

Roj: STSJ PV 2464/2004
Id Cendoj: 48020330012004100346
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 1
Nº de Recurso: 3696/1996
Nº de Resolución: 820/2004
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JUAN CARLOS DA SILVA OCHOA
Tipo de Resolución: Sentencia

SENT

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 3696/96

DE Ordinario

SENTENCIA NUMERO 820/04

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA

MAGISTRADOS:

D. JUAN CARLOS DA SILVA OCHOA

D^a. MARIA DEL MAR DIAZ PEREZ

En la Villa de BILBAO, a dos de noviembre de dos mil cuatro.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 3696/96 y seguido por el procedimiento Ordinario. Ley 98, en el que se impugna: *NORMA FORAL DE GUIPUZCOA 7/96 DE 4 DE JULIO -BOG. 133 DE 10-7-96-, NORMA FORAL DE ALAVA 24/96 DE 5 DE JULIO -BOTH. 90 DE 9 DE AGOSTO Y NORMA FORAL DE BIZKAIA 3/96 DE 26 DE JUNIO -BOB 135 DE 11 DE JULIO POR LAS QUE SE REGULA EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.*

Son partes en dicho recurso: como recurrente COMUNIDAD AUTONOMA DE LA RIOJA, representado por el Procurador D. JAIME GOYENECHEA PRADO y dirigido por Letrado.

Como demandada JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTORICO DE ALAVA , JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTORICO DE VIZCAYA , JUNTAS GENERALES DE GUIPUZCOA , representadas por los Procuradores D. ALFONSO JOSE BARTAU ROJAS, D^a. MARIA BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA y D^a. BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA; Y DIPUTACION FORAL DE ALAVA y DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA, representadas por las Procuradoras D^a. MARIA ASUNCIÓN LACHA OTAÑES y D^a. MARIA BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA y dirigidas por Letrado.

Como Coadyuvantes DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPUZCOA, CAMARA DE COMERCIO,

INDUSTRIA Y NAVEGACIÓN DE BILBAO, CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL VASCA y CAMARA OFICIAL DE COMERCIO DE ALAVA, representados por los Procuradores D^a. BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA, D^a. MARIA BEGOÑA DE LA TAJADA, D. GERMAN ORS SIMON, D^a. ANA ROSA ALVAREZ SANCHEZ y dirigidos por Letrado; y GOBIERNO VASCO, representado y dirigido por el LETRADO DEL GOBIERNO VASCO.

Siendo Ponente el Il^{mo}. Sr. D. JUAN CARLOS DA SILVA OCHOA, Magistrado de esta Sala.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 5 de septiembre de 1996 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. JAIME GOYENECHEA PRADO actuando en nombre y representación de la COMUNIDAD AUTONOMA DE LA RIOJA, interpuso recurso contencioso-administrativo contra *NORMA FORAL DE GUIPUZCOA 7/96 DE 4 DE JULIO -BOG. 133 DE 10-7-96-*, *NORMA FORAL DE ALAVA 24/96 DE 5 DE JULIO -BOTH. 90 DE 9 DE AGOSTO Y NORMA FORAL DE BIZKAIA 3/96 DE 26 DE JUNIO -BOB 135 DE 11 DE JULIO POR LAS QUE SE REGULA EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES* ; quedando registrado dicho recurso con el número 3696/96.

El presente recurso, por disposición legal, se reputa de cuantía indeterminada.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.- En el escrito de contestación , en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimen las pretensiones de la parte actora teniendo en cuenta las alegaciones que anteceden.

CUARTO.- El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado obrante en autos.

QUINTO.- En los escritos de conclusiones, las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.- Por resolución de fecha 25.10.04 se señaló el pasado día 27.10.04 para la votación y fallo del presente recurso.

SEPTIMO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Cuestiones objeto de debate

En el presente recurso contencioso administrativo se deduce impugnación directa de tres distintas Normas Forales emanadas de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Alava, Gipuzkoa y Bizkaia, bajo referencias respectivas, 24/1996, de 5 de Julio, 7/1996, de 4 de Julio, y 3/1996, de 26 de Junio, reguladoras todas ellas del Impuesto de Sociedades.

En el escrito de demanda se postula la declaración de nulidad de las indicadas disposiciones en su integridad, o, subsidiariamente, la de sus respectivos *artículos 5, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45f 49, 50, 52, 53, 54, 59, 60, y 177* (sic).

Resulta imprescindible señalar, por la razón que se dirá más adelante, que una pretensión idéntica, fundada en los mismos motivos impugnatorios, fue objeto de un recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, resuelto por este Tribunal Superior en la Sentencia 718/1999, de 30.09.99 . En aquella resolución estimamos parcialmente el recurso, declarando contrario a Derecho y anulando el *art. 26 de cada una de las disposiciones impugnadas* , desestimándolo en relación con el resto de preceptos impugnados, por encontrarlos ajustados a la legalidad. Es por ello que en relación con estos últimos procede, a la vista de la identidad de los términos del debate suscitado entre las partes, reiterar lo allí dicho para justificar la desestimación del actual recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma de La Rioja, y en relación con los *arts. 26 de cada Norma Foral* , debe añadirse algo más, ya que este precepto ha sido derogado con posterioridad, según advierten en sus escritos de conclusiones las partes demandadas y sus coadyuvantes.

Pero antes del examen pormenorizado de los motivos de ataque que se emplean en demérito de la validez de tales disposiciones o preceptos se hace de obligado examen prioritario el motivo de inadmisibilidad de falta de legitimación que, en base al *artículo 82.b) de la Ley Jurisdiccional de 27 de Diciembre de 1956*, -sustituido hoy por el concordante *69.b) de la nueva Ley Jurisdiccional de 1998*, -D.T. *Segunda. 2* -, oponen parte de las Administraciones y entidades en posición de partes codemandadas o coadyuvantes.

SEGUNDO.- Cuestión previa: legitimación de la parte demandante

Ha sido tradicional la interpretación jurisprudencial del *artículo 71 LJCA de 1956* en el sentido de que la posibilidad de alegar "asimismo" los motivos de inadmisibilidad en la contestación a la demanda comportaba solo una opción de formular los mismos o bien con carácter anticipado de incidente, o bien en dicho escrito alegatorio de oposición, pero no la posibilidad de reproducir nuevamente en la contestación a la demanda un motivo inadmisorio ya examinado y resuelto desestimatoriamente en fase de "alegaciones previas".

No obstante, además de que no puede pasarse por alto que la nueva *Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de Julio*, ha hecho tabla rasa de dicha tesis y admite explícitamente que tales motivos puedan ser alegados en la contestación a la demanda, "incluso si hubiesen sido desestimados como alegación previa", - *artículo 58.1* - ya venía dándose una interpretación distinta por parte de la jurisprudencia que tenía por superada dicha doctrina tradicional en base al postulado de la tutela judicial efectiva y así la STS. de 26 de Setiembre de 1997, (Art. 8483), con cita de otras anteriores de 8 de Febrero de 1990, (Art. 1137), ó 25 de Enero de 1991, (Art. 625), alude a la nueva doctrina que, "declara que el *artículo 72.4, concordante con el 93.2.a) y también 73.2 de la Ley Jurisdiccional*, no deja resquicio alguno a una posible impugnación de la resolución que rechace "las alegaciones previas". (...) Por tanto, no parece que la solución jurisprudencial a que se hizo referencia en primer lugar sea acorde, en el plano de la igualdad de las partes, con el derecho fundamental a la garantía jurisdiccional, pues mientras que la parte actora, si ve estimada su alegación previa, puede reaccionar frente a la resolución judicial que pone fin al incidente, la demandada o la coadyuvante de esta en el caso, (...) , ve cerrada, con arreglo a esta interpretación del *artículo 71 de la Ley Jurisdiccional*, toda posibilidad de replantear el motivo de inadmisibilidad invocado, que solo habrá recibido una respuesta judicial, quedando afectado el principio procesal de igualdad de las partes".

