

Roj: STSJ PV 4990/2005
Id Cendoj: 48020330012005100733
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 1
Nº de Recurso: 3739/1996
Nº de Resolución: 660/2005
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JOSE ANTONIO GONZALEZ SAIZ
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 3739/96

SENTENCIA NUMERO 660/05

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

DON LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA

MAGISTRADOS:

DON JUAN CARLOS DA SILVA OCHOA

DON JOSE ANTONIO GONZALEZ SAIZ

En la Villa de BILBAO, a treinta de Septiembre de dos mil cinco.

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 3739/96 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 98, en el que se impugna: NORMA FORAL 3/96 DE 26 DE JUNIO DE LA DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA PUBLICADA EN EL B.O.B. Nº 135 DE 11-7-96 APROBADA POR LAS JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA EN RELACION AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Son partes en dicho recurso: como recurrente la DIPUTACION REGIONAL DE CANTABRIA, representada y dirigida por el LETRADO DE LA DIPUTACION DE CANTABRIA.

Como demandadas: JUNTAS GENERALES DE ALAVA, representadas por el Procurador DON ALFONSO JOSE BARTAU ROJAS y dirigidas por Letrado.

JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTORICO DE VIZCAYA, representadas por la Procuradora DOÑA MARIA BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA y dirigida por Letrado.

JUNTAS GENERALES DE GUIPUZCOA, representada por la Procuradora DOÑA BEGOÑA URIZAR ARANCIBIDA y dirigida por Letrado.

EXCELENTISIMA DIPUTACION FORAL DE ALAVA, representada por la Procuradora DOÑA MARIA ASUNCION LACHA OTAÑES y dirigida por Letrado.

DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA representado por la Procuradora DOÑA MARIA BEGOÑA PEREA

DE LA TAJADA y dirigida por Letrado.

Como coadyuvantes: ADMINISTRACION GENERAL DE LA COMUNIDAD AUTONOMA DEL PAIS VASCO, representada y dirigida por el LETRADO DEL GOBIERNO VASCO.

CAMARA OFICIAL DE COMERCIO DE ALAVA, representada por la Procuradora DOÑA AÑA ROSA ALVAREZ SANCHEZ y dirigida por Letrado.

GOBIERNO VASCO, representado y dirigido por el LETRADO DEL GOBIERNO VASCO.

DIPUTACION FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora DOÑA BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por Letrado.

CONFEDERACION EMPRESARIAL VASCA, representada por el Procurador DON GERMAN ORS SIMON y dirigida por Letrado.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. D. JOSE ANTONIO GONZALEZ SAIZ, Magistrado de esta Sala.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 10-09-96 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que el LETRADO DE LA DIPUTACION REGIONAL DE CANTABRIA actuando en nombre y representación de la DIPUTACION REGIONAL DE CANTABRIA, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la NORMA FORAL 3/96 DE 26 DE JUNIO DE LA DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA PUBLICADA EN EL B.O.B. Nº 135 DE 11-7-96 APROBADA POR LAS JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA EN RELACION AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES; quedando registrado dicho recurso con el número 3739/96.

Por resolución se acordó acumulación a este recurso del que se seguía ante esta misma Sala con los números 3740/96 y 3741/96 en el que se impugnaba NORMA FORAL 3/96 DE 26 DE JUNIO DE LA DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA PUBLICADA EN EL B.O.B. Nº 135 DE 11-7-96 APROBADA POR LAS JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA EN RELACION AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

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 los pedimentos de la actora.

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 26-09-05 se señaló el pasado día 29-09-05 para la votación y fallo del presente recurso.

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

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugnan en este proceso los *arts. 5, 11 á 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 39 á 45, 49, 50, 52 á 54, 59, 60 y 177 de las Normas Forales 3-1996* dictadas por las Juntas Generales de Vizcaya el 26 de junio de ese año y publicadas en el Boletín Oficial de Vizcaya nº 135 de 11 de julio de 1996; de las Normas Forales 24-1996 dictadas el 5 de julio por las Juntas Generales de Álava y publicadas en el Boletín Oficial de este Territorio Histórico nº 90 de 9 de agosto y, por último, de las Normas Forales 7-1996 dictadas por las Juntas Generales de Guipúzcoa el 4 de julio y publicadas en el Boletín Oficial nº 138 de 17 de julio de 1996.

SEGUNDO.- El planteamiento del recurso es similar al objeto de estudio por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 9 de diciembre de 2004 -recurso de Casación nº 7893-1999, frente a la Sentencia dictada

por esta Sala el 30 de septiembre de 1999 en el recurso nº 3753-1996; de hecho, son múltiples las remisiones que las partes efectúan a estas resoluciones, incluso se llega a decir que las demandas son en uno y otro caso miméticas.

Algunos aspectos del debate, en concreto el hecho de haber sido derogadas en parte las citadas Normas, han sido también analizados por la Sentencia del Tribunal Supremo aludida.

Se impone, pues así lo impone el *art. 72 de la LJ* al establecer la eficacia general de las Sentencias Firmes que resuelven sobre anulación de disposiciones de carácter general, el aplicar el contenido de aquella; es más, dando respuesta a los argumentos vertidos en su contra por algunos de los litigantes, el Tribunal Supremo, lo que hace es interpretar y aplicar el Derecho Comunitario sin necesidad de utilizar el mecanismo de la cuestión prejudicial puesto que la situación no lo exige, se trata de uno de aquellos supuestos en los que la Sentencia de esta Sala analizaba la innecesariedad de utilizarla al tratarse de interpretaciones de los Tratados que no lo exigen, que no crean, que no suscitan la duda precisa por tratarse de supuestos en los que la Jurisprudencia del Tribunal de las Comunidad Europea ya ha perfilado el concepto de Ayudas de Estado y permite incluir en su seno supuestos como los en estudio.

La solución al pleito se divide pues en dos apartados; uno primero, el referido a aquellos preceptos de las Normas Forales impugnadas en estos autos y que fueron anuladas por el Tribunal Supremo, faceta procesal esta que se resuelve aplicando el *art. 72 de la LJ* mencionado, esto es, la pérdida de objeto procesal que produce la desestimación del recurso y, en segundo lugar, respecto de las cuestiones atinentes a la legitimación de la actora para plantear este litigio y a los preceptos no anulados por aquella Sentencia se impone el mantener el criterio, amplio y reciente, del Tribunal Supremo; después volveremos sobre este último aspecto, pero en este momento, para justificar la aplicación del *art. 72 de la LJ* como se ha indicado basta con recordar el texto de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2001 -recurso nº 3331-1994, reiterado en las que en ella se citan y, últimamente, en la de 17 de julio de 2003-recurso nº 98-2002:

"PRIMERO. En sus recientes sentencias de fechas 19 y 21 May. 1999, 25 Sep. 2000 y 19 Mar. 2001 , ha recordado este Tribunal que la desaparición del objeto del recurso ha sido considerada, en muchas otras, como uno de los modos de terminación del proceso Contencioso-Administrativo; tanto cuando lo impugnado eran disposiciones generales, en que la ulterior derogación de éstas, o su declaración de nulidad por sentencia anterior, ha determinado la desestimación del recurso, no porque en su momento no estuviere fundado, sino porque la derogación sobrevenida de la norma priva a la controversia de cualquier interés o utilidad real (así en sentencias de 24 Mar. 1997, 28 May. 1997 o 29 Abr. 1998); como en recursos dirigidos contra resoluciones o actos administrativos singulares, en los que se ha considerado que desaparecía su objeto cuando circunstancias posteriores les privaban de eficacia, hasta el punto de determinar la desaparición real de la controversia (así en Sentencias de 31 May. 1986, 25 May. 1990, 5 Jun. 1995 y 8 May. 1997).

SEGUNDO. En la misma línea, hemos dicho en la reciente sentencia de 5 Feb. 2001 , dictada en el recurso de casación número 6715 de 1993, lo siguiente:

"Siendo el recurso directo contra disposiciones generales un instrumento procesal que tiene como finalidad la de eliminar del ordenamiento jurídico las normas emanadas de los titulares de la potestad reglamentaria cuando sean contrarias a derecho, y no tanto la de resolver acerca de las pretensiones individualizadas que pudieran derivarse de una determinada relación jurídica entre el recurrente singular y la Administración, aquel recurso pierde su sentido cuando, al tiempo de dictar sentencia, la norma reglamentaria ha sido ya eliminada, por cualquier otro medio, del propio ordenamiento jurídico.

Así lo ha venido sosteniendo esta Sala en reiteradas sentencias (recientemente, entre otras, en las de 8 Mar. y 23 Nov. 1999, con cita de las de 3 Feb. y 24 Mar. 1997) en las que hacíamos las siguientes consideraciones:

"[...] el pronunciamiento que procede en supuestos como el de autos es el de la desestimación del recurso por carencia sobrevenida de lo que constituía su objeto. En efecto, hemos dicho en aquellas sentencias que al tratarse de un recurso directo contra normas reglamentarias, y no contra actos de aplicación singular de éstas, su objeto queda ceñido a la pretensión de expulsión del Ordenamiento Jurídico de normas que a juicio de la parte recurrente son ilegales; por ello, la derogación sobrevenida de tales normas priva a la controversia del objeto que le es propio; debiendo traerse a colación, a este respecto, la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con los recursos de inconstitucionalidad, perfectamente aplicable a los recursos directos contra reglamentos, según la cual --Sentencias 111/1983, 199/1987 y 385/1993 -- "cuando a lo largo de la tramitación de un recurso de inconstitucionalidad --recurso abstracto y

orientado a la depuración objetiva del ordenamiento-- pierda su vigencia el precepto legal controvertido, tal circunstancia sobrevenida habrá de ser tenida en cuenta por este Tribunal para apreciar si la misma conlleva la exclusión de toda aplicabilidad de la Ley", y añade, "si así fuera no habrá sino 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."

La pérdida de la finalidad del recurso queda más patente aún si se tiene en cuenta que, conforme al *artículo 72.2 de la nueva Ley* de esta Jurisdicción, "las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada". Norma ésta que corrobora la innecesariedad de un pronunciamiento judicial que elimine del ordenamiento jurídico, con eficacia general ex nunc, a una disposición que, por haber sido ya derogada, ha resultado excluida del propio ordenamiento jurídico antes del hipotético fallo judicial anulatorio".

Consecuentemente la referida Sentencia produce la pérdida sobrevenida del objeto de este recurso y con ello su desestimación.

2.1 En cuanto al resto de aspectos, esto es, las cuestiones relativas a la legitimación y a los preceptos no anulados por la Sentencia del Tribunal Supremo es al caso lo por él ya resuelto; y esto es así en virtud de la jerarquía de dicho Tribunal respecto de los demás integrantes del Poder Judicial y, junto a ello, del hecho de haber tratado las cuestiones aquí vertidas en su reciente Sentencia y por lo tanto los valores y principios de Justicia y Seguridad Jurídica exigen que se aplique idéntico tratamiento, máxime cuando nada nuevo aportan los litigantes en este proceso.

Así lo anterior, y comenzando con el examen de la discutida legitimación de la recurrente, es pues al caso tanto el contenido de la citada Sentencia como el de la dictada el 11 de febrero de 2004 en el recurso de Casación nº 10590-1998 por el Tribunal Supremo; recordándolos:

2.1.1 Sentencia de Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2004 en el recurso de Casación nº 10590-1998:

La Sala acepta este único motivo casacional, aunque no por todos los fundamentos esgrimidos por la entidad recurrente, sino basándonos en la doctrina jurisprudencial de esta Sala Tercera, en especial de la Sentencia de 6 de Marzo de 1997, invocada por la recurrente, que constituye su compendio, por las razones que a continuación aducimos.

