

Roj: STS 7927/2004  
Id Cendoj: 28079130022004100451  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 7893/1999  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: CONTENCIOSO  
Ponente: RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO  
Tipo de Resolución: Sentencia

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de Diciembre de dos mil cuatro.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 7893/99, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña Carolina Lilly Martínez, en nombre y representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por el Procurador de los Tribunales don Julián del Olmo Pastor, en nombre y representación de la Diputación Foral de Bizkaia, y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, y por el Procurador de los Tribunales don Manuel Infante Sánchez, en nombre y representación de la Federación de Empresarios de La Rioja, contra la sentencia, de fecha 30 de septiembre de 1999, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 3753/96 , en el que se impugnaban Normas Forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa núm. 7/1996, de 4 de julio, de Bizkaia núm. 3/1996, de 26 de junio, y Álava núm. 24/1996, de 5 de julio, reguladoras del Impuesto sobre Sociedades. Han sido partes recurridas en los recursos interpuestos de contrario las Juntas Generales de Álava, representadas por el Procurador don Jorge Deleito García, la Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora de los Tribunales doña María Eva de Guinea y Runes, las Juntas Generales de Bizkaia y Diputación Foral de Bizkaia, representadas por el mencionado Procurador don Julián del Olmo Pastor, el Gobierno **Vasco**, representado por el Procurador de los Tribunales don Eduardo Morales Price, la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, representada por el Procurador de los Tribunales don José Manuel Dorremochea Aramburu, y la Federación de Empresarios de La Rioja, representada por el mencionado Procurador don Manuel Infante Sánchez.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso administrativo núm. 3753/96 seguido ante la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del **País Vasco**, se dictó sentencia, con fecha 30 de septiembre de 1999 , cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "QUE RECHAZANDO EL MOTIVO DE INADMISIBILIDAD DE FALTA DE LEGITIMACIÓN OPUESTO, ESTIMAMOS PARCIALMENTE EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES DON JAIME GOYENCHEA PRADO EN REPRESENTACIÓN DE LA "FEDERACIÓN DE EMPRESARIOS DE LA RIOJA" FRENTE A *NORMAS FORALES DE LAS JUNTAS GENERALES DE GIPUZKOA, -7/1996 DE 4 DE JULIO-, DE BIZKAIA -3/1996, DE 26 DE JUNIO- Y ÁLAVA, -24/1996, DE 5 DE JULIO- REGULADORAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES* , Y SUBSIDIARIAMENTE CONTRA LOS *ARTÍCULOS 5, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 49, 50, 52, 53, 54, 59, 60 Y 177 (SIC) -debe entenderse 117- DE LAS MISMAS* , Y DECLARAMOS DISCONFORME A DERECHO Y ANULAMOS EL *ARTÍCULO 26 DE LAS TRES DISPOSICIONES RECURRIDAS* , DESESTIMANDO EL RECURSO EN LO DEMÁS, Y NO HACIENDO IMPOSICIÓN DE COSTAS".

SEGUNDO.- Notificada dicha sentencia a las partes, por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, y de la Federación de Empresarios de La Rioja se prepararon sendos recursos de casación y, teniéndose por preparados, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

TERCERO.- Por las indicadas representaciones procesales se presentaron los siguientes escritos de formalización de sus respectivos recursos:

a) Con fecha 9 de diciembre de 1999, la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa presenta sendos escritos, en los que solicita sentencia estimatoria que case parcialmente la recurrida declarando ajustado a Derecho el *artículo 26 de la Norma Foral 7/1996* .

b) El 12 de noviembre de 1999, se presenta el escrito de formalización del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia solicitando sentencia estimatoria que case la recurrida y declare inadmisibile, por falta de legitimación activa, el recurso contencioso-administrativo interpuesto y, en su defecto, declare ajustado a Derecho el *artículo 26 de la Norma Foral 3/96, de 26 de junio, del Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia* .