Abordando en consecuencia dicho replanteamiento, se llega a la conclusión de que la respuesta ha de ser nuevamente desestimatoria, y se debe ratificar que la parte recurrente en el proceso se encuentra legitimada como ya declaró nuestro Auto de 7 de Abril de 1998.

Las partes demandadas que reproducen la cuestión, insisten fundamentalmente en el carácter incierto e inacreditado del efecto positivo que una sentencia estimatoria acarrearía para la entidad recurrente. Sin embargo, aparte de darse aquí por reproducido lo esencial del contenido del Auto citado, en especial de su F.J. Tercero, el desarrollo del proceso y la formulación alegatoria de las tesis de la demanda no han hecho sino robustecer la justificación de la relación que la persona jurídica asociativa demandante mantiene con el objeto del proceso en tanto representante de intereses colectivos de carácter empresarial del ámbito de una Comunidad Autónoma limítrofe, - *artículo 32 LJCA* -, al aparecer más nítidos los contornos del interés objetivo que preside la actuación procesal de dicha asociación, debiendo quedar superado todo asomo de duda en el acogimiento de dicha legitimación.

En efecto, con verdadero fundamento legal o constitucional o sin él, (lo que carece de relevancia a estos, efectos), el colectivo empresarial recurrente plantea, entre otras cosas, su aspiración de que los puntos de conexión que determinan la aplicación del régimen foral del Impuesto de Sociedades, permitan beneficiarse del régimen de incentivos creado por las Normas Forales impugnadas no solo a las entidades domiciliadas en el País Vasco, sino también a quienes lo tienen fuera de él pero operan, realizan inversiones o crean puestos de trabajo en los Territorios Forales, o cuestionan que tales incentivos se puedan alcanzar por sociedades que operan en el mismo ámbito de derecho común en el que operan los empresarios sometidos a la normativa estatal como lo serían los recurrentes.

Se trata de situaciones que aún desconocidas por la Norma, -que no es aplicable a quien se sitúe en las coordenadas de las que los demandantes parten-, revisten toda la significación de un interés legitimante en el proceso orientado a cuestionar no el contenido positivo de preceptos que, les sean directamente aplicables, sino el vacío, la omisión, o la vertiente negativa de la regulación. Los efectos favorables de la anulación de dichas disposiciones y su incidencia sobre el círculo de intereses del colectivo empresarial accionante se inscriben en la línea de consecución de tales propósitos, y serán o no inmediatos según se contemple la vertiente positiva o negativa de la citada aspiración, pero su certeza es manifiesta.

TERCERO.- Preceptos que no contravienen la legalidad

Como queda dicho, procede reiterar en este punto los Fundamentos Jurídicos de nuestra Sentencia 718/1999 , en todo aplicables a la resolución de la actual controversia.

SEGUNDO.- El recurso se inaugura con una cuestión de Derecho Comunitario Europeo de la que se hacen derivar consecuencias de Derecho interno, consistentes en la declaración de nulidad de pleno derecho de las Normas Forales combatidas al amparo del *artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre* , por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido, por cuanto se habrían aprobado las mismas omitiendo el trámite previsto por el *artículo 93.3 del Tratado C.E.E .*, de comunicación previa a la Comisión de todo proyecto de concesión de beneficios para las empresas susceptible de ser calificada como "ayuda de Estado", argumentando ampliamente en términos de Derecho comunitario acerca de que los incentivos fiscales que las Normas Forales del IS reconocen incurren plenamente en dicha calificación. Igualmente se argumenta sobre el hecho de que las citadas Normas Forales de 1996 reproducen otras de 1988 que fueron declaradas incompatibles con el Tratado por decisión de la Comisión Europea de 10 de Mayo de 1993, cuyo cumplimiento exigiría que se declarase la nulidad de las Normas, que aún distintas a las impugnadas, no se aplican tampoco a empresas extranjeras, y ya que, en todo caso, dicha decisión imponía una eliminación de distorsiones con respecto al *artículo 52 del Tratado antes de 31 de Diciembre de 1993* , que, siempre según la parte actora, no se ha producido y obligaría a esta Sala a anular las disposiciones ahora impugnadas.

El examen de la cuestión alusiva a las "ayudas de Estado" del *artículo 92.1 TCE* comporta dos diferentes facetas que se desprenden de una conocida doctrina del TJCE, (Sentencias "Steinike" de 22 de Marzo de 1977, ó "Kirsammer-Hackll, de 30 de Noviembre de 1993), según la cual, si bien el *artículo 92 , -actual 87-, del Tratado* no puede ser invocado aisladamente ante los Tribunales nacionales con objeto de cuestionar la compatibilidad de una ayuda de Derecho comunitario, los particulares pueden pedir de aquellos que interpreten, -en su caso, después de recurrir al procedimiento del *artículo 177 (234)-*, y apliquen el concepto de "ayuda", a fin de extraer consecuencias eventuales de la falta de notificación del *artículo 93.3, (hoy 88)* . En consecuencia, se trataría de esclarecer si se está en presencia de actuaciones que han debido ser: comunicadas a la Comisión, lo que hace entrar en juego tanto la incidencia del efecto directo del *artículo 93.3* sobre actos o disposiciones como las que en este proceso se combaten, como también, y de ser necesario, el examen de su calificación como ayudas a la luz del *artículo 92.1 TCE* , con apoyo, normalmente preciso, del Tribunal de Justicia comunitario.

Respecto de la primera faceta, -extensión del "efecto directo" del *artículo 93.3* , al supuesto aquí enjuiciado-, la parte recurrente da por sentado que las disposiciones generales en que se establecen beneficios de carácter tributario se ven afectadas en su validez misma en la medida en que no hayan sido notificadas a la Comisión, y en fundamento de ello extracta parte de la Sentencia Lorenz de 11 de Diciembre de 1973 , o las conclusiones del Abogado General Jacobs para la sentencia de 21 de Noviembre de 1991 , relativas al efecto directo del último inciso de tal apartado 3, o también las conclusiones del asunto C-142-87, Sentencia de 21 de Marzo de 1990 , donde podría tener más acomodo la tesis de que incluso las normas generales mismas, y no solo las medidas concretas de reconocimiento o concesión formal de una ayuda, -que es a lo que avoca una interpretación literal del precepto-, pueden ser tenidas como actos sometidos a notificación bajo consecuencias directamente aplicables por los Tribunales nacionales. Tal parece ser la línea doctrinal imperante en las instituciones comunitarias, y en la práctica se debe asumir el criterio de la parte recurrente en función de los propios precedentes de esta Sala que, previa audiencia concedida a las partes y al Ministerio Fiscal, tiene planteadas y pendientes de decisión tres "cuestiones prejudiciales" mediante Autos de 30 de Julio de 1997, en proceso ordinario 2679/93 y otros, promovidos por la Administración del Estado frente a Normas Forales de los tres Territorios Históricos dictadas en 1993, sobre Medidas Urgentes de Apoyo a inversión a Impulso a la Actividad Económica, (TJCE, C-400-97, C-401-97 y C-402-97), y en las que, siquiera secundariamente, se somete al Tribunal comunitario, junto con otro aspecto principal, la posible oposición de aquellas al *artículo 92.1 del Tratado Constitutivo de la CEE* . (Al que nos referiremos en lo sucesivo con las numeraciones y equivalencias derivadas de la modificación introducida por el *Tratado de Amsterdam, firmado el 2 de Octubre de 1997*).