Primera.- El *artículo 63 de la Ley 7/1985, de 2 de Abril*, Reguladora de las Bases del Régimen Local, dispone: "" 1. Junto a los sujetos legitimados en el régimen general del proceso contencioso-administrativo, podrán impugnar los actos y acuerdos de las entidades locales que incurran en infracción del ordenamiento jurídico: a) La Administración del Estado y la de las Comunidades Autónomas, en los casos y términos previstos en este Capítulo. (...)".

Este *artículo 63, apartado 1*, se limita al reconocimiento general de la legitimación activa de las Comunidades Autónomas, pero acto seguido lo limita a los términos previstos en el Capítulo III "Impugnación de actos y acuerdos y ejercicio de acciones", que aparecen regulados en el *artículo 65, apartado 1*, que dispone: "Cuando la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas considere, en el ámbito de sus respectivas competencias, que un acto o acuerdo de alguna entidad local infringe el ordenamiento jurídico, podrá requerirlo (...). 3. La Administración del Estado o, en su caso, la de la Comunidad Autónoma, podrá impugnar el acto o acuerdo ante la Jurisdicción contencioso-administrativa bien directamente, una vez recibida la comunicación del mismo, o bien una vez transcurrido el plazo señalado en el requerimiento dirigido a la entidad local (...).

Se aprecia claramente, que la legitimación activa de las Comunidades Autónomas se refiere y limita exclusivamente a la impugnación de los actos y disposiciones dictados por las entidades locales (Ayuntamientos, Diputaciones y otros entes locales) integrados en su ámbito territorial y competencial, sin posibilidad de extender su legitimación fuera de este ámbito, esto significa que los *artículos 63 y 65 de la Ley 7/1985*, mencionada, legitiman a la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA a impugnar los actos y disposiciones acordados por sus Ayuntamientos y Entes locales, pero no los adoptados por los Territorios Históricos del País Vasco o por sus Ayuntamientos.

Tampoco legitima a la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA para impugnar las Normas Forales acordadas por los Territorios Históricos de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya, el *artículo 68 de la Ley*

7/1985 , que dispone: "Los actos y acuerdos de las entidades locales que menoscaben competencias del Estado o de las Comunidades Autónomas, interfieran su ejercicio o excedan de la competencia de dichas Entidades, podrán ser impugnados directamente sin necesidad de previo requerimiento" (...), porque en el caso de autos las Normas Forales impugnadas no interfieren, ni menoscaban las competencias de la COMUNIDAD AUTONOMA DE CANTABRIA, si bien las Normas Forales sí pueden lesionar los intereses legítimos de los residentes en Cantabria, cuestión esta que analizamos a continuación.

Segunda.- Esta Sala Tercera mantiene doctrina reiterada y completamente consolidada acerca del alcance del *artículo 28, apartado 1, letra b), de la Ley Jurisdiccional* , que dispone: "Estarán legitimados para demandar la declaración de no ser conforme a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos y disposiciones de la Administración: (...) b) Si el recurso tuviera por objeto la impugnación directa de disposiciones de carácter general de la Administración Central, las entidades, corporaciones e instituciones de Derecho público y cuantas entidades ostentaren la representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo, siempre que la disposición impugnada afectase directamente a los mismos (...)".

Este precepto fue redactado en 1956 y, por tanto, con anterioridad al Estado de las Autonomías, establecido por la Constitución Española, de modo que la legitimación llamada corporativa debe predicarse también, en la actualidad, respecto de las disposiciones generales dictadas por las Comunidades Autónomas, y en el caso del País Vasco de las disposiciones generales (Normas y Decreto forales) dictadas por los Organos competentes de los Territorios Históricos, siempre, claro está, que afecten a los intereses generales de la Comunidad Autónoma de que se trate.

El concepto de interés legítimo ha sido definido en nuestra Sentencia de fecha 6 de Marzo de 1997, (Rec. de Casación nº 8941/1992) que reproducimos por respeto al principio de unidad de criterio, consustancial al recurso de casación.

""Respecto al alcance interpretativo actual, después de la *Constitución de 1978* , del concepto de "interés" como presupuesto de la legitimación, la Jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional y la doctrina más moderna han dejado sentado que: 1.- Por interés, que la normativa vigente califica bien de "legítimo, personal y directo" o bien, simplemente, de "directo" o de "legítimo individual o colectivo", y que obviamente es un concepto más amplio que el de derecho subjetivo, debe reputarse toda situación jurídica individualizada, caracterizada, por un lado, por singularizar la esfera jurídica de una persona respecto de las de la generalidad de los ciudadanos o administrados en sus relaciones con la Administración Pública, y dotada, por otro, de consistencia y lógica jurídico-administrativas propias, independientes de su conexión o derivación con verdaderos derechos subjetivos. 2.- Dicha situación, que, desde el punto de vista procedimental y procesal, supone una específica relación de la misma con el objeto de la petición o pretensión que se ejercita, se ha extendido, después de la Constitución, por el juego conjunto de los *artículos 162.1.b) de la misma, 28.1.a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, 23.a) y c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, 156 del Reglamento General de Recaudación (Decreto 3154/1968, 14 de noviembre), 32.1.b) del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo (Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto) y 31.1.a) y c), y 2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)* , a lo que, con más precisión, se titula "interés legítimo", concepto que es mucho más amplio que el de interés personal y directo que utilizan algunos de dichos preceptos y que consiste en el que tienen aquellas personas que, por la situación objetiva en que se encuentran, por una circunstancia de carácter personal o por ser los destinatarios de una regulación sectorial, son titulares de un interés propio, distinto del de los demás ciudadanos o administrados y tendente a que los poderes públicos actúen de acuerdo con el ordenamiento jurídico cuando, con motivo de la persecución de sus propios fines generales, incidan en el ámbito de ese su interés propio, aunque la actuación de que se trate no les ocasione, en concreto, un beneficio o servicio inmediato. 3.- Ese interés, desde el punto de vista procedimental administrativo y procesal jurisdiccional, es una situación reaccional, en pro de la defensa y efectiva reintegración de lo que doctrinalmente se ha llamado el propio círculo jurídico vital, y, en evitación de un potencial perjuicio ilegítimo temido, está conectado con este concepto de perjuicio, de modo que el interés se reputa que existe siempre que pueda presumirse que la declaración jurídica pretendida habría de colocar al accionante en condiciones legales y naturales de conseguir un determinado beneficio material o jurídico o, incluso, de índole moral (sin que sea necesario que quede asegurado de antemano que forzosamente haya de obtenerlo, ni que deba tener apoyo en un precepto legal expreso y declarativo de derechos), así como cuando la persistencia de la situación fáctica creada o que pudiera crear el acto administrativo ocasionaría un perjuicio, con tal de que la repercusión del mismo no sea lejanamente derivada o indirecta sino resultado inmediato de la resolución dictada o que se dicte o llegue a dictarse. 4.- Ese interés legítimo, que abarca todo interés material o moral que pueda resultar beneficiado con la estimación de la pretensión ejercitada (siempre que no se reduzca a un simple interés por la pura legalidad), puede prescindir, ya, de las notas de "personal y directo", pues tanto la Jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Tribunal

Constitucional (en sentencias, entre otras, 60/1982, 11.10, 62/1983, 11.7, 160/1985, 28.11, 24/1987, 257/1988, 93/1990, 32 y 97/1991 y 195/1992, y autos 139/1985, 27.2, 520/1987 y 356/1989) han declarado, al diferenciar el interés directo y el interés legítimo, que éste no sólo es superador y más amplio que aquél sino también que es, por sí, autosuficiente, en cuanto presupone que la resolución administrativa a dictar ha repercutido o puede repercutir, directa o indirectamente, pero de un modo efectivo y acreditado, es decir, no meramente hipotético, potencial y futuro, en la correspondiente esfera jurídica de quien se persona. Y, 5.- Es suficiente, por lo tanto, el interés legítimo, que no puede quedar limitado exclusivamente a las fases de amparo constitucional (*artículo 162.1.b de la Constitución*) o del recurso contencioso administrativo, ordinario o especial (*artículos 28.1.a de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 6 de la Ley 62/1978*), sino que es aplicable también a la vía administrativa previa, que es presupuesto sine qua non de la jurisdiccional y, en su caso, de la constitucional, pues, de no aceptarse dicho criterio amplio y extensivo, la restrictiva interpretación de la legitimación en esa vía administrativa ante la que se recaba la inicial tutela general de las expectativas individuales haría inoperante e impediría la amplitud de la legitimación activa con la que el *artículo 24.1 de la Constitución* ha configurado la defensa de las mismas tanto por medio del recurso de amparo constitucional como del recurso contencioso administrativo en general".

Es claro, por tanto, que, en principio, la DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA ostenta un interés legítimo, de naturaleza corporativa, para la defensa de los intereses generales de la COMUNIDAD AUTONOMA DE CANTABRIA, dentro del ámbito de su competencia y mas concretamente para impugnar las Normas Forales referidas, en cuanto puedan afectar al libre fomento de su economía o la libre competencia de sus empresas.

Tercera.- El *artículo 137 de la Constitución* dispone que el Estado español se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en Comunidades Autónomas, que gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses y el *artículo 138* dispone que el Estado garantiza la realización del principio de solidaridad, consagrado en el *artículo 2 de la Constitución*, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y el *artículo 139* añade: "2º.- Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español", principio este último de neutralidad de los actos y disposiciones que adopten las Comunidades Autónomas, respecto de las demás en evitación de distorsiones económicas, que aparece también proclamado en el *artículo 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de Septiembre*, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en lo sucesivo LOFCA), pero en especial el apartado c) que dispone: "Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando además de lo establecido en el *artículo 6º de esta Ley* (respeto del ámbito competencial tributario del Estado), los siguientes principios: (...) c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el *artículo 2º, Uno, a*) (prohibición de privilegios económicos o sociales y de barreras fiscales), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades".

La Sala no ignora que la Disposición Adicional Primera de la LOFCA excluye de su ámbito al sistema foral tradicional de concierto económico que se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía, exclusión congruente con las amplias facultades financieras y tributarias de que disponen fundamentalmente los Territorios Históricos del País Vasco, pero ello no empece a que en su relación con las demás Comunidades Autónomas, se apliquen principios similares en defensa de las libertades de movimiento de las personas, de movimiento de capitales, de establecimiento de las empresas, y de su libre competencia, que ha sido recogidos en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por *Ley 12/1981, de 13 de Mayo*.

Nos encontramos, pues, que las Normas Forales de naturaleza tributaria, aprobadas por los Territorios Históricos pueden afectar a dichas libertades y, por tanto, pueden lógicamente afectar a los intereses de la Comunidad Económica Europea, legitimada para recurrirlas contra el Estado español, ante el propio Tribunal de Justicia de la C.E.E., también a los intereses generales legítimos defendidos por el Estado español, cuya Administración General del Estado está plena e indiscutiblemente legitimada para impugnarlas ante los Órganos de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, y también, en especial, a los intereses específicos de las Comunidades Autónomas limítrofes (Cantabria, Castilla y León - (Burgos) y La Rioja), o no limítrofes legitimadas, en consecuencia, para impugnarlas ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en defensa de los intereses generales de su Comunidad y dentro de su ámbito competencial.

Cuarta.- Las Normas Forales impugnadas, reguladoras de los respectivos Impuestos sobre Sociedades de los Territorios Históricos de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya, en la medida en que contienen un

conjunto de incentivos fiscales mas beneficiosos que los regulados en la *Ley 43/1995, de 27 de Diciembre*, del Impuesto sobre Sociedades, del Territorio Común español, es incuestionable que afectan directamente a los intereses legítimos de la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA, a la que su *Estatuto de Autonomía, aprobado por la Ley Orgánica 8/1981, de 30 de Diciembre*, confiere en su *artículo 22*, apartado once "el fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica nacional", y es evidente que tal competencia puede resultar afectada directa y gravemente por los incentivos fiscales de los Territorios Históricos que en la medida coarten o menoscaben, en especial, la libertad de establecimiento de las empresas o la libre competencia.