c) El 2 de diciembre de 1999, se presenta el escrito de formalización del recurso de casación de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia solicitando: 1º) con estimación del motivo primero del presente recurso, al amparo del *artículo 88.1.c) de la Ley 29/98* , se case y anule la sentencia recurrida, declarando la inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, por falta de legitimación activa. 2º) Subsidiariamente: -) se confirme, por un lado, los aspectos de la sentencia de instancia que son expresamente aceptados por la recurrente en cuanto que reconoce la conformidad a Derecho de la Norma Foral impugnada, desestimando íntegramente el recurso interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja: -) se estime íntegramente su recurso de casación, revocando la sentencia de instancia y dictando otra en su lugar por la que se desestime el recurso interpuesto por la mencionada entidad, declarando la conformidad a Derecho del *artículo 26 de las Normas Forales impugnadas* .

d) Con fecha 10 de diciembre de 1999, la representación procesal de la Federación de Empresarios de La Rioja presenta su escrito de formalización del recurso interesando sentencia que anule la recurrida y estime el recurso contencioso-administrativo, en su día interpuesto, declarando la nulidad de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico Guipuzcóa, Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Álava y Norma Foral 3/1996, de 26 de junio del Territorio Histórico de Vizcaya, o subsidiariamente de los *artículos 5, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 49, 50, 52, 53, 54, 59, 60 Y 177 de las citadas Normas Forales*.

CUARTO.- Por auto de 21 de enero de 2002 se acordó tener por desistidos de los recursos de casación interpuestos a los recurrentes Confesbask (Confederación Empresarial Vasca), Diputación Foral de Álava y Juntas Generales de Álava.

QUINTO.- Formalizaron oposición a los recursos de casación interpuestos por la parte contraria:

a) La representación procesal de las Juntas Generales de Álava, por medio de escrito presentado el 1 de julio de 2002, en el que solicita sentencia desestimatoria del recurso de casación formulado por la representación procesal de la Federación de Empresarios de La Rioja.

b) La representación procesal de la Diputación Foral de Álava, por medio de escrito presentado el 10 de julio de 2002, en el que solicitaba sentencia desestimatoria del recurso de casación formulado por la parte contraria (Federación de Empresarios de La Rioja) que declare ajustada a Derecho la dictada por el Tribunal a quo.

c) La representación procesal de las Juntas Generales de Bizkaia, por medio de escrito presentado el 10 de julio de 2002, en el que solicitaba sentencia que desestimase íntegramente el recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja y que confirmase la sentencia recurrida.

d) La representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia, por medio de escrito presentado el 18 de junio de 2002, en el que solicitaba se tuviera por formulada su oposición y se desestime el recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja.

e) La representación procesal del Gobierno **Vasco**, por medio de escrito presentado el 16 de julio de 2002, en el que solicitaba se tuviera por formulada su oposición al recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, así como su desestimación después de seguirse los trámites legales oportunos.

f) La representación procesal de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, por medio de escrito presentado el 12 de julio de 2002, en el que interesaba la desestimación íntegra del recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, con imposición de las costas a la parte recurrente.

g) La representación procesal de la Federación de Empresarios de La Rioja por medio de sendos escritos presentados en el día de 18 de septiembre de 2002, en los que interesaba la desestimación de los motivos alegados y la declaración de no haber lugar a los recursos de casación interpuestos por la Diputación Foral de Vizcaya y por las Juntas Generales de Guipúzcoa.

SEXTO.- Por providencia de esta Sala de fecha 29 de Septiembre de 2004, se señaló para votación y fallo el 1 de diciembre, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Los recursos de casación interpuestos por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia son susceptibles de ser agrupados, para un análisis conjunto, dada la sustancial coincidencia de los motivos de casación esgrimidos, así como de las impugnaciones, referidas al pronunciamiento de la sentencia de instancia que declara la nulidad del *artículo 26 de las correspondientes Normas Forales*. En primer lugar, al amparo del *artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa*, se alega la vulneración de la norma atributiva de legitimación porque, según las indicadas partes recurrentes, la demandante Federación de Empresarios de La Rioja carecía de legitimación para impugnar las Normas Forales de que se trata. En este motivo coinciden, en sus respectivos escritos, todas las indicadas recurrentes, aunque la representación procesal de las Juntas Generales del Territorio de Bizkaia encauza su motivo por la vía del *artículo 88.1.c) LJCA*.