La superación de este tema, conduce al subsiguiente examen de si las Normas Forales reguladoras de los Impuestos de Sociedades de los tres Territorios Históricos vascos han de quedar sujetas a la obligación de previa comunicación del indicado artículo en razón de ser calificables como consagradoras de un régimen de "ayudas de Estado" en favor de Empresas determinadas que falseen la competencia o amenacen falsearla. Este tema, de suyo, no consta que hasta la fecha haya sido tampoco objeto de decisión prejudicial materialmente idéntica por parte de la Corte de Luxemburgo por lo que la mínima duda de interpretación que surgiese y que obstase a la mayor evidencia y claridad en orden a la aplicación del

Derecho Comunitario, - Sentencia de 6 de octubre de 1982 en asunto 283/81 -, podría orientar este aspecto igualmente hacia la necesidad de suscitar una decisión prejudicial al amparo del *artículo 234 TCE*, pues es conocido que la jurisprudencia comunitaria, para eludir su planteamiento, impone que quede despejada toda duda razonable y obliga a los Tribunales internos a plantearse la presunta claridad de las normas con la mayor de las precauciones, con rechazo de la doctrina anticomunitaria del "acto claro", y con la conciencia necesaria de pertenecer al Poder Judicial Comunitario consecuente a la transferencia de una parte de la soberanía estatal.

Pero hay que atenerse a otro de los principios o postulados fundamentales que, por el contrario, desvirtúa la promoción de tales decisiones prejudiciales en función de su falta de utilidad cierta, pues como pone de relieve la doctrina, el objeto por antonomasia del ordenamiento comunitario es el flujo transfronterizo de personas, mercancías, servicios y capitales, y el mantenimiento de una situación de libre competencia que no altere el comercio entre Estados miembros, que imponen, en palabras de algún autor, la concurrencia de "un elemento de extranjería comunitaria" cuya falta comportará un indicio de que lo discutido en el proceso es una cuestión interna a resolver, mediante el canon del derecho nacional. La jurisprudencia comunitaria ha emitido numerosas resoluciones en que rechaza la remisión prejudicial de cuestiones en contextos procesales ficticios, o donde en general no medie un conflicto real entre pretensiones enfrentadas, estableciendo el Tribunal que su misión no es "formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas, sino contribuir a la Administración de Justicia en los Estados miembros". - Sentencia recaída en asunto 244/80 -. Pues bien, en el presente caso, de los hechos y situaciones que dan cobertura al interés procesal de la asociación de empresarios riojanos, y de las fundamentaciones que en derecho constitucional se formulan en otros capítulos del recurso, se llega a la conclusión rotunda 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, excediendo de los intereses legitimantes y de las facultades concretas de dicha asociación suscitar una cuestión como la de la definición de las "ayudas de Estado", que lo que pone en conflicto hipotético es a la normativa tributaria vasca con la igualdad de trato, la libre competencia y el derecho al libre establecimiento por parte de las empresas comunitarias, y no con los principios y derechos fundamentales que los ciudadanos españoles pueden oponer al contenido de tales regulaciones fiscales, (aunque sean de contenido similar), de suerte tal que la noción misma de "ayuda de Estado" toma una primordial perspectiva de apreciación externa de lo que un determinado Estado miembro realiza en favor de sus propias empresas nacionales, que no se compadece con que la pretensión de anulación, cuando está vinculada como aquí a los meros requisitos formales de comunicación de la disposición y sin ninguna implicación causal en la posición jurídica de la parte demandante, la promuevan precisamente otros nacionales del mismo país invocando el Derecho comunitario.

Si, como ha ocurrido en los asuntos citados como precedente, esa invocación la efectúa la propia Administración del Estado, garante ante la Unión Europea del cumplimiento de las obligaciones impuestas por el Tratado por parte de cuantas otras Administraciones y poderes públicos interiores puedan incurrir en materia de incumplimiento, y a la que, en función del reparto constitucional de competencias, no le resta "in extremis" otro recurso que acudir a los Tribunales nacionales con la pretensión de que tales actos sean despojados de validez, parece insalvable que la cuestión haya de ser examinada por estos y sometida, -salvo que medie absoluta claridad interpretativa-, a decisión prejudicial del Tribunal de Luxemburgo, pues incide en un claro interés de fiscalización y control interno ante la Comunidad Europea y, de otro modo, se despojaría al Estado de todo mecanismo efectivo para poder cumplir sus compromisos. (En tal sentido, es de apreciar que aunque sin un sentido inequívoco el *artículo 6 del Concierto Económico* atribuye al Estado la "alta inspección" de la aplicación del mismo, y que la legitimación para recurrir que le asiste en el derecho interno está fuera de toda duda). Sin embargo, y dado que el mismo TJCE, -Asuntos 126/80 ó 283/81 -, mantiene la amplia discrecionalidad del órgano jurisdiccional para considerar la concurrencia de una cuestión de las que el *artículo 234* contempla, sin que constituya este un medio de impugnación ofrecido y a disposición de las partes, y teniendo en cuenta también los precedentes de aquel que rechazan, por ejemplo, la posibilidad de invocación del Derecho comunitario para oponerse a medidas presupuestarias internas sobrepensiones por parte de un trabajador nacional, -Asunto 126/86-, o sobre la utilización de una determinada lengua en un procedimiento. - S. de 22 de Setiembre de 1992, en Asunto 153/91 -, no procede hacer en este caso pronunciamiento ni remisión prejudicial acerca del extremo suscitado.

Del mismo modo debe rechazarse cuanto se argumenta en torno al cumplimiento de la Decisión de la Comisión 93/337, de 10 de Mayo, referida a disposiciones que no son materia de enjuiciamiento en este proceso, (anuladas de otra parte por la jurisdicción interna), y respecto de la que resulta en cualquier caso puramente voluntarista e insostenible que pueda incumbir a este órgano jurisdiccional su ejecución en cuanto a las genéricas adaptaciones del ordenamiento interno que impone al Estado miembro y que, por demás, habrían sido constatadas por la misma institución comunitaria en fecha de 3 de Mayo de 1995,

como pone de relieve alguna de las Administraciones demandadas, a raíz de entrar en vigor la *Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994, de 30 de Diciembre*, y ya ha tenido en cuenta esta misma Sala en anteriores ocasiones, como en las sentencias de 30 de Diciembre de 1997 que se citan.

TERCERO.- Las infracciones de Derecho interno que la federación empresarial riojana plantea se refieren siempre a distintos principios fundamentales y preceptos de la "Constitución Económica", -solidaridad, igualdad, proscripción de privilegios regionales, y unidad de mercado-, y sin hacer mención explícita de la posible inconstitucionalidad de dicha disposición con rango de ley las sitúa originariamente en la regulación de los "puntos de conexión", del *Impuesto de Sociedades en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco en redacción aprobada por Ley 27/1990, de 26 de Diciembre*, de la que las Normas Forales impugnadas traen causa, si bien resultarían agravadas por estas últimas. Se podrían sintetizar su extensas alegaciones en estos resumidos términos. En la medida en que se han sustituido los "puntos de conexión" de carácter territorial del Concierto Económico aprobado en 1981, por otros que dan acusada preferencia del principio de personalidad a la hora de hacer aplicable el régimen autónomo foral del IS y con él, unos incentivos fiscales comportadores de un trato más favorable para las entidades y sociedades sometidas a su ámbito, se originan perjuicios a otras Comunidades Autónomas, se gravan y sustraen rentas generadas en otros territorios de Derecho común, se desplaza hacia la Hacienda General el coste de la política incentivadora, se hace quebrar el principio de igualdad mediante la distinción de trato entre empresas que operan en el País Vasco por razón de su domicilio fiscal, o se consagran privilegios contrarios al *artículo 138.2 CE* en la medida en que se posibilita que una categoría determinada de personas jurídicas, -las empresas vascas-, puedan hacer inversiones en cualquier punto del territorio español obteniendo un tratamiento fiscal favorable respecto a las demás. De esta suerte, los beneficios fiscales que las Normas Forales crean inciden negativamente sobre la unidad de mercado, pues siendo inicialmente legítimos en cuanto a sus fines, -de acuerdo con la doctrina constitucional-, no se vertebran con medidas adecuadas y al alcance de los Territorios Históricos, ya que tales medidas no incidirán forzosamente en inversión o en la mejora económica del País Vasco, y, por contra, invertir en él o crear puestos de trabajo no conlleva necesariamente el derecho a la obtención de las ayudas, convirtiéndose en simples medidas de favorecimiento de las empresas vascas, que no es que reciban una compensación por implantarse en tal territorio, pues tal requisito no les resulta imprescindible y puedan operar en cualquier parte del territorio nacional y recibir en cambio el tratamiento beneficioso.