Quinta.- Avala la legitimación activa que reconocemos a la DIPUTACIÓN REGIONAL DE CANTABRIA la propia justificación de la legitimación pasiva admitida al GOBIERNO DEL PAÍS VASCO, que obviamente no ha sido autor de las Normas Forales impugnadas, y que en su escrito de personación como coadyuvante alega textualmente: "Que la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco tiene un interés evidente en la defensa de las normas forales impugnadas, en tanto en cuanto las mismas inciden significativamente en la economía global de dicha Comunidad (...)", y posiblemente en sentido inverso a los intereses de Cantabria.

Indiscutiblemente, la Comunidad Autónoma de Cantabria tiene también interés en su propia economía, que puede resultar afectada por las Normas Forales impugnadas.

2.1.2 Sentencia de 9 de diciembre de 2004-recurso de Casación nº 7893-1999:

El motivo, en sus diversas formulaciones, no puede ser acogido, debiendo resolverse de conformidad con la doctrina establecida en sentencias anteriores nuestras como las más recientes de 3 de noviembre de 2004 (rec. cas. 8648/2004), de 26 de julio de 2003 (rec. de cas. 10581/1998 [RJ 2003\ 6305]) y 11 de febrero de 2004 (rec. cas. 10590/98 [RJ 2004\ 2524]) que reconocen legitimación a la Cámara Oficial Comercio e Industria de La Rioja, a la Comunidad Autónoma de La Rioja y a la Comunidad Autónoma de Cantabria para impugnar, precisamente, Normas Forales reguladoras del Impuesto de Sociedades.

Como hemos señalado en las referidas ocasiones, la legitimación activa implica una especial relación del demandante con el objeto del proceso por la que se otorga una capacidad de reacción procesal para la defensa y efectiva reintegración o preservación de un derecho o interés legítimo que forma parte del ámbito jurídico de quien aduce su titularidad. Y, especialmente, después de la Constitución el concepto de ese interés legitimador que antes había ser directo y ahora simplemente legítimo, se extiende a todos aquellos supuestos en los que el accionante puede conseguir cualquier clase de beneficio (material o jurídico) como consecuencia de una sentencia estimatoria de su pretensión.

En definitiva, el interés legítimo requerido para la legitimación de que se trata, que abarca todo interés material o moral que pueda resultar beneficiado con la estimación de la pretensión ejercitada (siempre que no se reduzca a un simple interés por la pura legalidad), puede prescindir, ya, de las notas de "personal y directo", pues tanto la Jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Tribunal Constitucional (en sentencias, entre otras, 60/1982 [RTC 1982\ 60], 62/1983 [RTC 1983\ 62], 160/1985 [RTC 1985\ 160], 24/1987, 257/1988, 93/1990, 32 y 97/1991 y 195/1992 [RTC 1992\ 195], y autos 139/1985, 27.2 [RTC 1985\ 139 AUTO], 520/1987 [RTC 1987\ 520 AUTO] y 356/1989 [RTC 1989\ 356 AUTO]) han declarado, al diferenciar el interés directo y el interés legítimo, que éste no sólo es superador y más amplio que aquél sino también que es, por sí, autosuficiente, en cuanto presupone que la resolución administrativa o la disposición general impugnada ha repercutido o puede repercutir, directa o indirectamente, pero de un modo efectivo y acreditado, es decir, no meramente hipotético, potencial y futuro, en la correspondiente esfera jurídica de quien formula la demanda.

Y, en este sentido, no puede negarse a la Federación de Empresarios de La Rioja una legitimación suficiente para el ejercicio de la acción frente a las Normas Forales de que se trata en la medida en que éstas puedan ser discriminatorias o su aplicación redundar en perjuicio de los intereses empresariales cuya defensa tiene asumida como fin específico.

2.2 Respecto de la existencia de objeto analizable en esta vía jurisdiccional, la Sentencia de 9 de diciembre establece:

Los indicados motivos, en los que se mantiene la validez del *artículo 26* de las Normas Forales impugnadas, no pueden ser acogidos en coherencia con el criterio y decisión de nuestra reciente sentencia de fecha 3 de noviembre de 2004 (rec. cas. 8648) en la que se examinaba la misma cuestión resumiendo la doctrina contenida en anteriores sentencias: STS de 7 de febrero de 1998 (rec. apel. núm. 12703/91 [RJ

1998\ 1111]), 13 de octubre de 1998 (rec. apel. 7484/90 [RJ 1998\ 7912]) y 22 de enero de 2000 (rec. cas. 2580/95 [RJ 2000\ 2778]).

a) Con carácter general, la naturaleza de las Normas Forales vascas (también Navarras) ha suscitado una controversia que trasciende del mero interés doctrinal.

La Constitución "ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales", añadiendo que "la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la *Constitución (RCL 1978\ 2836)* y los Estatutos de Autonomía" (Disposición Adicional primera).

El Estatuto de Autonomía del País Vasco (RCL 1979\ 3028 y LPV 1980\ 10) se refiere a los Territorios Históricos como titulares del derecho a formar parte de la comunidad autónoma del País Vasco, definiéndose el territorio de ésta por la integración de aquéllos. Sus órganos forales se rigen por el régimen jurídico privativo de cada uno de ellos (*art. 37.1*), no viéndose modificada la naturaleza de dicho régimen foral específico o las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico por lo dispuesto en el *Estatuto (art.37.2)*. El propio *Estatuto* recoge diversas competencias propias de los Territorios Históricos y menciona en el *artículo 37.3* unas que, en todo caso, les corresponden con carácter de exclusividad. El *artículo 41*, que señala que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco serán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios, dispone que "las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idéntica finalidad".

Ahora bien, es evidente que el Estatuto de Autonomía del País Vasco no configura las Juntas Generales como cámaras legislativas y es, igualmente, claro que no pueden dictar normas con valor de Ley. En el sistema constitucional español las Cortes Generales, como representantes del pueblo español -en el que reside la soberanía nacional y del que emanan los poderes del Estado- ejerce la potestad legislativa del Estado (*art. 66.2 CE [RCL 1978\ 2836]*), sólo sujeta al control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional (*art. 161.1 CE*); y, en el ámbito territorial del País Vasco, es, solamente, el Parlamento Vasco el que ejerce la potestad legislativa, según resulta del *artículo 25 Estatuto*, sometida también al mencionado control de constitucionalidad del Tribunal Constitucional. En este mismo sentido, la *Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre (RCL 1983\ 2922 ccaa y LPV 1983\ 2080)*, de relaciones entre las Instituciones de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos" establece que la facultad de dictar normas con rango de Ley corresponde en exclusiva al Parlamento (*art. 6.2*).

Es verdad que se ha tratado de explicar la naturaleza de las Normas Forales considerándolas como disposiciones materialmente legislativas o como reglamentos autónomos, derivados directamente del Estatuto de Autonomía que define las competencias exclusivas de los Territorios Históricos y establece una especie de reserva reglamentaria a favor de éstos (*arts. 37.3 y 25*). Y la singularización de tales Normas ha tenido reflejo, incluso, en las Disposiciones Adicionales primera de la LJCA (RCL 1998\ 1741) y decimosexta de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (RCL 1992\ 2512, 2775 y RCL 1993, 246) (LRJ-PAC, en adelante), según redacción dada por la *Ley 4/1999 (RCL 1999\ 114, 329)*.

Pero la aceptación de la referida categoría normativa tiene dos importantes objeciones. De una parte, supondría contradecir principios básicos del sistema de fuentes establecido en la *Constitución (RCL 1978\ 2836)*, según advirtió tempranamente el Tribunal Constitucional que, en sentencia 5/1982, de 8 de febrero (RTC 1982\ 5), puso de manifiesto que en nuestro ordenamiento no existía reserva reglamentaria. Y, de otra y sobre todo, resultaría contraria a la jurisprudencia de esta Sala que ha revisado y controlado las Normas Forales y ha afirmado la efectividad del principio de legalidad; o, dicho en otros términos, ha afirmado la subordinación de las Normas Forales a las Leyes.

Las propias Normas Forales reconocen la subordinación a la Ley del Concierto (RCL 1981\ 1232 y LPV 1981\ 377) que define los principios a los que ha de sujetarse el ejercicio de la potestad tributaria de los Territorios Históricos.

La capacidad normativa de dichos Territorios se ejerce en el marco de la *Constitución (RCL 1978\ 2836)* y de la *Ley*, aunque los límites definidos por ésta sean, en ocasiones, extraordinariamente amplios e implique, de hecho, una deslegalización en materia tributaria que ha resultado posible por la citada Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental.

Y, en todo caso, en tanto no se produzca una reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional

(RCL 1979\ 2383) que permita residenciar ante este Tribunal la impugnación de las Normas Forales, el producto normativo de las Juntas Generales, de carácter reglamentario, ha de estar sometido a los controles de constitucionalidad y de legalidad de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, haciendo efectivas las exigencias de tutela judicial (*art. 24.1 CE*) y de sometimiento a Derecho de los poderes públicos.

b) De manera especial, en las referidas sentencias, se apreciaba ya que el *artículo 26 de las Normas Forales vulneraba los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico*, que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como la necesidad de una presión fiscal efectiva global que no sea inferior a la del territorio común. Exigencias que constituyen límites a la autonomía tributaria del País Vasco.

Las más altas instancias comunitarias europeas han considerado discriminatorias las normas en cuestión (*art. 26 de las Normas Forales*), debiendo afirmarse que el ordenamiento comunitario rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio de otras, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alterando el juego de la libre competencia entre ellas.

La prueba más evidente de las distorsiones mencionadas se da, precisamente, en el ámbito del Derecho Comunitario Europeo, como es sabido, de aplicación directa y preferente al Ordenamiento interno, y que los Jueces nacionales, como Jueces Comunitarios de Derecho Común, están obligados a salvaguardar y proteger.

Y, en definitiva, esta Sala ha confirmado ya la procedencia de la anulación del *artículo 26 de cada una de las normas forales impugnadas de Álava, Guipuzcoa y Vizcaya (24/1996*, de 5 de julio [LPV 1996\ 381], 7/1996, de 4 de julio [LPV 1996\ 348], y 3/1996, de 26 de junio [LPV 1996\ 347, 402], reguladoras del Impuesto de Sociedades); por cierto posteriormente derogados (Normas Forales 7/2000, de 29 de marzo [LPV 2000\ 163], 3/2000, de 13 de marzo [LPV 2000\ 141] y 7/2000, de 19 de julio [LPV 2000\ 353]).

2.3Y, respecto de las demás cuestiones suscitadas, la Sentencia nos dice:

El TS ha declarado, en su sentencia de 7 de febrero de 1998 (RJ 1998\ 1111), con ocasión de la impugnación de los incentivos fiscales a la inversión regulados en la Norma Foral 8/1998, de 1 de julio, que las empresas española que no tributen conforme al régimen fiscal vasco están en desventaja competitiva respecto de las empresas que están sometidas al mismo.

La Norma contemplada en dicha sentencia recogía una deducción del impuesto de sociedades del 20% del importe de las inversiones, aplicable sobre la cuota a pagar, pudiendo deducirse el exceso no aplicado en los cuatro ejercicios siguientes, y ser incrementado en 5 puntos porcentuales en función del empleo generado por la inversión, y otros 20 puntos porcentuales por la realización de inversiones de especial interés tecnológico, dándose libertad de amortización de los bienes en que consistan las nuevas inversiones. Y en las Normas Forales del impuesto de sociedades, objeto de impugnación, se recogen medidas que, objetiva y potencialmente, vulneran en mayo medida los apartados 11 y 12 del *artículo 4 de la LCE/1981 (RCL 1981\ 1232 y LPV 1981\ 377)*, que las que fueron contempladas en la referida sentencia de 7 de febrero de 1998.

