el art. 92 del Tratado (LCEur 1986, 8) (que ha pasado a ser el 87 tras el Tratado de Amsterdam) (RCL 1999, 1205 ter y LCEur 1997, 3695) **no puede ser invocado aisladamente ante los Tribunales para cuestionar la incompatibilidad de una ayuda con el ordenamiento comunitario (SSTJCE Capolongo, de 19 de junio de 1973, considerando 5; y de 22 de marzo de 1977, Steinike & Weinlig, 78/76, Rec. p. 595, apartados 9 y 10), que es lo que en el fondo parece haber ocurrido en el presente caso.**

Cuestión distinta es que los particulares puedan apelar a los Tribunales internos para que apliquen una prohibición adoptada en una decisión de la Comisión, o cualquier otra medida adoptada por la Comisión o por el Consejo, o para contrarrestar posibles incumplimientos de las obligaciones de notificar la ayuda y de no aplicarla hasta que haya sido notificada.

Desde esta última perspectiva se ha declarado que «incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales proteger los derechos de los justiciables frente a un posible incumplimiento, por parte de las autoridades nacionales, de las obligaciones que se derivan del artículo 93 (hoy 88), apartado 3, del Tratado para los Estados miembros» (SSTJCE 21 noviembre 1991 [TJCE 1991, 300], Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, C354/90, Rec. p. I-5505, apartado 12, y de 16 diciembre 1992 [TJCE 1992, 219], Lornoy y otros, C-17/91, Rec. p. I-6523, apartado 30). Y que «para poder determinar si una medida estatal ha sido adoptada infringiendo dicha disposición, el órgano jurisdiccional nacional puede verse obligado a interpretar el concepto de ayuda contemplado en el artículo 92, apartado 1, del Tratado (SSTJCE Steinike & Weinlig, citada, apartado 14; de 30 noviembre 1993 [TJCE 1993, 185], Kirsammer-Hack, C189/91, Rec. p. I-6185, apartado 14, y SFEI apartado 49). Pero aun siendo así, en mi opinión el Tribunal se ha excedido de sus competencias como «juez comunitario» pues:

– ha examinado las normas forales para determinar si son o no ayudas incompatibles con el mercado común, cosa que sólo puede hacer para garantizar la obligación de notificación previa, y no aisladamente.

– no ha planteado cuestión prejudicial, que era obligatoria al no ser de aplicación la doctrina del acto claro (pues para el TSJ País Vasco no se trataba de ayudas, salvo el art. 26).

– ha llegado a apreciaciones incompatibles con los criterios de la Comisión, que por ejemplo estimó que las ayudas a la exportación (tanto las del art. 34 LIS [RCL 1978, 2837] como las del art. 43 de las normas forales) eran ayudas incompatibles (en contra de lo que afirma la sentencia que comentamos para la cual la similitud en este caso entre la norma estatal y foral excluye la existencia de ayuda), y que en todo caso no compara la normativa foral con la estatal para determinar la existencia o no de ayuda.

– ha dictado un fallo que no protege los pretendidos derechos de los recurrentes ni ayuda al cumplimiento de la obligación de notificar las ayudas, sino que se limita a crear un vacío jurídico que las instituciones forales tendrán que llenar.

Por otro lado, aun admitiendo hipotéticamente que en su momento se hubiera incumplido la obligación de notificar respecto de todas las normas que se anulan en la sentencia, es claro que posteriormente la Comisión ha conocido y estudiado las normas forales completas, y ha dictado en 2001 seis Decisiones declarando la existencia de ayuda sobre los puntos concretos que ha considerado conveniente (empresas de nueva creación, y crédito del 45 por 100), señalando igualmente los efectos de la declaración de ayuda.

10

Por tanto, a finales de 2004 no tiene ya sentido alguno la intervención de un órgano jurisdiccional nacional, pues aunque hubiera sido dudosa la existencia o no de ayuda (y por tanto de la obligación de notificar), tal duda ha sido disipada ya por las Decisiones de la Comisión de 2001 declarando la existencia de ayudas en dos puntos concretos de la normas forales de 1996, y por tanto no en los demás puntos.

En todo caso, ante la existencia de esas Decisiones, y dado que frente a su resolución no cabe ulterior recurso, el Tribunal Supremo estaba obligado a formular antes cuestión prejudicial, como ya se ha dicho, y a atenerse a los términos en que la misma se hubiera contestado. No se trata únicamente, por tanto, de una vulneración por la sentencia que comentamos de los derechos históricos reconocidos por la adicional 1ª de la Constitución (RCL 1978, 2836), de la autonomía financiera y de la Ley del concierto, así como del ordenamiento comunitario, sino también, en mi opinión, de una infracción tanto del derecho al juez predeterminado por la norma como del derecho a un proceso con todas las garantías. Puede traerse a colación en relación con esto último la STC 58/2004, de 19 de abril (RTC 2004, 58), relativa a un recurso de amparo presentado por la Generalitat frente a una Sentencia del TSJ de Cataluña en la que se declaraba contrario al artículo 33 de la sexta Directiva (LCEur 1977, 138) el recargo autonómico sobre el juego que aprobó la Ley 2/1987 (RCL 1987, 246) y (LCAT 1987, 25) (20% de la cuota de la tasa fiscal sobre el juego). De dicha sentencia se deduce que **en el supuesto de falta de uniformidad en la jurisprudencia de los tribunales internos (y en el caso que nos ocupa el TSJ País Vasco sólo había anulado el art. 26), resulta obligado interponer la correspondiente cuestión prejudicial ante el TJCE, y que si no se hace así se infringe el derecho a la tutela judicial efectiva.**

*El Director*