Lo primero que tiene que plantearse el órgano jurisdiccional es su propia capacidad para conocer de tales cuestiones, afectantes de modo impreciso pero indudable a una disposición legal, o, mejor dicho, a un convenio entre sujetos territoriales de Derecho público constitucional, sancionado por Ley, - *artículo 41.2.a) EAPV* -, que hasta la fecha y en lo que concierne a la modificación parcial del Concierto aprobada por *Ley 27/1990*, lo es "de artículo único" votada en Cortes Generales. En principio, por tanto, queda excluida dicha disposición de toda fiscalización por parte del orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo, y sujeta al control de constitucionalidad, - *artículo 161.1.a)*, en relación con *artículo 106.1 CE* -, sin perjuicio de lo que dispone el *artículo 163* sobre "cuestiones de inconstitucionalidad", y para cuya no formulación no está obligado el órgano jurisdiccional a formular extensas motivaciones, si es que ha de hacer alguna.

Si convendrá no obstante, examinar los preceptos aludidos y hacer una mínima mención de lo que ha declarado el propio Tribunal Constitucional con motivo de plantearse la constitucionalidad de leyes autonómicas al respecto.

El *artículo 17 del C. Econ. en redacción aprobada por dicha ley de 26 de Diciembre de 1990* establecía:

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

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

Y de acuerdo con el *artículo 18.1* les corresponde la exacción del impuesto a las Diputaciones Forales para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 300 millones de pesetas, (500 con efectos de 1 de Enero de 1997, según *Ley 38/1997, de 4 de Agosto*), y de los que operen exclusivamente en territorio vasco, con volumen

de operaciones superior, "cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal".

Por otra parte, en la redacción vigente al tiempo de promulgarse las Normas Forales recurridas, la norma armonizadora la del *artículo 4* establecía que, "no se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión" por lo que, "a sensu contrario", las demás medidas fiscales de fomento de las inversiones estaban inicialmente autorizadas al Sistema Tributario de los Territorios Históricos vascos, sin perjuicio del juego de otras reglas de armonización que modulasen su ejercicio. - *Artículo 41.2.a) EAPV*, que alude a "estructura general impositiva del Estado", y otras reglas de armonización establecidas en el propio Concierto-.

Los criterios o pautas de delimitación funcional del IS común y de los IS Forales que de dichos preceptos se desprenden, a veces llamados "puntos de conexión", (y en otras ocasiones, caso del Convenio de la Comunidad Foral de Navarra, reglas de armonización), se asientan por tanto, -en lo referido al derecho sustantivo aplicable y no a la Administración gestora y exactora-, en los principios combinados de "ius personae" y "ius loci", atinentes a los elementos personal y real, (entrega de bienes, prestación de servicios), del hecho imponible.

Desde esta perspectiva la validez constitucional de unos criterios de delimitación de los ámbitos de aplicación de tributos que se relacionan mediante fórmulas de desplazamiento, no queda enervada por el hecho de que se atenga al domicilio del sujeto pasivo o al lugar de realización del hecho imponible coincidente con el territorio foral. De una parte, el primer criterio es el dominante en la legislación orgánica armonizadora de las competencias financieras de las CC.AA., - *artículo 12.1. LOFCA 8/1989, de 22 de Setiembre, modificada por Ley Orgánica 3/1996, de 27 de Diciembre* -, y, de otra, lo que prohíbe el *artículo 157.2 CE*, es que las CC.AA. adopten medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías, A este particular, la STC. 150/1990, de 4 de Octubre, señala que el citado precepto "prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma", añadiendo que, "las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta" y que, "el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les está vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional".

De esta doctrina se extrae a nuestro juicio la consecuencia de que, no pudiendo ser en ningún caso de peor condición constitucional el régimen tributario foral de los T.H. vascos que el de las CC.AA. comunes, por cuanto incluso ofrece unas características singular es de concertación que lleva a hacer aplicables en su ámbito similares figuras impositivas que las establecidas por el Estado en su propio ámbito, con desplazamiento de estos últimos tributos, aunque sea siempre bajo la iniciativa innovadora de este en cuanto a la estructura general del sistema, no puede hacerse reproche de inconstitucionalidad a los mencionados preceptos por el hecho mismo de establecer el ámbito de concurrencia que consagran entre normativa común y foral. Ni la circunstancia de que puedan sujetarse a la normativa autónoma rendimientos obtenidos fuera del ámbito del País Vasco por parte de sociedades con operaciones no superiores a 300 millones, (lo que, dada su dimensión de "pequeñas empresas" hace presumir además la incidencia escasa del fenómeno), ni esa misma circunstancia cuando se trata de entidades de superior magnitud, - *artículo 17.2* -, porque en tal caso además la recaudación es compartida por ambas Administraciones o Haciendas, - *artículo 18.2* -, apuntan a la vulneración del citado precepto constitucional, por lo que, las eventuales infracciones que se van a examinar seguidamente habrán, en su caso, de residenciarse en la normativa misma del Impuesto de Sociedades emanada de las Juntas Generales respectivas de cada territorio foral.

CUARTO.- Seguidamente se extraen en el recurso otras consecuencias, asociadas a la violación del principio constitucional de solidaridad, que se tiene por violentado por consecuencia de la ordenación de un régimen de "incentivos fiscales" como el reglamentado por las N.F. del IS de 1996, que por su capacidad de deslocalizar el domicilio social de las Entidades acentúa el efecto de gravamen de rendimientos propios de otros territorios por parte de las Haciendas vascas, y que se traduciría en medidas inmediatamente dirigidas a asegurar a una parte del territorio beneficios o ventajas a expensas de otro, - STC, 69/1990, de 5 de Abril -, reduciendo la recaudación de la Hacienda General mediante el desplazamiento del coste de su política incentivadora cuando las empresas están sometidas a la normativa autónoma y tributan a la Hacienda del Estado.