QUINTO.- Con carácter previo al análisis del primero de los indicados motivos debe considerarse el reparo que opone la representación procesal de las Juntas Generales de Bizkaia, más bien formal, consistente en que se trata de una reproducción de la demanda o copia literal de las conclusiones formuladas en la instancia.

Dicha alegación, relacionada con la técnica de la casación, no puede ser acogida. Se alude a múltiples pronunciamientos de esta Sala que han considerado improcedentes la reiteración en casación del contenido de la demanda de instancia. Pero tales decisiones que, sin duda, puede entenderse que conforman, incluso, doctrina jurisprudencial se explican en la necesidad de preservar el recurso como mecanismo de impugnación de la sentencia de instancia. Esto es, se trata de señalar que la casación debe estar orientada a poner en evidencia las vulneraciones del ordenamiento jurídico en que haya podido incurrir la resolución judicial objeto del recurso. O, dicho en otros términos, que no se puede combatir directamente en casación el acto administrativo o disposición general objeto de la pretensión formulada en la instancia sin tener en cuenta el fallo y la razón de decidir del Tribunal a quo; y así resulta que cuando las alegaciones formuladas en la instancia han obtenido respuesta del órgano judicial es ésta la que ha de contemplarse al formalizar el recurso de casación.

Y, en el presente caso, ocurre que, si bien es extensa la argumentación de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, cuando desciende a considerar, en concreto, los diversos preceptos impugnados de las Normas Forales, con independencia de los argumentos utilizados para anular los *artículos 26*, se limita a contemplar la "deducción por creación de empleo" que no considera determinante de una mejora en la posición competitiva de las empresas", y luego afirma que "de las demás medidas y ventajas relativas en las que centra el recurso, no resulta hacer un estudio detallado caso por caso, pues el modo en que la parte formula sus alegaciones no lo exigiría a efectos de congruencia... y ha de tenerse en cuenta lo razonado de modo general". Así, en estas circunstancias, no puede extrañarse que, ante la falta de pronunciamiento explícito, la recurrente reproduzca la argumentación de la instancia referida a las infracciones en que, a su juicio, incurre la normativa impugnada.

SEXTO.- En la sentencia de instancia que se recurre pueden distinguirse dos partes. Una de ellas, en la que, con carácter general, se señala que la demanda planteaba "una cuestión de Derecho Comunitario Europeo" de la que se hacen derivar consecuencias de Derecho interno, consistente en la declaración de nulidad de pleno derecho de las Normas Forales combatidas al amparo del *artículo 62.1.e) de la LRJ-PAC (RCL 1992\ 2512, 2775 y RCL 1993, 246)* por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido ya que se habían aprobado omitiendo el trámite previsto en el *artículo 93.3 del Tratado CEE (LCEur 1986\ 8)*, de comunicación previa a la Comisión ya que reconocían beneficios fiscales para las empresas susceptibles de ser calificadas "ayudas de Estado". Pero, después de hacer referencia a la doctrina establecida al efecto por el Tribunal de Justicia (TJCE en adelante), afirma que "hasta la fecha" no constaba que el referido tema hubiera sido objeto de decisión prejudicial por parte del dicho Tribunal, y que se estaba en presencia de un conflicto de Derecho netamente interno y resoluble por el juego de los principios y normas constitucionales y de legalidad ordinaria "excediendo de los intereses legitimantes y de las facultades concretas de dicha asociación [Federación de empresarios de la Rioja] 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 empresas comunitarias, y no con los principios y derechos fundamentales que los ciudadanos españoles pueden oponer al contenido de tales regulaciones fiscales."

Y, otra parte, en la que la sentencia efectúa determinadas consideraciones particulares. El *artículo 26* de las Normas Forales es entendido como una norma que establece una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir (*art. 31 CE [RCL 1978\ 2836]*) y que es medida desproporcionada e inidónea para obtener los fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes originando unas condiciones de ventajas inasumibles, con quiebra del principio de generalidad que no puede ser aplicado a fines que no sean especialmente cualificados constitucionalmente (sic). Por el contrario, la medida prevista en el *artículo 45 de las Normas Forales, consistente en deducciones por creación de empleo (600.000 pesetas en la cuota por cada persona/año de incremento de promedio de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido, siempre que se mantuviera durante los dos años siguientes)* es considerada proporcional por la carga que para el pasivo de la sociedad comporta la contratación indefinida, no pudiéndose afirmar que por la obtención de la deducción la empresa mejorase la posición competitiva. Y, en fin, el Tribunal a quo no estudia el resto de las medidas de las Normas Forales impugnadas porque todas las cuestiones se exponen de modo globalizado y ha de tenerse en cuenta lo razonado de modo general sobre la mera diferencia entre los sistemas y subsistemas [tributarios] en un mismo espacio unitario, "sin perjuicio de que en otro recurso que se resuelve simultáneamente frente a las mismas disposiciones forales, se dé respuesta desestimatoria a muchos de los preceptos que se combaten".

Ahora bien, la tesis general expuesta de la que parte la sentencia y en la que también insisten algunas de las representaciones procesales de las partes recurridas, representa una concepción del Derecho comunitario europeo que no puede ser compartida, en cuanto supone que los ciudadanos españoles no pueden alegar como fundamento de su pretensión las normas y principios del acervo europeo frente a normativas tributarias que puedan vulnerar exigencias derivadas de tal Derecho. O, dicho en otros términos, la regulación europea de las "ayudas de Estado" puede hacerse valer ante los Tribunales nacionales por cualquier ciudadano europeo, sin que resulte justificada una exclusión discriminatoria de los españoles que, según el criterio que resulta de la sentencia que se revisa, habrían de limitar la fundamentación de su pretensión a los postulados del Derecho interno.

La eficacia directa y primacía del Derecho Europeo, en el ámbito del ejercicio de las competencias atribuidas a las instituciones europeas y con respeto a la identidad de los Estados integrados y a sus estructuras constitucionales básicas, ha sido proclamada reiteradamente por la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y del Tribunal de Primera Instancia, así como por la doctrina del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia de este Alto Tribunal y dicha eficacia del Derecho Comunitario

Europeo se produce en las relaciones verticales (poderes públicos/particulares) y en las relaciones horizontales (entre particulares). Esta plenitud de eficacia de la normativa europea aparece reconocida en el *artículo 250 del Tratado consolidado (RCL 1999\ 1205, 2084 y LCEur 1997\ 3620)* (anterior *art. 189*), de manera que resulta directamente aplicable y produce efectos inmediatos en cuanto confiere a los particulares de cualquiera de los Estados derechos e intereses que las jurisdicciones nacionales deben proteger y a éste efecto se opone la aplicación de cualquier medida legislativa incompatible con las disposiciones del Derecho europeo.

Incluso, aunque la inaplicación de la norma nacional incompatible permita la aplicación preferente de la norma comunitaria, un Estado miembro que mantenga en vigor una norma nacional contraria incumple la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento del Tratado y de los actos de las Instituciones (*art. 10 del Tratado consolidado, antiguo art. 5*). O, dicho en otros términos, la primacía y el efecto directo de las disposiciones comunitarias no dispensan a los Estados miembros de la obligación de eliminar de su orden jurídico interno aquellas disposiciones que resulten incompatibles. Se trata, así, de evitar situaciones de incertidumbre en cuanto a la posibilidad de que cualquier ciudadano comunitario (sin exclusión de los propios nacionales) se acoja a la normativa europea. Y, de manera más concreta, la discriminación o la existencia de elementos de "ayuda de Estado", de existir en las Normas Forales impugnadas, alcanzaría tanto a los residentes en otros Estados miembros como a los residentes en el territorio común español.

En consecuencia, no puede negarse interés ni, consecuentemente, legitimación a la Federación recurrente para alegar la normativa europea que también ampara a los empresarios a que representa.

Debe por ello acogerse el primero de los motivos de casación formulado por la representación de la Federación de Empresarios de La Rioja, y, de conformidad con lo establecido en el *artículo 95.1.d) LJCA (RCL 1998\ 1741)*, han de analizarse las cuestiones suscitadas en el debate procesal, consistente en el examen y decisión sobre si las Normas Forales impugnadas en la instancia, o los preceptos de las mismas a los que se alude en la pretensión subsidiaria, resultan contrarios al Derecho europeo, a las normas constitucionales (*RCL 1978\ 2836 (arts. 2, 14, 31, 138, 139, 149 y 158), estatutaria [RCL 1979\ 3028 y LPV 1980\ 10] (art. 41) o del Concierto económico [RCL 1981\ 1232 y LPV 1981\ 377] (arts. 11, 12 y 13)* que la parte recurrente cita, y a la jurisprudencia a la que ésta también se refiere.

SÉPTIMO.- El contraste de las NN.FF con las previsiones constitucionales y estatutarias ha de partir necesariamente del referido reconocimiento expreso de los derechos históricos y de su actualización que se realiza en la Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental (*RCL 1978\ 2836*), y que ha servido, de una parte al Tribunal Constitucional para que, en sentencia 76/1988, de 26 de abril (*RTC 1988\ 76*), al pronunciarse sobre la Ley de Territorios Históricos (*RCL 1983\ 2922 ccaa y LPV 1983\ 2080*), acogiera la tesis de la foralidad como institución garantizada por la Norma Fundamental; y, de otra, a esta Sala para que reconociera las potestades normativas de las Instituciones de los Territorios Históricos en el ámbito tributario (*SSTS de 20 [RJ 1999\ 9602] y 27 de noviembre de 1999 [RJ 2000\ 2991], 24 de enero de 2000 [RJ 2000\ 260]*).

El marco normativo básico derivado de la norma constitucional está constituido, en primer lugar, por el Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV), aprobado por LO 3/1979, de 18 de diciembre (*RCL 1979\ 3028 y LPV 1980\ 10*), cuyo *artículo 41* dispone, por un lado, que la relaciones de orden tributario entre el Estado y el País vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o Convenios. Y añade, en el apartado 2, que el contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a una serie de principios señalando que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para su coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se convengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.

Por tanto, tras un principio general -la reafirmación del sistema foral tradicional-, la norma estatutaria define el contenido del Concierto y precisa sus condicionamientos y límites, tendentes a lograr que no obstante la autonomía tributaria del País Vasco su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación estatal.

En segundo término, ha de tenerse en cuenta el Concierto Económico, aprobado por la *Ley 12/1981, de 13 de mayo (RCL 1981\ 1232 y LPV 1981\ 377)* (luego sustituido por el Concierto aprobado por *Ley 12/2002, de 23 de mayo [RCL 2002\ 1345, 1519 y LPV 2002\ 498]*) que, en su *artículo 2*, atribuía a las autoridades de los Territorios Históricos Vascos competencia para regular dentro de su territorio el régimen

tributario, salvo los tributos que integraban la Renta de Aduanas, los que se recaudaban a través de los monopolios fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación se declaraba de competencia exclusiva del Estado (luego, según el nuevo Concierto de 2002, la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes de importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la alta inspección y aplicación del Concierto Económico).

De esta forma la jurisprudencia de esta Sala ha señalado las siguientes reglas correspondientes al sistema tributaria foral del País Vasco:

a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen reconocidas competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario, salvo los tributos que al promulgarse la Ley del Concierto se recaudaban mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (*art. 2.1 de la Ley del Concierto* , que contiene el denominado fuero tributario del País Vasco).

b) Las Diputaciones Forales tendrán a su cargo la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos (*art. 2.2*).

c) Las Juntas Generales tienen las competencias para adoptar los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en sus respectivos Territorios las normas fiscales que el Estado decida aplicar al territorio común.

d) En todo caso, las normas vigentes en el territorio de régimen común, tienen el carácter de Derecho supletorio (Disposición Adicional Primera de la Ley del Concierto).

Estos principios son los que inspiran la Ley de referencia con vigencia prevista hasta el 31 de diciembre de 2001.