En síntesis, el motivo se razona señalando: entre la Federación demandante y las Normas Forales impugnadas no existe relación de interés (Diputación Foral de Gipuzkoa y Juntas Generales de Gipuzkoa); las Normas Forales, en manera alguna, se aplican a las empresas de La Rioja (Diputación Foral de Bizkaia); y los supuestos perjuicios por el efecto deslocalizador alegados, para fundamentar la debatida legitimación, no pueden ser considerados ciertos y acreditados sino potenciales o futuros (Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia).

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) y 11 de febrero de 2004 (rec. cas. 10590/98) 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, 62/1983, 160/1985, 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 superior 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.

SEGUNDO.- Al amparo del *artículo 88.1.d) LJCA*, la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, formula un segundo motivo por infracción del *artículo 31 de*

la Constitución , en relación con la capacidad normativa reconocida a dicha Diputación por la Ley 12/1981. Se argumenta el motivo señalando que el artículo 26 de la Norma Foral 7/1996 , anulado por la sentencia que recurre, establece determinadas deducciones en la base imponible para supuestos de empresas de nueva creación. Más concretamente se fijan reducciones del 90%, 75%, 50% y 25% de las bases imponibles de los primeros cuatro ejercicios de la sociedad sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades. Y dicha sentencia, de una parte, no expresa la razón por la que dicha medida resulta desproporcionada, y, de otra, la interpretación que realiza del precepto constitucional no lleva a la conclusión de su supuesta vulneración.

La representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia, bajo el epígrafe segundo de sus motivos, argumenta que la sentencia que recurre olvida que una medida semejante a la establecida en el artículo 26 de la Norma Foral que anula existe en la legislación fiscal para el territorio común ( art. 2 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre ) y, por ello, aplicable a las empresas integradas en la Federación de Empresarios de La Rioja. Además la anulación de la norma cuestionada vulnera los artículos 17 y 18 del Concierto en la redacción anterior a la Ley 38/1997, de 4 de agosto , que configuran el Impuesto sobre Sociedades como un impuesto concertado.

La representación procesal de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, por su parte, al amparo del artículo 88.1.d) LJCA alega como segundo motivo de casación la infracción, por aplicación indebida de los artículos 2 y 17 de la Ley del Concierto Económico (redacción anterior a la Ley 38/1997, de 4 de agosto ), así como el artículo 31.1 de la CE .

El artículo 26 de la Norma Foral establece unas reducciones que se condicionan al cumplimiento de determinados requisitos y es una medida temporalmente limitada a cuatro años. Y al anularla la sentencia de instancia no tiene en cuenta que las Instituciones competentes dentro de los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario, y que el impuesto de sociedades es un impuesto concertado de normativa autonómica para aquellas sociedades que operen exclusivamente en territorio vasco. Además difícilmente puede sostenerse que la norma anulada introduzca un régimen de bonificación sustancialmente distinta de la que imperaba en el régimen común del Impuesto de Sociedades establecido por la indicada Ley estatal 22/1993, de 29 de diciembre .

Por último, la referida representación procesal esgrime un tercer motivo de casación consistente en la vulneración del artículo 4.11 de la Ley del Concierto Económico , ya que la norma anulada, al existir en el territorio de régimen común un precepto similar, no podía implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y libre movimiento de capitales y mano de obra.

TERCERO.- 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), 13 de octubre de 1998 (rec. apel. 7484/90) y 22 de enero de 2000 (rec. cas. 2580/98 ) .

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 y los Estatutos de Autonomía" (Disposición Adicional primera). El Estatuto de Autonomía del País Vasco 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* ), 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* , 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* y *decimosexta de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJ y PAC* , en adelante), según redacción dada por la *Ley 4/1999* .