Ahora bien, presupuesto lo ya dicho sobre los "puntos de conexión" el principio de solidaridad no parece estar directamente concernido en las hipotéticas distorsiones y fenómenos que la parte actora menciona, pues desde su proyección explícita desde el *artículo 138 CE*, y al margen de las cautelas

generales que el sistema de Concierto establece para evitar la institucionalización de privilegios de carácter territorial,-principalmente imponiendo una presión fiscal efectiva global equivalente o similar, "ex" *artículo 4.12 originario, y actualmente, artículo 4.b*)-, los efectos cuantitativos de desplazamiento de costes son presentados como poco significativos por la misma Abogacía del Estado en recurso paralelo al presente, -3749/96 y acumulados-, sin perjuicio de que la sola repercusión que sobre otras Comunidades o regiones pueda tener esa política incentivadora, -a través de inversiones productivas o creación de empleo en su propio ámbito-, lejos de poner en solfa el principio de solidaridad, pueden también relacionarse con una difusión beneficiosa de los fines instrumentales, y no solo fiscales o recaudatorios, de la política fiscal emprendida legítimamente por otra de ellas, - STC. 37/1987 -, sin daño alguno para el conjunto o para las otras partes políticamente vertebradas del territorio. Por último, ya hemos destacado que los rendimientos de un tributo directo y personal no son bienes raíces que pueden ser contemplados con la visión patrimonialista de atribuirlos a uno u otro territorio o Comunidad Autónoma a efectos de su imposición.

QUINTO.- Se somete seguidamente a revisión por la parte demandante el impacto que sobre el principio de igualdad consagrado por los *artículo 14 y 139.1 CE* presenta la nueva normativa foral del Impuesto de Sociedades, que, según su relato, no derivará de la simple existencia del régimen de Concierto, -haciendo cita de diversas sentencias constitucionales-, en un sistema político constitucional que permite la diversidad de ordenamientos y regulaciones, sino de la injustificada distinción entre empresas en razón de su domicilio a afectos de participar de los beneficios fiscales establecidos, a salvo de que realicen toda su actividad en el País Vasco.

Pero, en primer lugar, como ha dicho el Tribunal Constitucional en su Sentencia 319/1993, de 30 de Noviembre , preceptos como el del *artículo 139.1 CE* , "aseguran una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservan también, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resultan, inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía", (...) "Pero ni la igualdad así procurada por la constitución, -igualdad integradora de la autonomía-, puede identificarse con la afirmada por el *artículo 14* , (precepto que no es medida de validez, por razón de competencia, de las normas autonómicas), ni cabe tampoco sostener que esta última resulte menoscabada a resultas de cualquier conculcación autonómica del orden, constitucional y estatutario, de articulación y distribución de competencias. Como ya dijimos en la STC. 76/1986 , la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos no puede dar lugar a aun pretensión de igualdad, (aunque sí, claro está, a otro tipo de controversia constitucional)".

También la citada STC. 37/1987, de 26 de Marzo , como más tarde las SSTC. 186/1993, de 7 de Junio, 225/1993, de 8 de Julio, ó 337/1994, de 23 de Diciembre , se ha centrado en este problema, recalcando que, "el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes". (...) Y si como es lógico, de ese ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los *artículos 1,9.2, 14, 139.1 y 149.1.1 de la CE* , ya que estos preceptos no exigen tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias, (...) sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales, (...).".

Además, tampoco la diferencia de régimen jurídico por razón del domicilio puede tenerse por derivada de una circunstancia de las específicamente discriminatorias previstas por el *artículo 14 CE* , cualesquiera que sean las preferencias y opciones legislativas por el modelo de articulación entre los poderes tributarios del ámbito común y foral. Por ello, a nuestro juicio, el problema que el recurso enuncia se sitúa más claramente en la órbita de la observancia o no de esas "posiciones jurídicas fundamentales" a situar, en este caso, en el terreno del "cumplimiento de los deberes que impone el *artículo 31 CE* ", STC 150/1990, ya citada, en su F.J.7 -, que es desde la que cabrá sostener o no en definitiva la incidencia negativa sobre el principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas, capacidad contributiva y justicia tributaria, según pautas de proporcionalidad o sustancialidad de las diferencias introducidas. A ello nos referiremos más adelante, pues es de interés relacionar este extremo con otras de las infracciones constitucionales que el recurso achaca al régimen consagrado por las Normas Forales de impuesto societario, alusivas a la originación de privilegios o la quiebra del principio de unidad económica o de mercado mediante el favorecimiento de determinadas empresas y la mejora de su posición competitiva frente a las no residenciadas en el País Vasco, que traerían causa próxima del *artículo 4 regla 11 del Concierto, en la redacción originaria, (hoy artículo 4.c)*.-libertad de circulación y establecimiento de las personas, libre circulación de bienes y capitales y servicios, sin efectos discriminatorios, no menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos-, pues es conocido que uno de los límites que la jurisprudencia constitucional pone a las regulaciones que se singularicen en este marco es el

de no afectar precisamente a la igualdad básica de los españoles". - SS.TC 88/86, o 64/90 -.

SEXTO.- La perspectiva de que el tratamiento discriminatorio deviene no tanto de diferencias nacidas de la territorialidad del tributo, sino de su aplicación segmentada según criterios predominantes de la residencia de los sujetos pasivos, lleva a afirmar que todo "punto de conexión" que no sea el de localización de la actividad provoca "discriminaciones", entendidas estas no desde el prisma del principio genérico de igualdad, -que ya hemos visto que no opera entre personas sometidas a distintos ordenamientos-, sino en un sentido más lato, economicista, y material, derivado de los postulados de orden económico justo y de la prohibición de privilegios económicos derivados de los Estatutos de Autonomía. - *Artículo 1.1 y 138.2 CE* . Ahora bien, si en el marco comunitario europeo, el contenido del *artículo 52 TCE*, -*hoy 43* -, ha podido determinar que las entidades no residentes vean vulnerado su derecho de establecimiento luego a la postre salvaguardado mediante compensaciones presupuestarias o la reforma aprobada por *Ley 38/1997, de 4 de Agosto* , puede hacerse la afirmación de que en la legislación interna no toda diferencia de tratamiento tributario de establecimientos situados en el mismo territorio y motivado por la diferente residencia de su titular pone en cuestión el ejercicio de las competencias establecidas por el Concierto Económico, si no es a riesgo de desdecir la interpretación hecha por la jurisprudencia constitucional antes desarrollada, -vinculante para este Orden Jurisdiccional por virtud del *artículo 5.1 de la L.O. del Poder Judicial* -, y la propia legitimidad de tal instrumento.

Partiendo de la premisa de esa unidad económica y territorial esencial del Estado como espacio único sin fronteras interiores, no determinará consecuencia relevante alguna que los establecimientos económicos que reciben un trato diferenciado desde la norma fiscal se sitúen físicamente en el mismo ámbito autonómico o en localizaciones diferentes, y del propio modo, tampoco es decisivo que el rendimiento sujeto a gravamen que es objeto de tratamiento favorable provenga de operaciones realizadas en uno u otro marco territorial unitario, siempre que, como hemos razonado más arriba con la doctrina constitucional producida hasta la fecha, el -principio del domicilio o de la residencia sea, como lo es, legitimador de la instauración del tratamiento diferente de las personas jurídicas a efectos tributarios. Se trata de un factor, eso sí, que puede magnificar o enfatizar las diferencias de trato y ponerlas en mayor dificultad de justificación desde el punto de vista intuitivo o de su mayor grafismo argumental. Pero, insistimos, en nada trastoca el fundamento de esa diversidad legítima de competencias autonómicas y de ejercicio de las mismas el hecho de que la actividad sujeta al IS común se desarrolle en Alava o en la Comunidad de la Rioja, o a la inversa, pues tanto en un caso como en otro la regulación que la hace posible puede resultar constitucional y legalmente legítima o no serlo.

Llega así el momento de verificar si las medidas incentivadoras consagradas por las Normas Forales del Impuesto de Sociedades de regulación autónoma, son conformes a las referencias legales y constitucionales a que se han de supeditar.