Las instituciones autonómicas vascas se diferencian, así, de las análogas instituciones de la Administración Local del Derecho común del Estado, que sólo tienen autonomía en orden a los gastos.

Mas ello no quiere decir que la autonomía financiera reconocida a los Territorios sea incondicionada o que carezca de límites. Por el contrario, tales condicionamientos están fijados en la misma Ley, de naturaleza paccionada, del Concierto, en la que se fijan las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

Sustancialmente se reconoce al País Vasco el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el *art. 156.2 CE (RCL 1978\ 2836)*), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un "cupo", en virtud del principio de solidaridad interterritorial que consagra nuestra Constitución (vid. *art. 158*). Y se reconocen asimismo facultades normativas propias, conforme hemos visto.

Por lo demás, el *art. 4 de la Ley del Concierto* desarrolla las previsiones para lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País Vasco y en el territorio común del Estado. Dicha armonización está reconocida unánimemente como una de las finalidades esenciales de la citada Ley.

OCTAVO.- El régimen de la Ley del Concierto (RCL 1981\ 1232 y LPV 1981\ 377)permite distinguir dos grupos diferentes de tributos:

a) Tributos concertados de normativa autonómica.

Entre ellos, la Ley del Concierto incluye expresamente el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre el patrimonio.

Y el *artículo 7.6* del Concierto establece que "No obstante..., las Diputaciones Forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto, aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior".

El impuesto sobre sociedades, a tenor del *art. 17 de la Ley del Concierto* , ofrece un carácter mixto, pues es definido como tributo concertado de normativa autonómica para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, y concertado de normativa común en los demás casos.

b) Tributos concertados de normativa común.

En los impuestos indirectos la regla general, según el *art. 27*. Uno, es que se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado, sin perjuicio de lo dispuesto expresamente en los números siguientes de dicho artículo en cuanto a los Impuestos sobre el Valor Añadido, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre las Primas de Seguros y los Impuestos Especiales.

En este contexto, la Jurisprudencia de esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre diferentes problemas suscitados por la obligada compatibilidad entre la potestad normativa de las instituciones de los Territorios históricos en el ámbito tributario y la Ley del Concierto, pronunciamientos estos que conviene recordar como demostrativos de una línea de doctrina jurisprudencial consolidada. Así:

-La sentencia de 28 de octubre de 1995 (RJ 1995\ 8544) resalta que la competencia tributaria, ejercida en los términos que propicia la Ley del Concierto, constituye un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral y resulta ser el mínimo sin el que desaparecería la imagen misma de la foralidad, tal y como señala el fundamento 6º de la STC 76/1988, de 26 de abril, (RTC 1988\ 76) recaída en el recurso de inconstitucionalidad contra la *Ley 27/1983, de 25 de noviembre*, (RCL 1983\ 2922 ccaa y LPV 1983\ 2080) del Parlamento Vasco, conocida como Ley de Territorios Históricos.

-La sentencia de 12 de septiembre de 1996 (RJ 1996\ 9576) (impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas) destaca que este tributo se rige por la normativa común, excepto en lo relativo a los modelos y plazos de presentación de las declaraciones- autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio, por disposición del *art. 16, párrafo segundo de la Ley del Concierto*.

En esta sentencia se declara que las Normas forales no son meras disposiciones de naturaleza meramente instrumental o gestora, pues sus reglas constituyen normas sustantivas con rango y trascendencia igual a las del Estado que no correspondan a su Parlamento.

-La sentencia de 23 de diciembre de 1996 (RJ 1996\ 9590) (dictada a propósito del impuesto sobre sociedades) destaca la importancia de la Ley del Concierto en orden a los límites que introduce al poder tributario de las Haciendas Forales y subraya la armonización fiscal como un claro objetivo de la Ley.

-La sentencia de 8 de marzo de 1997 (RJ 1997\ 2954) declaró la nulidad de la Norma Foral 68/1987, de 22 de diciembre, por el que se creó la tarifa aplicable a las Sociedades de Información, a los efectos de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, por falta de audiencia de las entidades representativas de los intereses afectados por la Norma.

-La sentencia de 26 de marzo de 1997 (RJ 1997\ 6163) (impuesto general sobre el tráfico de las empresas) analizó el impuesto general sobre el tráfico de las empresas como impuesto indirecto de normativa común y recordó que, hasta tanto se dictaran las disposiciones forales precisas para la aplicación de la Ley del Concierto (RCL 1981\ 2132 y LPV 1981\ 377), se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales en todo caso tendrán carácter de Derecho supletorio, todo ello en virtud de la *Disposición Adicional Primera de la Ley del Concierto 12/1981, de 13 de mayo*.

-La sentencia de 13 de octubre de 1998 (RJ 1998\ 7912), en un recurso directo interpuesto también por la Abogacía del Estado contra la Norma Foral 14/1987 (LPV 1987\ 1979) de las Juntas Generales de Guipúzcoa, proclamó que el régimen fiscal del País Vasco es diferente al del resto del Estado, al igual que ocurre con otras Comunidades Autónomas, tales como Canarias y Navarra, y que en el caso del País Vasco y Navarra, tales peculiaridades tienen reflejo en el sistema de conciertos o convenios. Sin perjuicio de lo cual estimó que se habían producido en dicha Norma violaciones del principio de legalidad que afectaban a los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales, Sociedades, Renta de las Personas Físicas, Actividades Comerciales e Industriales, Contribución Territorial Urbana y restantes tributos de las Corporaciones Locales, que además hubieran supuesto una infracción del *art. 52 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea (LCEur 1986\ 8)*, de no haber mediado una obligación de reembolso por el Estado a las empresas que se establecieran en otros Estados de la Unión Europea para compensar las diferencias existentes entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común y el importe derivado de la aplicación de los regímenes fiscales existentes en los territorios forales vascos.

-La sentencia de 28 de mayo de 1998 (RJ 1998\ 4473) recordó, en materia del impuesto sobre actos jurídicos documentados, la importancia de los llamados "puntos de conexión" --para decidir cuando

correspondía a las Diputaciones Forales la exacción del tributo--, que se desarrollan en el *art. 31 de la Ley del Concierto*.

-La sentencia de 14 de mayo de 1998 (RJ 1998\ 3952) destaca que las Diputaciones Forales son una Institución de régimen especial privativo, que impide considerarlas, obviamente, como una Institución de régimen local, como reconoce la propia *Ley de Bases de Régimen Local 7/1985, de 2 de abril (RCL 1985\ 799, 1372)*, en su *Disposición Adicional Segunda y también el Real Decreto Legislativo 781/1986 (RCL 1986\ 1238, 2271, 3551)*, cuyos *artículos 273 y 292*, al regular las Licencias fiscales, excepcionan expresamente los regímenes tributarios del País Vasco y de Navarra, sin que ello quiera decir que los órganos forales estén exceptuados de los principios comunes en la materia del procedimiento de elaboración de disposiciones generales, tales como el principio de audiencia, y en general los que se recogían en los *artículos 129 y 130 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (RCL 1958\ 1258, 1469, 1504 y RCL 1959, 585)*, vigentes aún a la sazón en virtud de la *Disposición Derogatoria de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992\ 2512, 2775 y RCL 1993, 246)*.

-La sentencia de 20 de noviembre de 1999 (RJ 1999\ 9602), en la que se examinó la legalidad de una norma relativa a las Entidades de Previsión Social Voluntaria, declaró la nulidad del *art. 4, apartado 7, de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre (LPV 1992\ 30)*, de las Juntas Generales de Vizcaya, en cuanto estableció una exención, en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio, en favor de los derechos consolidados de los socios de número u ordinarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria.

NOVENO.- En cualquier caso, según el cuadro normativo descrito y la jurisprudencia referida, las singularidades tributarias de los Territorios Históricos derivadas del propio reconocimiento constitucional suponen una serie de consecuencias que han de ser tenidas al enjuiciar las NN.FF.

En primer lugar, la modulación del principio de reserva de Ley. La capacidad de autonormación que el reconocimiento institucional de los derechos históricos comporta no supone que los entes forales sean titulares de potestad legislativa, pues ésta se haya reservada por el propio textos constitucional al Estado (*art. 62.2)* y a la Comunidad Autónoma [*art. 152.1 y 153.a*]. *La propia Ley del Parlamento Vasco de 25 de noviembre de 1983 (RCL 1983\ 2922 ccaa y LPV 1983\ 2080)*, de relaciones entre las Instituciones Comunes, la Comunidad Autónoma y Órganos Forales de sus Territorios Históricos (LTH, en adelante), sin perjuicio de referirse a la potestad normativa para dictar NN.FF (*art. 8*), *señala expresamente que la facultad de dictar normas con rango de Ley* corresponde en exclusiva al Parlamento (*art. 6.2*). Y, *sin embargo, en virtud de la cláusula* constitucional de reconocimiento y respeto a los derechos históricos de los territorios forales, las competencias en materia tributaria representan un derecho histórico identificativo de la foralidad, cuya actualización se lleva a cabo a través del EAPV (*RCL 1979\ 3028 y LPV 1980\ 10*) y, en concreto, mediante el reconocimiento explícito del referido *artículo 41.2*.

Por ello el principio de reserva de Ley y de legalidad en materia tributaria, de por sí con alcance relativo, tiene una relatividad más específica y acusada con respecto a los Territorios Históricos. Esto es, la exigencia de subordinación y de complementariedad del Reglamento con respecto a la Ley, no se exige en relación con las normas reglamentarias que dictan las Juntas Generales en los mismos términos que se establecen con carácter general para dicha clase de normas en el ámbito tributario. En definitiva, el principio de reserva de Ley establecido el *artículo 31.3 CE (RCL 1978\ 2836)* resulta matizado para los Territorios Forales a los que el *artículo 8.1 LTH* reconoce, en las materias que son de su competencia exclusiva una potestad normativa sui generis ejercida mediante las NN.FF de que se trata.

En segundo lugar, los principios constitucionales de autonomía, igualdad, unidad y solidaridad han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocida por la propia Norma Fundamental y que obliga, desde luego, a establecer un cuidadoso equilibrio entre dichos principios y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional.

DÉCIMO.- La compatibilidad con la igualdad encuentra una primera referencia en la autonomía financiera (*art. 156 CE [RCL 1978\ 2836]*), *en relación con la que la jurisprudencia constitucional* ha entendido que la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera, y aún más con el específico sistema foral. Lo que impone el principio de que se trata es que se asegure la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite ciertamente la configuración de sistemas tributarios verdaderamente privilegiados en el territorio nacional. En este sentido la STC 150/1990 (RTC 1990\ 150), señala: "la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto (RCL 1979\ 3028 y LPV 1980\ 10). Y si, como es lógico, de dicho

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, 149.1.1 de la Constitución* [ni los *artículos 31.1, 38 y 149.1.13*, cabe añadir] ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se reviere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales".

Por tanto, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar, pueden ser en alguna medida diferentes (*Cfr. ATC 182/1986, de 26 de febrero [RTC 1986\ 182 AUTO]*).

Por consiguiente, el deber básico de contribuir a los gastos públicos establecido en el *artículo 31.1 CE (RCL 1978\ 2836)* puede tener un tratamiento diferenciado en los Territorios Históricos, siempre que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles y ello no suponga un trato fiscal realmente privilegiado.

El análisis particularizado que se hará de los preceptos de las NN.FF pondrá de relieve que en algunos, los que coinciden con el concepto de "Ayudas de Estado", puede apreciarse un tratamiento favorable para determinadas sociedades en función de su punto de conexión territorial, y en este sentido resultan contrarios al postulado constitucional de que se trata. Pero no ocurre así en relación con aquellos otros en los que la diferencia de tratamiento puede encontrar su justificación en un fundamento o elemento de distinción jurídicamente relevante como es el propio reconocimiento constitucional y estatutario de los sistemas forales tributarios.

UNDÉCIMO.- La unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (*STC 19/1987 [RTC 1987\ 19]*). Y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos sistemas en su conjunto -y no de un impuesto concreto- lo que las Leyes de Concierto y *Convenio Económico (RCL 1981\ 1232 y LPV 1981\ 377)* tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

Es forzoso reconocer la dificultad de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas. Pero, de una parte, no es posible prescindir del dato de la globalidad en términos de una situación de "equivalencia financiera" (según la fórmula que introdujo la *Ley 19/1998, de 15 de junio [RCL 1998\ 1472]*) entre ambos modelos, el común y los forales, entendiéndose que para que tal exigencia se cumpla es preciso que resulte equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales, con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes; esto es, las Comunidades forales deben contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales. De otra, precisamente el parámetro europeo que se utilizará para apreciar la nulidad de determinados preceptos de las NN.FF. que se enjuician sirve también de mecanismo válido para la verificación de la presión integral. O, dicho en otros términos, la contradicción con el Derecho europeo, a través del régimen de las "Ayudas de Estado", es también indicio suficiente para apreciar una falta de "equivalencia financiera" globalmente consideradas entre los sistemas financieros.

En fin, la solidaridad, rectamente entendida, no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribire toda diferencia. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras las que entran en contradicción con dicho principio (*STC 64/1990, de 5 de abril [RTC 1990\ 64]*); de tal manera que resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que, por su importancia, no deban calificarse de auténticas "Ayudas de Estado", sometidas a un régimen especial por el Derechos Europeo.

DUODÉCIMO.- La libre competencia y la libertad de establecimiento son exigencias que aparecen tanto en el Derecho europeo como en el ordenamiento interno (*arts. 139.2 y 38 CE [RCL 1978\ 2836]*). Y el Tribunal Constitucional ha señalado que la unidad de mercado descansa sobre dos principios: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (*SSTC 96/1984 [RTC 1984\ 96], 88/1986 [RTC 1986\ 88] y 64/1990 [RTC 1990\ 64]*). Y la defensa de la libre competencia condiciona, desde luego, el ejercicio de las potestades tributarias de los Territorios

Históricos. Así el *artículo 4.11 del anterior Concierto Económico (RCL 1981\ 1232 y LPV 1981\ 377)* señalaba que las NN.FF no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Pero resulta, precisamente, que esos mismos principios de libre competencia y libertad de establecimiento que resultan centrales en la Unión Europea, son los que servirán, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el criterio de las propias instituciones europeas, para diferenciar de modo individualizado los preceptos de las NN.FF que, al ser encuadrables en el concepto de "Ayudas de Estado", son susceptibles de incidir en las libertades de competencia y establecimiento.

DECIMOTERCERO.- Con arreglo a los poderes conferidos por la *Constitución (RCL 1978\ 2836)*, el *EAPV (RCL 1979\ 3028 y LPV 1980\ 10)* y el *Concierto Económico (RCL 1981\ 1232 y LPV 1981\ 377)* se aprobaría la normativa vasca constituida por las Leyes 6/1988 de Guipúzcoa, 28/1988 de Álava y 8/1988 (LPV 1988\ 290) de Vizcaya (Normas Forales de 1988), en las que se concedían a las entidades que operasen exclusivamente en el País Vasco un beneficio en el Impuesto de Sociedades (IS, en lo sucesivo) consistente en un crédito fiscal, que fue declarado incompatible con la normativa europea, al entender la Comisión, mediante Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo (LCEur 1993\ 1653), que las ayudas concedidas entraban en el ámbito de aplicación del *artículo 92 del Tratado de la Comunidad Europea (LCEur 1986\ 8)* (TCE, en adelante) -*art. 87 del Texto consolidado (RCL 1999\ 1205, 2084 y LCEur 1997\ 3620)*-. La reacción fue la *Disposición Adicional 8ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre (RCL 1994\ 3564 y RCL 1995, 515)*, por la que se concedía a los residentes en otros Estados de la Unión Europea que, operando en el País Vasco o Navarra, no pudieran acogerse a la legislación especial, el derecho de reembolso por la Administración tributaria del Estado de las cantidades pagadas en exceso respecto de las que hubieran resultado de la aplicación de dicha legislación.

Sin embargo, este Alto Tribunal, en sentencia de 7 de febrero de 1998 (rec. de apelación 12703/1991 [RJ 1998\ 1111]) advirtió que las empresas españolas que operasen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, que también son residentes en la Unión Europea, no tenían derecho a reembolso alguno de la reconocida diferencia en los tributos que abonasen y quedaban en desventaja competitiva no solo respecto de las empresas sometidas al régimen foral, sino también de las de los demás Estados miembros de dicha Unión Europea que ejerciesen en el País Vasco, por lo que anulaba la Norma Foral 8/88 de Vizcaya de 1 de julio (LPV 1988\ 290). Y, en fin, la STC 96/2002, de 25 de abril de 2002 (RTC 2002\ 96), al resolver el recurso de inconstitucionalidad 1135/95, terminaría por declarar la inconstitucionalidad de la reiterada *Disposición Adicional 8ª de la Ley 42/1994*.

Con posterioridad a las Normas Forales de 1988, se aprobaron las Normas Forales 18/1993, de 5 de julio (LPV 1993\ 317), de Álava, 5/1993, de 24 de junio (LPV 1993\ 328, 409) de Vizcaya y 11/1993, de 26 de junio (LPV 1993\ 333), de Guipúzcoa, sobre Medidas Fiscales Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica, por las que se conceden determinadas exenciones a empresas de reciente creación. Estas Normas Forales fueron objeto de impugnación, entre otros motivos, con base en los *artículos 43 y 87 TCE (LCEur 1986\ 8)*, y mediante tres autos del Tribunal de Justicia del País Vasco se plantearon ante el TJCE cuestiones prejudiciales que no fueron, sin embargo, resueltas, como consecuencia de los acuerdos logrados con la Administración Central.

Por último, se aprueban las Normas Forales que son objeto del presente recurso 24/1996 (LPV 1996\ 381), de Álava, 3/1996 (LPV 1996\ 347, 402), de Vizcaya y 7/1996 (LPV 1996\ 348), de Guipúzcoa, por las que, entre otras previsiones, se conceden ayudas fiscales consistentes en la reducción de la base imponible para algunas empresas de reciente creación, así como ayudas en forma de crédito fiscal, que son objeto de varias Decisiones de la Comisión de 11 de julio de 2001 y de Sentencias del Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea, de 6 de marzo de 2002 (TJCE 2002\ 94), y del TJCE.

En cualquier caso, el carácter paccionado del Concierto, acentuado en el vigente de 23 de mayo de 2002 (RCL 2002\ 1345, 1519 y LPV 2002\ 498), al que se da un carácter indefinido con objeto de su inserción de un marco estable que garantice su continuidad al amparo de la *Constitución (RCL 1978\ 2836)* y el *Estatuto de Autonomía (RCL 1979\ 3028 y LPV 1980\ 10)*, no impide que las Normas Forales deban ser examinadas desde la perspectiva del Derecho europeo.

DECIMOCUARTO.- El régimen de las "ayudas de Estado" y de su supervisión por la Comisión Europea constituye una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado (LCEur 1986\ 8), y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros.

El *artículo 87 del Tratado (antiguo art. 92)* dispone que "salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el Mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales

entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones". Y la doctrina del TJCE ha integrado la noción de tales ayudas por los siguientes elementos: existencia en las medidas de que se trata de una ventaja o beneficio para empresas; atribución de tales medidas al Estado; especialidad o especificidad de las medidas en cuanto destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones; y falseamiento de la competencia o repercusión en los intercambios comunitarios.

a) Según reiterada jurisprudencia del TJCE, el concepto de ayudas, en el sentido del anterior *artículo 92* del Tratado (actual *artículo 87*) es, desde luego, más amplio que el de subvención, dado que comprende "no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de las empresas y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (SSTJCE de 23 de febrero de 1961, De Gezamelinjke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, de 15 de marzo de 1994 [TJCE 1994\ 36], Banco Exterior de España y de 1 de diciembre de 1998, [TJCE 1998\ 300] Ecotrade).

Precisamente, en la referida sentencia Banco Exterior de España, el TJCE precisó que "una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del *artículo 92* del Tratado [actual *art. 87*]. En esta misma línea la STJCE de 19 de mayo de 1999 (TJCE 1999\ 105) (Italia/Comisión), según la cual cualquier ventaja económico-financiera, es susceptible, en principio, de subsumirse bajo el régimen de dicho artículo del Tratado.

De esta manera, la ventaja puede traducirse en un beneficio fiscal y puede decirse que una Norma que tenga como resultado la disminución de la carga fiscal soportada por las empresas comprendidas dentro de su ámbito de aplicación subjetivo constituye una "ayuda" en el sentido del *artículo 92* del Tratado (actual *art. 87*).

b) La consideración de que la medida es atribuible al Estado alcanza a los supuestos en que el reconocimiento de la ventaja fiscal se produce por entidades territoriales. En este sentido se pronuncia la STJCE de 14 de octubre de 1987 (TJCE 1988\ 24) (República Federal de Alemania/Comisión), en la que se trataba de un sistema de ayudas establecido por el Land de Renania del Norte-Westfalia en el ámbito de un programa de mejora de la estructura económica regional, señalando que "el hecho de que este programa de ayudas se haya adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del *artículo 92* del Tratado [actual *art. 87*], si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por "Estados mediante fondos estatales bajo cualquier forma", se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sea su estatuto y denominación deben ser también examinadas, en el sentido del *artículo 92* del Tratado [actual *art. 87*]. Con este mismo criterio se pronuncia la STJCE de 8 de marzo de 1988 (TJCE 1988\ 126) (Exécutif Wallon y SA Glaverbel/Comisión).

Por consiguiente, la circunstancia de que las medidas concretas de ayuda sean adoptadas o concedidas por entidades territoriales no excluye la atribución al Estado de las mismas a los efectos de la aplicación de las normas comunitarias sobre "ayudas de Estado".

c) El criterio de la especificidad resulta, a veces, difícil de precisar. Permite distinguir las medidas generales, que pertenecen al ámbito de la armonización fiscal, de las medidas especiales que pueden entrar en el ámbito del *artículo 92* del Tratado [actuales *artículos 87 a 89*].

Desde luego, han de tratarse de medidas de carácter selectivo que sean concedidas como tratamiento singular respecto a una norma general, incluyendo según la doctrina del TJCE no sólo las ayudas a empresa determinada o sectores de producción específicos sino también las destinadas a empresas establecidas en una región determinada.

El hecho de que las empresas beneficiarias no sean empresas concretas identificadas de antemano, no excluye al sistema del ámbito de aplicación del *artículo 92* del Tratado [actual *art. 87*], en la medida en que sean identificables por reunir determinados requisitos, como es el establecimiento o desarrollo de la actividad en un ámbito territorial concreto.

El Tribunal de instancia contempla la incidencia que en el análisis de la cuestión puede tener la

existencia de "sistema y subsistemas [tributarios] en un mismo espacio unitario" a la que alude la sentencia impugnada y las partes recurridas. Esto es, la existencia de medidas fiscales cuyo ámbito de aplicación está limitado a una zona determinada del territorio del Estado junto al régimen general aplicable al resto del territorio (territorio común), como consecuencia de las normas de atribución de competencias en materia fiscal.

d) La identificación entre la existencia de una ventaja sectorial y el criterio de la distorsión de la competencia o la afectación del comercio intracomunitario no es total. O, dicho en otros términos, la existencia de una ventaja no da lugar siempre a una distorsión de la competencia o del flujo comercial entre Estados miembros, y, cuando esto no se produce, no estamos ante "ayuda de Estado" a los efectos del artículo 92 del Tratado [actual art. 87]. Así pues, no cabe considerar que una ventaja distorsione la competencia cuando sea de aplicación la llamada "regla de mínimos", es decir, aquella que establece el límite por debajo del cual las "ayudas de Estado" no están sometidas al régimen de los actuales artículos 87 y 88 del Tratado.