En principio, como también hemos dejado indicado "ut supra", la noción de privilegio no puede desligarse de la totalidad reguladora, y no simple conjunto de preceptos yuxtapuestos, que constituye el Sistema Tributario de los Territorios Históricos Forales, - *artículo 2 C. Econ* -, pues es concebible, por ejemplo, que un determinado tributo cuente entre los elementos que determinan la deuda recaudable con un tipo impositivo más reducido que en el homónimo del derecho tributario común, -así ocurre precisamente con el tipo general del IS que establecen los *artículos 29.1 de cada N.F.* impugnada y sobre el que esta Sala se ha pronunciado ya en precedentes ocasiones, -SS. de 6 de Abril y 19 de Mayo de este año-, y lo hace ahora nuevamente en recurso 3749/96 y sus acumulados-, y otra figura tributaria de regulación autónoma agrave la situación general respecto de los mismos potenciales sujetos pasivos con motivo de acometer una inversión en capital bruto, -caso del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y obras en los municipios del País Vasco, al tipo habitual del 5%, según las N.F. aplicables en cada caso-, por lo que los criterios que en el Concierto Económico globalizan el contraste en función de medición de las presiones fiscales efectivas, -sobre los que las partes demandadas hacen especial hincapié-, son los más idóneos para valorar la situación de observancia de aquel principio, - STS. de 19 de Julio de 1991 -, descartando, por ello, que las facetas más generales de la ordenación de cada tributo en tanto cubran los estándares de atención a la estructura general impositiva del Estado, (comprensiva ya según la doctrina más solvente de la plasmación necesaria de los principios rectores del deber fundamental de contribuir, - *artículo 31.1 CE* -), puedan asimilarse a esporádicas o atípicas "ayudas regionales", aun legítimas, dentro del contexto de la economía general unitaria.

No obstante, tanto desde el *artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía* como, por remisión, del propio *artículo 42 del C.Econ* . en sus progresivas adaptaciones, se desprende la rotunda consecuencia de que esos Sistemas Tributarios están afectados también por reglas armonizadoras que, aunque siempre con cautela, - STS. de 12 de Setiembre de 1996 , (Art. 9576)-, hacen objeto posible de contemplación aislada a las figuras, instituciones jurídico-tributarias o elementos más o menos excepcionales de la determinación

concreta de las cuotas impositivas propias de aquellos tributos.

SEPTIMO.- Analiza la parte recurrente en esta línea diversos aspectos diferenciales articulados en las Normas Forales que hace objeto de subsidiaria impugnación de conjunto y que combate desde la contemplación principal de no satisfacer las exigencias constitucionales dispuestas por SSTC. como la 64/1990, de 5 de Abril , que esta misma Sala ha tenido ocasión reiterada de ponderar en distintas resoluciones sobre procesos afines. Pues bien, se lee en alguna de ellas, y de ello partiremos, que quedan justificadas las medidas diferenciales adoptadas, (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 constituyan indirectos pero efectivos instrumentos de quiebra de la unidad de mercado, ni desmienten la igualdad básica a que el *artículo 139.1 CE* se refiere, y tampoco las repercusiones perturbadoras para el mercado unitario pueden quedar delimitadas de manera concreta y precisa más allá de aquella interacción económica que las hace inevitable en alguna medida".

En el presente caso, la parte recurrente entiende que el objetivo que las medidas tributarias instrumentales conllevan y definen sus Preámbulos es legítimo y al alcance de los Poderes públicos vascos, pero les reprocha, además de la quiebra de la igualdad, una plena inadecuación y desajuste causal entre las finalidades propuestas y los medios empleados por causa de actuar exclusivamente en favorecimiento de las empresas vascas y su posición competitiva sin repercutir en la mejora de la situación económica del País Vasco, ya que pueden estas decidir el lugar más favorable para sus actividades por razón de los puntos de conexión.

Sin embargo debe matizarse que cuando el Tribunal Constitucional maneja el triple criterio de competencia, proporcionalidad y no desigualdad básica, en sentencias como la tantas veces citada 64/1990, de 5 de Abril, y en base a otras precedentes como la 96/84, 87/85 ó 88/1986, no se plantea la adecuación causal de medios a fines en el sentido de idoneidad técnica con que la parte recurrente lo emplea, sino que partiendo de la base de que la persecución intencionada del objetivo de introducir distorsiones en la libre circulación o la unidad del mercado es legítima, no serán adecuadas las medidas que promuevan un resultado objetivamente equivalente, y, por ejemplo, en el caso enjuiciado en dicho asunto sobre medidas de fomento y promoción de empresas en Galicia, "el hecho de que una Comunidad Autónoma subvencione los gastos en bienes se equipo que el traslado implique podrá favorecer, -ese parece, al menos, su propósito-, que esa Comunidad sea preferida a las que no conceden ayuda alguna como lugar de nueva implantación, -aunque no necesariamente, si la subvención no compensa, a criterio de la empresa, las diferencias que "in peius" separen, en su caso, a la Comunidad subvencionante de otras que, sin embargo, no sufragan gastos de traslado-, pero en modo alguno podrá decirse que sea ello la causa del desplazamiento mismo y del desmantelamiento de instalaciones industriales en otras Comunidades", -F.J. 8º-, de modo que la legitimidad de la medida deriva de que, sin ser susceptible de motivar por sí sola el traslado empresarial, el reintegro de los gastos del traslado de las instalaciones favorece la promoción económica y el empleo en Galicia. En el presente caso, no se tratará, por tanto, de comprobar si la incidencia económica instrumental de las medidas fiscales de incentivo es exclusiva sobre la Comunidad Autónoma vasca o repercute también en otras, sino sí "disocia territorialmente reglas, económicas sustanciales" o propende objetivamente a determinar traslados, desplazamientos o deslocalizaciones, o provoca otros efectos sobre la asignación de recursos o la competencia.

Y así es en efecto, puesto que alguna de las medidas concretas reductoras de la carga impositiva que la nueva, normativa foral del IS establece, consiste en una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir del *artículo 31.1 CE* en conexión con el de capacidad económica, y puede predicarse de ella el carácter de medida desproporcionada e inidónea para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja competitiva inasumibles. Así ocurre particularmente, dentro de las que el recurso destaca, con las reducciones de base imponible positiva para Empresas de nueva creación, del *artículo 26* , que conceden reducciones de hasta el 99% en la base por la sola circunstancia del inicio de la actividad empresarial en los cuatro ejercicios consecutivos a partir del primero, dentro de cuatro, en que obtengan bases imponibles positivas, cuando se cumplan los requisitos inversores, de creación de empleo y de garantía de novedad que se detallan. No es que la medida en toda su proyección posible, ni que todas las hipotéticas formulaciones de una medida incentivadora semejante en la finalidad y presupuestos resulte forzosamente deprimente de aquel postulado de la "posición jurídica fundamental" ante el sistema tributario que hemos extraído de la doctrina del Tribunal Constitucional, sino que para la sola y legítima invitación a que se creen nuevas empresas en los territorios forales, se instrumentan mecanismos tan intensamente desgravadores de su renta imponible, que la desproporción y desajuste no deriva tanto del lugar concreto en que la inversión vaya a producirse, como ya hemos tenido ocasión de analizar, sino del empleo de un instrumento fiscal, la excepción o la quiebra del principio de generalidad, que no puede ser aplicado a fines no especialmente cualificados constitucionalmente por

razones de justicia redistributiva o similares, y que propicia, si no un efecto deslocalizador o de desplazamiento de establecimientos, -que por definición queda impedido por los requisitos que impone el artículo 26.2, especialmente en sus apartados c), d) y e)-, si consecuencias notorias en la posición competencial y, en el sistema de asignación de recursos.