La relevancia comunitaria europea de dichas ayudas viene determinada por la incidencia efectiva o la susceptibilidad de incidencia en los intercambios comerciales o en la circulación y establecimiento de personas y capitales. O, dicho en otros términos, que la ayuda sea suficiente o apropiada para causar el efecto que la norma trata de evitar.

DECIMOQUINTO.- De lo razonado resulta que no es posible acoger una pretensión, como la formulada con carácter principal en la demanda, que pretende la anulación global e íntegra de las Normas Forales impugnadas. Pues, de una parte, su legitimidad, como singularidad histórica peculiar de los Territorios Históricos del País Vasco, tiene una base constitucional y estatutaria, con independencia de que, además, algunas de sus previsiones sean análogas a las de las normas tributarias comunes. Y, de otra, sólo en la medida en que puedan identificarse en las concretas medidas que incorporan los expuestos elementos configuradores de las "ayudas de Estado" podrá entenderse que son contrarios al Derecho europeo.

Así, debe entenderse, incluso, por la propia argumentación de la parte recurrente cuyas objeciones se proyectan no tanto a las Normas Forales en su conjunto cuanto a determinados preceptos de las mismas en los que aquélla identifica medidas incompatibles con el Derecho europeo.

En definitiva, el hecho de que algunos aspectos del régimen fiscal que establecen las Normas Forales puedan plantear dudas de compatibilidad con el Derecho europeo, no supone cuestionar las competencias normativas que ostentan las entidades representativas de los Territorios Históricos, sino que la esencia del problema es determinar si el ejercicio de dichas competencias ha podido producir un resultado discriminatorio que sea relevante desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo. Y es que el ejercicio de la capacidad normativa de los entes territoriales de los Estados, cualquiera que sea la forma de distribución territorial del poder político (unitario, autonómico o complejo, incluido los Estados federales), no puede sustraerse, como consecuencia del principio de eficacia directa y de primacía del Derecho europeo, al régimen comunitario europeo de las "Ayudas de Estado".

Resulta, por tanto, necesario enjuiciar desde el parámetro que representa el Derecho europeo los preceptos aludidos en la pretensión subsidiaria de la recurrente para determinar si incorporan o no una "Ayuda de Estado" que exija, al menos, el trámite de comunicación a la Comisión Europea según disponía el artículo 93 del Tratado (LCEur 1986\ 8) (actual art. 88.3). Si bien con carácter previo deben hacerse algunas observaciones.

En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que algunos de los artículos expresamente recurridos, con posterioridad a la interposición del recurso Contencioso-Administrativo, han sido derogados, modificados, revisados o redactados de nuevo por ulteriores Normas Forales. Si bien ello no impide su análisis y consideración, pues la pérdida de vigencia de las disposiciones generales, con posterioridad a su impugnación no determina necesariamente la desaparición sobrevenida del objeto del proceso.

Sobre esta cuestión ha tenido ocasión de pronunciarse esta Sala señalando que no cabe dar una respuesta unívoca y general ya que ha de estarse a la incidencia real de la derogación o modificación de los preceptos y no a criterios abstractos (Cfr. SSTC 111/1983 [RTC 1983\ 111], 199/1987 [RTC 1987\ 199], 385/1993 [RTC 1993\ 385], 196/1997 y 233/1999 y SSTC de 5 de julio 1999, 13 [RJ 2001\ 65] y 15 de noviembre de 2000 [RJ 2000\ 10450], 10 de febrero [RJ 2003\ 1001] y 22 de diciembre de 2003, entre otras).

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 [RCL 1998\ 1741]* y *40 LOTC [RCL 1979\ 2383]*, STC 199/1987 [RTC 1987\ 199]). Por ello carece de sentido pronunciarse cuando el propio Ejecutivo expulsa la norma del ordenamiento jurídico de modo total, sin ultraactividad (Cfr. SSTC 160/1987 [RTC 1987\ 160], 150/1990 [RTC 1990\ 150] y 385/1993 [RTC 1993\ 385]). 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 [RTC 1999\ 233] en relación con normas legales impugnadas por inconstitucionalidad) su enjuiciamiento, aun cuando haya sido derogada (Cfr. SSTC 196/1997 [RTC 1997\ 196], 199/1987 [RTC 1987\ 199], 233/1999 [RTC 1999 \ 233]), 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 [RJ 2000\ 3823]), 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 que se haya producido una pérdida sobrevenida del objeto de la pretensión impugnatoria.

En cualquier caso, claro está, nuestro enjuiciamiento directo ha de proyectarse sobre la redacción originaria de los preceptos impugnados. Esto es, nuestro pronunciamiento dispositivo, confirmatorio o anulatorio, ha de limitarse al contenido de los preceptos contemplado en el debate procesal, sobre el que las partes han tenido oportunidad de ejercer contradicción; sin perjuicio, claro está, de que la doctrina de esta sentencia, que sirve de base al fallo, pudiera resultar de aplicación a las posteriores modificaciones de los preceptos cuestionados.

En segundo lugar, ha de tenerse en cuenta que, a diferencia de lo que ocurre con la imposición indirecta, el Tratado Constitutivo (LCEur 1986\ 8) no contiene disposiciones específicas relativas a la imposición directa. Los Estados miembros pueden legislar, de acuerdo con su ordenamiento jurídico y forma de distribución territorial del poder político, sobre los tributos de esta naturaleza, pero al hacerlo han de respetar las disposiciones del derecho comunitario; en particular, en lo que ahora interesa, las que consagran la libertad de circulación de capitales claramente contrarias a medidas fiscales discriminatorias. Así las instituciones comunitarias resultan legitimadas para emprender una acción armonizadora en aquellos aspectos de la imposición cuya divergencia provoque distorsiones a las condiciones de libre competencia u obstaculicen el ejercicio de libertades fundamentales. Y es indudable que los impuestos directos operan sobre los costes de producción pudiendo crear ventajas y desventajas artificiales, especialmente por su reflejo en los costes de capital, en las operaciones de reestructuración y concentración empresarial, incidiendo sobre la libre competencia y la libre circulación de capital y sobre la libertad de establecimiento.

Los incentivos fiscales son posibles para potenciar determinadas regiones o actividades económicas, pero, desde la perspectiva de la instrumentalidad que presenta la materia fiscal, resulta evidente la necesidad de que resulten compatibles con el Derecho comunitario. De manera que medidas tales como las amortizaciones aceleradas o ventajas fiscales, en general, no resulten sospechosas de constituir "Ayudas de Estado", no permitidas por el *artículo 92* [actual *artículo 87*], o sujetas a determinadas exigencias de comunicación a la Comisión derivadas del *artículo 93* [actual *artículo 88*] del Tratado.

Por último, ha de tenerse en cuenta que la constatación de una ventaja o beneficio fiscal relevante es cuestión previa y prioritaria, pues su inexistencia resulta suficiente para desestimar la alegación de vulneración de la normativa europea ya que resultaría excluido ab initio el concepto de "Ayuda de Estado".

DECIMOSEXTO.- El IS es un impuesto directo de naturaleza personal, y, de acuerdo con el *artículo 17 del anterior Concuerdo, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo (RCL 1981\ 1232 y LPV 1981\ 377)*, concertado de normativa autonómica para las entidades que tributasen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, y un tributo concertado de normativa común en los demás casos.

De su régimen autonómico, la parte recurrente singulariza como beneficios fiscales los contenidos en determinados preceptos que merecen, desde la perspectiva del régimen europeo de "Ayudas de Estado", las consideraciones que a continuación se realizan.

a) *artículo 5* de las Normas Forales (NN.FF. en adelante), sobre estimación de rentas relativa a las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades. Puede entenderse como una singularidad frente al régimen común del IS (LIS [RCL 1978\ 2837], en adelante), pero no tiene la condición de medida

fiscal constitutiva de "Ayuda de Estado". Se traduce sólo en una presunción de retribución por el importe que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo, que no prescinde, sin embargo, mediante la correspondiente prueba en contrario, de la referencia al valor de mercado que constituye el criterio considerado por la LIS.

b) *artículo 11 NN.FF.* corrección de valor: amortización. Resulta evidente la importancia de la amortización en el IS, en cuanto gasto deducible que ha de tomarse en consideración para una adecuada determinación de la base imponible, ya que de su correcta configuración jurídica depende, en buena medida la correcta valoración de los activos. En definitiva, la amortización, definida por el *Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (RCL 1990\ 2682 y RCL 1991, 676)*, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, como "la expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo", despliega consecuencias inmediatas en relación con el cálculo del rendimiento neto de la sociedad. Para el IS, se trata de determinar una partida de gasto que representa la depreciación efectiva sufrida por los bienes y derechos del inmovilizado que tienen una vida limitada, por su uso, disfrute u obsolescencia. En la normativa general se distinguen diversos métodos de amortización: lineal, según tablas; degresiva con porcentaje constante y degresiva de suma de dígitos. De esta manera, según el primero de dichos métodos, la depreciación es efectiva cuando es el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción un coeficiente que se encuentre entre el máximo de amortización y el mínimo (que se determina en función del período máximo de amortización) fijado para cada elemento patrimonial y sector de actividad en las tablas oficialmente aprobadas.

Pues bien, en la redacción originaria del precepto de las NN.FF., las referidas tablas de amortización y método, por aplicación de porcentaje constante, podían dar lugar a una amortización más rápida que, por su incidencia favorable en la determinación de la base imponible del impuesto, cabe considerar como medida constitutiva de ayuda fiscal necesitada de comunicación a la Comisión Europea.

c) *artículo 12 NN.FF.*, correcciones de valor: pérdida de valor de elementos patrimoniales. La diferencia señalada por el recurrente entre el momento contemplado, del devengo del impuesto y del cierre del ejercicio, no es significativa para apreciar, en el posible margen temporal de que se trata, un beneficio suficiente para integrar una "Ayuda de Estado". Como tampoco, el supuesto excepcional de participaciones en otras empresas atendiendo al establecimiento de los requisitos exigidos para permitir la amortización por diferencia de valor.

d) *artículo 13 NN.FF.*, provisión para riesgos y gastos. La queja queda limitada a la previsión expresa de la posibilidad de dotar de provisión en los supuestos de entidades de nueva creación, nueva actividad o reinicio de actividades; pero ni aun así puede entenderse como suficiente desviación favorable para las sociedades sujetas a la normativa especial con respecto al régimen de provisión general que resulta de la LIS para dichas entidades de nueva creación.

e) *artículo 14 NN.FF.*, gastos no deducibles. El concepto de "Ayuda de Estado", en cuanto representa una exclusión significativa con respecto al régimen común, aparece referido exclusivamente al apartado 2. a) del artículo al señalar que serán deducibles las donaciones a "las sociedades de promoción de empresas".

f) *artículo 15 NN.FF.*, Reglas de valoración. El mecanismo de actualización de las plusvalías previsto en el apartado 11 del *artículo 15*, en su redacción originaria, contenía una significativa diferencia. Las NN.FF. no establecían restricción alguna a la corrección, mientras que el régimen común introduce un coeficiente de endeudamiento ajeno, en virtud del cual podía resultar que no se aplicase corrección alguna. De esta manera, aunque las previsiones normativas se orienten a evitar la erosión monetaria, puede entenderse que en este aspecto las NN.FF. incorporaban un beneficio fiscal susceptible de ser considerado "Ayuda de Estado".

g) *artículo 19 NN.FF.*, doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios. La no coincidencia con las previsiones de la LIS en orden a los requisitos necesarios, no supone un beneficio significativo sujeto al mecanismo establecido en el *artículo 88 del Tratado Europeo (LCEur 1986\ 8)*.

h) *artículo 24 NN.FF.*, Compensación de bases imponibles negativas. La ampliación en el régimen común del plazo para ser compensadas a los quince años inmediatos y sucesivos elimina la diferencia y la consideración de beneficio fiscal específico.

i) *artículo 26 NN.FF.*, reducción de la base imponible. Empresas de nueva creación. Con independencia de que ha sido derogado, la procedencia de su anulación fue adecuadamente apreciada por el Tribunal de instancia y confirmada en anterior ocasión por esta Sala.

j) *artículo 29 NN.FF., tipo de gravamen. La determinación, en el apartado 1.a*), del tipo general de gravamen en el 32,5%, frente al 35% del régimen común, constituía no sólo una diferencia relevante sino también causa de otros posteriores beneficios, establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas. Previsión, por tanto, que exigía someterse al régimen establecido para las "Ayudas de Estado".