Otra de las medidas controvertidas que por formar solo parte de la estructura particular del tributo societario foral y no tener parangón en la regulación común representada por el bloque de la *Ley estatal 43/1995, de 27 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades*, ofrece matices muy diferenciales, es la prevista por el artículo 45 de las respectivas *Normas Forales* impugnadas sobre "deducción por creación de empleo", dentro del Capítulo VI del Título VII, dedicado a las "deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades", pues se trata, en la formulación básica, de otorgar deducción de 600.000 pesetas en la cuota líquida por cada persona/año de incremento de promedio de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido respecto del ejercicio inmediato anterior, siempre que se mantenga durante los dos años siguientes. Sin embargo, en este caso la mayor proporcionalidad de la medida deriva de la carga que para el pasivo de la sociedad comporta la contratación indefinida y los normales costes laborales por persona y año, que no permiten afirmar que por el solo hecho de darse el supuesto de la medida y obtenerse la deducción en cuota, una empresa haya mejorado la posición competitiva que presentaba con anterioridad a la nueva contratación, a la par que conecta nítidamente con una política de empleo, entroncada con los artículos 35.1 y 40.1 CE.

De las demás medidas y ventajas relativas en las que se centra el recurso, no resulta necesario hacer un estudio detallado y caso por caso, pues el modo en que la parte formula sus alegaciones no lo exigiría a afectos de congruencia en la medida en que todas las cuestiones se exponen de modo globalizado frente a todos los preceptos impugnados, y ha de tenerse en cuenta lo ya razonado de modo general en esta resolución sobre la mera diferenciación entre los sistemas o subsistemas tributarios convivientes en un mismo espacio unitario, sin perjuicio de que en otro recurso que se resuelve con simultaneidad frente a las mismas disposiciones forales, -autos 3749/96 y acumulados-, se de respuesta en sentido desestimatorio a alegaciones semejantes frente a muchos de los preceptos que aquí también se combaten. (así, artículos 19, 29, 37, 39, 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49.1, 50.1, 52, 60, y otros), y procede, en definitiva la confirmación de las mismas.

CUARTO.- Precepto que contraviene la legalidad

Por lo que se refiere a los tres arts. 26 de las *Normas Forales impugnadas*, decíamos en nuestra *Sentencia 718/1999* que procede la estimación parcial del recurso con anulación del indicado artículo 26 de las *Normas Forales respectivas*, en la medida en que no puede ser objeto de una interpretación condicionante de su validez ni le cabe al órgano jurisdiccional formular sentencias "manipulativas" del contenido de las disposiciones aprobadas por los poderes públicos competentes para hacerlo, - artículo 71.2 LJCA 29/1998, de 13 de Julio .

En el momento presente, las partes codemandadas y sus coadyuvantes informan en trámite de conclusiones que estos preceptos han sido en los tres casos derogados formalmente por la *NF de Álava 7/2000*, la *NF de Bizkaia 7/2000* y la *NF de Gipuzkoa 7/2000*.

Dos son las cuestiones que deben, en consecuencia ser abordadas.

En primer lugar, la situación en que queda en un recurso directo contra una disposición general el objeto de la pretensión cuando la norma impugnada ha sido derogada durante la tramitación del proceso.

Nada dice la ley al respecto. Con todo, una primera aproximación, por analogía, puede encontrarse en la jurisprudencia constitucional relativa a este problema cuando se plantea en el seno del recurso de inconstitucionalidad. Así, en la STC 60/86, de 20.05, puede leerse: Antes de entrar en el examen de los preceptos impugnados conviene destacar el hecho de que tales preceptos perdieron su vigencia con la promulgación y entrada en vigor de la *L 10/1983 de 16 agosto, de Organización de la Administración Central del Estado*, que derogó "in toto" el RD 22/1982 de 7 diciembre, del que aquéllos formaban parte. Con ello no se priva, sin embargo, de objeto o de sentido al presente recurso, ni padece tampoco la competencia de este Tribunal para pronunciarse acerca de la pretendida inconstitucionalidad de tales normas, ahora derogadas, puesto que es función esencial de esta jurisdicción garantizar "la primacía de la Constitución" (art. 27.1 LOTC) y asegurar en todo momento, sin solución de continuidad, el correcto funcionamiento del sistema de producción normativa preconizado por la Norma fundamental, depurando y expulsando del ordenamiento las normas impugnadas que se aparten de dicho sistema, con independencia de que se encuentren o no en vigor cuando se declara su inconstitucionalidad. Es la pureza misma del ordenamiento jurídico la que se ventila en esta sede jurisdiccional, y ello ha de decidirse en términos de validez o invalidez

"ex origine" de las normas impugnadas, sin atender a su vigencia o derogación en el momento en que se pronuncia el fallo constitucional.

Esta primera posición, en todo favorable al mantenimiento de la competencia jurisdiccional, ha sido posteriormente revisada y matizada, en una doctrina que distingue los supuestos de cuestión y de recurso de inconstitucionalidad, y dentro de éste, aquellos en que hay ultraactividad de la norma derogada del resto de supuestos. Un resumen de esta doctrina pueda hallarse en la STC 233/99, de 16.12, que dice:

(...) debe recordarse que, conforme a reiterada doctrina constitucional, no cabe dar una respuesta unívoca y general a la cuestión relativa a los efectos de la modificación, derogación o pérdida de vigencia de una disposición legal, ulterior a su impugnación, sobre la eventual desaparición del objeto de los diversos procesos constitucionales, la cual ha de venir determinada "en función de la incidencia real de la modificación o derogación, no de criterios abstractos" (STC 111/1983, fundamento jurídico 2º ; STC 199/1987, fundamento jurídico 3º ; STC 385/1993, fundamento jurídico 2º ; STC 196/1997, fundamento jurídico 2º). A este respecto, este Tribunal ha cuidado de distinguir entre el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad, "como manifestaciones procesales distintas, aun cuando con un sustrato común, ya que ambas tienen por objeto el enjuiciamiento de normas, en un caso mediante su impugnación directa e indirecta en el otro" (STC 385/1993, fundamento jurídico 2º). En las cuestiones de inconstitucionalidad los efectos extintivos sobre el objeto del proceso como consecuencia de la derogación o modificación de la norma cuestionada vienen determinados por el hecho de que, tras esa derogación o modificación, resulte o no aplicable en el proceso "a quo" y de su validez dependa la decisión a adoptar en el mismo (STC 111/1983, fundamento jurídico 2º ; STC 199/1987, fundamento jurídico 3º ; STC 168/1993, fundamento jurídico 7º ; STC 385/1993, fundamento jurídico 2º). En el ámbito del recurso de inconstitucionalidad, recurso abstracto y orientado a la depuración objetiva del ordenamiento, como señala la STC 196/1997, "la pérdida sobrevenida de la vigencia del precepto legal impugnado habrá de ser tenida en cuenta por este Tribunal para apreciar si la misma conlleva ... la exclusión de toda la aplicabilidad de la Ley (pues), si así fuera, no habría sino que reconocer que desapareció, al acabar su vigencia, el objeto de este proceso constitucional que, por sus notas de abstracción y objetividad, no puede hallar su exclusivo sentido en la eventual remoción de las situaciones jurídicas creadas en aplicación de la Ley, acaso inconstitucional (art. 40.1 LOTC) (STC 199/1987, fundamento jurídico 3º). Por ello, carece de sentido, tratándose de un recurso de inconstitucionalidad, Pronunciarse sobre normas que el mismo legislador ha expulsado ya de dicho ordenamiento ... de modo total, sin ultraactividad (STC 160/1987, fundamento jurídico 6º; 150/1990, fundamento jurídico 8º; 385/1993, fundamento jurídico 2º). Por idéntica razón, para excluir toda aplicación posterior de la disposición legal controvertida, privándola así del vestigio de vigencia que pudiera conservar, puede resultar útil -conveniente- su enjuiciamiento, aun cuando haya sido derogada" (STC 196/1997, fundamento jurídico 2º, y, en el mismo sentido, STC 199/1987, fundamento jurídico 3º).

De otra parte, cuando de impugnaciones de naturaleza competencial se trata, es conveniente traer a colación aquí lo reseñado en la STC 40/1998 (fundamento jurídico 2º), que recuerda nuestra jurisprudencia más reciente en el sentido de que "la mera derogación o modificación de un precepto legal no supone de manera automática la pérdida sobrevenida del objeto de un recurso de inconstitucionalidad en el que la impugnación se basa en motivos competenciales (SSTC 43/1996 y 96/1996 y 61/1997)". "En tales supuestos, en efecto, con el recurso -sigue diciendo dicha Sentencia- se persigue tanto la declaración de inconstitucionalidad de la norma como el pronunciamiento sobre la titularidad de la competencia controvertida y, al igual que ocurre en los conflictos positivos de competencia, es posible que la controversia competencial se mantenga viva después de la derogación o modificación de la norma objeto del proceso. Por otra parte, no es lo mismo que el precepto controvertido haya sido suprimido que el que haya sido modificado, pues en este último supuesto debe tenerse en cuenta si la nueva norma ha sido a su vez impugnada o no. No cabe, por ello, una respuesta genérica a esta cuestión, siendo necesario examinar caso por caso la incidencia de la reforma legal en el debate competencial, como así se hará al analizar cada una de las impugnaciones".

El Tribunal Supremo ha acogido esta doctrina, aplicándola al proceso contencioso-administrativo en que se dilucida la legalidad de las disposiciones generales. Así, en la sentencia de 15.11.98, dictada en el recurso nº 509/98, según la cual:

Ahora bien, sobre la cuestión relativa a los efectos de la derogación o pérdida de vigencia de la norma reglamentaria recurrida que se produce como consecuencia de una norma posterior a su impugnación en vía contencioso-administrativa; esto es, sobre si, como consecuencia de ello, se produce o no la desaparición sobrevenida del objeto del recurso, esta Sala ha tenido ocasión de señalar que no cabe dar una respuesta unívoca y general, puesto que ha de estarse a la incidencia real de la derogación y no a criterios abstractos (Cfr. SSTC 111/1983, 199/1987, 385/1993, 196/1997 y 233/1999). La pérdida sobrevenida de vigencia de los preceptos reglamentarios impugnados ha de ser tenida en cuenta, en cada

caso, para apreciar si la misma conlleva la exclusión de toda aplicabilidad de aquéllos, pues si así fuera, habría que reconocer que desapareció, al acabar su vigencia, el objeto del proceso en el que se impugna directamente un reglamento que, por sus notas de abstracción y objetividad, no puede hallar su sentido en la eventual remoción de las situaciones jurídicas creadas en aplicación de la disposición reglamentaria, acaso ilegal o inconstitucional (Cfr. *art. 73 LJCA* y *40 LOTC*, *STC 199/1987*). Por ello carece de sentido pronunciarse cuando el propio Ejecutivo expulsa la norma reglamentaria del ordenamiento jurídico de modo total, sin ultraactividad (Cfr. *SSTC 160/1987*, *150/1990* y *385/1993*). Pero por idéntica razón, para excluir toda aplicación posterior de la disposición reglamentaria controvertida, privándola del vestigio de vigencia que pudiera conservar, puede resultar necesario (útil o conveniente, dice la *STC 233/1999* en relación con normas legales impugnadas por inconstitucionalidad) su enjuiciamiento, aun cuando haya sido derogada (Cfr. *SSTC 196/1997*, *199/1987*, *233/1999*), si no puede descartarse una eventual aplicación del reglamento impugnado, en función del tiempo en que estuvo vigente hasta su definitiva derogación (Cfr. 28 de abril de 2000), o si la norma derogatoria, al reproducir el contenido de la norma derogada, prolonga la aplicación de unos preceptos reglamentarios que pudieran estar aquejados de los mismos vicios que se atribuyen a la norma sustituida. Criterios estos que, aplicados al devenir normativo que se contempla en el presente proceso, no permiten concluir con seguridad que se haya producido una pérdida sobrevenida del objeto de la pretensión impugnatoria.

En el caso presente, antes de proceder a efectuar el contraste resultante de la aplicación de los expresados criterios, es menester atender a la segunda de las cuestiones apuntadas, a saber, que el *art. 26* de las tres normas forales ya fue declarado nulo por esta Sala en resolución, que estaba fundada en los mismos motivos que ahora se examinan, y que devino firme.

La declaración de nulidad tuvo un erga omnes que agotó la cuestión de la vigencia de la norma impugnada, y por ello, como dice la citada *STS de 15.11.00*, La pretensión principal del recurso debe, en consecuencia, acogerse, aunque no proceda reiterar una declaración de nulidad, ya efectuada, del Real Decreto que se impugna, puesto que de conformidad con el *art. 72.2 LJCA*, la anulación de una disposición general produce efectos para todas las personas afectadas, y la sentencia firme anulatoria tiene efectos generales desde el día de la publicación de su fallo y preceptos anulados en el correspondiente periódico oficial.

En consecuencia, no procede sino reiterar que los motivos de nulidad deben ser reiterados, aunque el objeto material de la pretensión ha desaparecido del ordenamiento jurídico en virtud de una resolución judicial firme.

QUINTO.- Costas y recursos

No se aprecia motivo para pronunciar expresa condena en costas, conforme al *art. 139.1 LJCA*.

Como la presente sentencia resuelve la impugnación de una disposición de carácter general, contra la misma cabe interponer recurso ordinario de casación, según el *art. 86 LJCA*.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala dicta el siguiente

FALLO

1.- Rechazando el motivo de inadmisibilidad de falta de legitimación opuesto, estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Jaime Goyenechea Prado en representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja frente a *Normas Forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa, -7/1996, de 4 de julio-*, *Bizkaia, -3/1996, de 26 de junio-*, y *Alava, -24/1996, de 5 de julio-*, reguladoras del impuesto sobre sociedades, y declaramos:

1.1.- que los *artículos 5, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 49, 51, 52, 53, 54, 59, 60 y 177* de las mismas no son contrarios a derecho, y

1.2.- reiteramos la ilegalidad del *artículo 26* de las tres disposiciones recurridas, que ya habíamos declarado con anterioridad,

1.3.- desestimando el recurso en lo demás.

2.- No haciendo imposición de costas.

CONTRA ESTA SENTENCIA NO CABE RECURSO ORDINARIO DE CASACION. TRANSCURRIDOS DIEZ DIAS DESDE SU NOTIFICACION A LAS PARTES Y DE CONFORMIDAD AL ART. 104 DE LA LEY DE LA JURISDICCION , REMITASE TESTIMONIO EN FORMA DE LA MISMA A LA ADMINISTRACION DEMANDADA, EN UNION DEL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO, A FIN DE QUE, EN SU CASO, LA LLEVE A PURO Y DEBIDO EFECTO, ADOpte LAS RESOLUCIONES QUE PROCEDAN Y PRACTIQUE LO QUE EXIJA EL CUMPLIMIENTO DE LAS DECLARACIONES CONTENIDAS EN EL FALLO, DE TODO LO CUAL DEBERA ACUSAR RECIBO A ESTA SALA EN EL PLAZO DE DIEZ DIAS.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leida y publicada fue la anterior sentencia por el lltmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el/la Secretario doy fe.