En cuanto a la previsión del tipo reducido aplicable a las pequeñas empresas, la diferencia relevante resulta de la definición contenida en el *artículo 49* , analizada más adelante.

k) *artículo 34 NN.FF.*, deducciones para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo. La aproximación de la norma de régimen común a las NN.FF. en orden al plazo para la deducción atenúa la significación de la diferencia entre ambos sistemas.

l) *artículo 37 NN.FF.*, deducciones por inversiones en activos fijos materiales nuevos. En su redacción originaria, incorporaba una deducción específica en los territorios forales vascos, sujeta al cumplimiento de determinados requisitos, constitutiva de un beneficio fiscal que no tiene reflejo parangonable en el régimen común, y, por tanto dotada de singularidad e importancia suficiente para que le sea aplicable el régimen comunitario de las "Ayudas de Estado".

m) *artículo 39 y 40 NN.FF.*, reserva para inversiones productivas y adquisición de renta variable. Las NN.FF., en el capítulo que lleva el epígrafe "Deducciones para incentivar la financiación de las empresas", integrado por los *artículos 39 y 40* contemplan medidas tributarias que no tienen réplica similar en el régimen común del impuesto, ya que la deducción por inversiones de éste constituye una técnica diferente.

Una de ellas consiste en la posibilidad de constituir una reserva especial para inversiones productivas incentivada con una deducción del 10% del importe de los resultados destinados a esta reserva. Además, la compatibilidad de esta reserva para inversiones productivas con la libertad de amortización y la amortización acelerada constituyen un conjunto de medidas que representan un sistema de autofinanciación bonificada con ventajas fiscales significativas que pueden tener efectos importantes en la localización de empresas.

La segunda medida es una deducción por adquisiciones de valores de renta variable, consistente en una deducción de un 5% del exceso de volumen medio del período respecto al volumen medio del año inmediato anterior de las inversiones realizadas en el capital de sociedades que realicen actividades empresariales. Previsión que constituye igualmente un incentivo fiscal con capacidad de incidencia en el mercado de capitales.

n) *artículo 41 NN.FF.*, deducción para incentivar la realización de actividades de investigación y desarrollo. La aproximación e, incluso, la equiparación de los porcentajes deducibles por este concepto en el régimen común privan de trascendencia a la alegación de la parte recurrente en relación con este precepto.

ñ) *artículo 42 NN.FF.*, deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente. La nueva regulación del régimen común, aunque establece un porcentaje diferente y la definición de los hechos determinantes es formalmente diversa, permite una interpretación que puede dar lugar a soluciones muy similares.

o) *artículo 43 NN.FF.*, deducción por actividades de exportación. Las previsiones de las NN.FF. y del régimen común no son plenamente coincidentes, pero la nueva regulación de este último, en cuanto a los límites para la deducción, impide considerar a los preceptos de aquéllas como un beneficio específico en sentido técnico.

p) *artículo 44 NN.FF.*, deducción por gastos de formación profesional. Existe alguna diferencia cuantitativa con respecto al régimen común, pero atendido el gasto deducible de que se trata no alcanza la importancia necesaria para ser considerado un beneficio fiscal específico a los efectos de la normativa europea.

q) *artículo 45 NN.FF.*, deducción por creación de empleo. La medida se traduce en una deducción que tiene una cierta correspondencia en el régimen común del impuesto, y, como señala la sentencia de instancia, puede ser considerada, en principio, como una medida proporcional por la carga que para el sujeto pasivo comporta la contratación indefinida, de manera que no puede afirmarse que, por la mera deducción de que se trata, la empresa mejore su posición competitiva. Sin embargo, se considera injustificado que, al mismo tiempo, en el apartado 2.1º, se conceda, en determinadas condiciones, "la libertad de amortización para el inmovilizado material existente y el de nueva adquisición". Es de tener en

cuenta que la "libertad de amortización", pese a su denominación, más que de un proceso de amortización técnica se trata de un préstamo sin interés del coste de la inversión mediante la reducción de la equivalente cuota del IS que se reembolsa durante el siguiente proceso de amortización técnica. Por tanto, la libertad de amortización, unida a la deducción por inversiones de activos fijos tiene efectos notables en relación a la neutralidad que debe existir en un mercado único, respecto de la libertad de establecimiento, de la libre competencia y de la financiación de las empresas.

r) *artículos 49, 50 y 52 NN.FF.*, pequeñas y medianas empresas. Concepto. Amortización. La diferencia de regulación entre el régimen común y el de las NN.FF. se traducían, sobre todo, en que aquél establece un régimen especial para todas las entidades subsumibles en el concepto de empresas de reducida dimensión, mientras que éstas desdoblan el régimen foral en dos: uno para las denominadas pequeñas empresas y otro para las empresas medianas. De ello resulta que la amplitud de lo que fiscalmente se entiende como pequeñas empresas según las NN.FF. resulta desmesurada, a tenor del índice de su volumen de operaciones. Distinción que sirve, también, para extender la amortización acelerada.

Así, pues, el distinto punto de partida conceptual establecido en el *artículo 49* de las empresas consideradas pequeñas y medianas se traduce en unos efectos que pueden tener incidencia en las reglas de la libre competencia.

s) *artículos 53 y 54 NN.FF.*, centros de dirección, de coordinación y financieros determinantes de la imposición. La redacción originaria de estos preceptos, luego derogados o modificados, se traducían en una previsión sin correlación en el régimen común de determinadas entidades cuyo objeto era la administración, dirección, supervisión y centralización, tanto de transacciones como de servicios del grupo empresarial internacional del que forman parte, con unos fondos propios superiores a las cifras que se determinaban y con un porcentaje mínimo integrado por no residentes en territorio español, así como por un volumen de operaciones anuales superiores al que se fijaba y que se traducían en una imposición específica que, en la medida en que resultaba favorable para el sujeto pasivo constituía un beneficio fiscal que debía cumplir con las exigencias establecidas por la normativa europea para las "Ayudas de Estado".

t) *artículo 59 NN.FF.*, sociedades y fondos de capital-riesgo. La aproximación del régimen común a las previsiones de las NN.FF. sobre el disfrute de una exención por las rentas que las sociedades obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios priva de significación a la previsión del precepto impugnado.

u) *artículo 60 NN.FF.*, sociedades de promoción de empresas. Se trata de un régimen tributario especial destinado a una categoría de sociedades, las que tenían por objeto social exclusivo (en la redacción originaria de los preceptos) la promoción o fomento de empresas mediante la participación temporal en su capital y la realización de determinadas operaciones de suscripción o adquisición de acciones, suscripción de títulos de renta fija y concesión de créditos participativos, inexistente en el régimen común del impuesto, y que, en la medida en que resultaba singularmente beneficioso, requería la observancia de los requisitos establecidos en el Derecho europeo para las "Ayudas de Estado".

v) *artículo 117 NN.FF.*, sociedades de tenencia de valores extranjeros. La distinta delimitación del objeto social en el régimen común y en las NN.FF. constituye una diferencia no representativa de beneficio fiscal a los efectos del Derecho Comunitario europeo.

x) Pagos fraccionados. Las NN.FF. no contemplaban de manera genérica el pago fraccionado, pero sí hacen alusión al mismo en diversos artículos, por lo que la referida omisión no puede considerarse, desde la perspectiva del Derecho europeo, como "Ayuda de Estado".

DÉCIMOSEPTIMO.- De las anteriores consideraciones resulta que cabe considerar, inicialmente, incluíbles en el concepto de "Ayudas de Estado" las medidas fiscales contenidas en los siguientes preceptos de las NN.FF.: *artículo 11, apartado 2.a)* del *artículo 14 en cuanto se refiere a "sociedades de promoción de empresas"*, *apartado 11 del artículo 15*, *artículo 26 (ya anulado)*, *apartado 1.a)* del *artículo 29*, *artículos 37, 39 y 40, apartado 2.1º del artículo 45*, y *artículos 49, 53, 54 y 60*. Queda, sin embargo, por examinar si pueden considerarse incluíbles en las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del anterior *artículo 92* del Tratado (actual *art. 87*).

El referido apartado 2 recoge una serie de supuestos que por razones de especial solidaridad, determinadas ayudas orientadas a concretas finalidades, son compatibles con el régimen del Derecho europeo. Se trata de las consideradas "exenciones de oficio" en las que la Comisión no tiene capacidad de apreciación ya que la compatibilidad resulta "ope legis" pero que, desde luego, no resultan aplicables a las

reseñadas previsiones de las NN.FF que no contemplan los objetivos sociales ni los mecanismos paliativos de desastres naturales o de acontecimientos de carácter excepcional a que se refiere el precepto europeo.

El apartado 3 señala las que pueden entenderse como "excepciones eventuales" que exigen una decisión de la Comisión Europea de conformidad con las previsiones del propio artículo. Pero, en cualquier caso, ha de tenerse en cuenta que, a la luz de la constante doctrina del TJCE, las facultades de los órganos jurisdiccionales nacionales, en caso de ayudas no notificadas, han de orientarse a la constatación de tal circunstancia, para en caso de respuesta afirmativa, anular las correspondientes Normas, por haber sido adoptadas sin cumplir la obligación de notificación a la Comisión Europea establecida en el *artículo 93* (actual *artículo 88*). O, dicho en otros términos, no cabe que el Juez nacional se pronuncie sobre la compatibilidad de las medidas de ayuda con el Derecho europeo, en los casos en que esta valoración está reservada por el Tratado a la Comisión, y sólo puede decidir, a efectos de aplicar el apartado 3 del *artículo 93* (actual *art. 87*) si las medidas adoptadas son susceptibles de ser comprendidas dentro del concepto "Ayudas de Estado".

TERCERO.- De acuerdo con los *arts. 86 y 139 de la LJ* no se efectúa condena en costas procesales y se dará acceso al recurso de Casación ordinario frente a esta Sentencia.

Ante lo expuesto la Sala

FALLA

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo formulado por la DIPUTACION REGIONAL DE CANTABRIA, contra los *arts. 5, 11 á 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 39 á 45, 49, 50, 52 á 54, 59, 60 y 177 de las Normas Forales 3-1996* dictadas por las Juntas Generales de Vizcaya el 26 de junio de ese año y publicadas en el Boletín Oficial de Vizcaya nº 135 de 11 de julio de 1996; de las Normas Forales 24-1996 dictadas el 5 de julio por las Juntas Generales de Álava y publicadas en el Boletín Oficial de este Territorio Histórico nº 90 de 9 de agosto y, por último, de las Normas Forales 7-1996 dictadas por las Juntas Generales de Guipúzcoa el 4 de julio y publicadas en el Boletín Oficial nº 138 de 17 de julio de 1996 y, en consecuencia, anulamos los *arts. 11; 14.2.a*) en cuanto se refiere a Sociedades de Promoción de Empresas; 15.11; 26; 29.1.a); 37; 39; 40; 45.2.1º; 49; 53; 54 y 60.

Cada parte satisfará las costas procesales causadas a su instancia.

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.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. 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.