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, según advirtió tempranamente el Tribunal Constitucional que, en sentencia 5/1982, de 13 de febrero , 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 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 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 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, 7/1996, de 4 de julio, y 3/1996, de 26 de junio, reguladoras del Impuesto de Sociedades); por cierto posteriormente derogados ( *Normas Forales 7/2000, de 29 de marzo, 3/2000, de 13 de marzo y 7/2000, de 19 de julio* ).

CUARTO.- El recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de La Rioja, se fundamenta en cuatro motivos formulados, todos ellos, al amparo del *artículo*

88.1.d) LJCA , por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

a) En el primero se señala la inaplicación del *artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de LRJ y PAC* , en relación con los *artículos 92 y 93 del Tratado CE (actualmente 87 y 88 )*. Y se argumenta señalando que los incentivos fiscales contenidos en las Normas Forales de cada uno de los Territorios Históricos del **País Vasco** constituyen ayudas en el sentido del *artículo 92 del Tratado CE* y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ( sentencia de 14 de octubre de 1987 , Alemania/Comisión).

El concepto de ayuda, según la indicada jurisprudencia, es de carácter material, con independencia de la forma que adopten, y las medidas fiscales que se impugnan tienen por objeto liberar a las sociedades a las que se aplica de una parte de la carga fiscal que hubiere recaído sobre sus beneficiarios si se les hubiera mantenido bajo el régimen común del impuesto de sociedades. De tal forma que regulan una acción económica a favor de determinadas empresas sin recibir contrapartida alguna, suponiendo para dichas empresas una ventaja y para la Hacienda Pública de las provincias vascas un sacrificio financiero de fondos públicos.

Siendo incuestionable que los beneficios fiscales contemplados en las Normas Forales recurridas constituyen ayudas de Estado en el sentido del indicado *artículo 92 del Tratado, el Tribunal nacional* puede y debe garantizar que se ha cumplido la obligación de notificación previa a la Comisión establecida en el *artículo 93.3 del Tratado* ( STJCE de 21 de noviembre de 1991, FNC C-354/90 ). El incumplimiento de esta exigencia consistente tanto en la falta de notificación como en la ejecución de la ayuda antes de la aprobación por la Comisión conlleva la ilegalidad de las medidas que debe ser declarada a instancia de cualquier parte interesada.

Según la parte recurrente, las Normas Forales objeto de recurso deben ser declaradas contrarias a Derecho porque se han aprobado y hecho efectivas sin haberse notificado previamente a la Comisión y sin que, por ello esta institución haya declarado su compatibilidad con el Tratado CEE.

b) En el segundo motivo se invoca la inaplicación del principio constitucional de solidaridad reconocido en los *artículos 2, 138 y 158 CE* , en relación con el *artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV, en adelante )* y *artículo 3.1 de la Ley 12/1981 del Concerto Económico, de 13 de mayo (LCE/1981 , en adelante)*, así como del establecimiento de privilegios contrarios al *artículo 138.2 CE* .

Los beneficios o incentivos fiscales que contemplan las Normas Forales impugnadas establecen un trato más favorable para las entidades y sociedades sometidas a su ámbito de aplicación, susceptibles de producir un efecto deslocalizador del domicilio fiscal de las sociedades e incluso de las propias empresas o centros productivos.

c) En el tercer motivo se señala la infracción de los *artículos 14, 31.1, 139.1 y 149.1 CE* , así como la doctrina del Tribunal Constitucional (TC, en adelante) sobre el triple criterio de competencia, proporcionalidad y no desigualdad básica.

Las Normas Forales no atienden a los presupuestos a que la doctrina del TC sujeta la legitimidad de un régimen peculiar y diverso del o de los existentes en el resto de la Nación en materia tributaria, esto es, que la medida resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten justificadas por su fin y que quede, en todo caso, a salvo la igualdad básica de los españoles.

d) En el último y cuarto motivo de casación se invoca la inaplicación de los *apartados 11 y 12 del artículo 4 LCE/1981 [apartado c) del artículo 4* tras la modificación operada por *Ley 38/1997, de 4 de agosto* ], en relación con el *artículo 41 EAPV* y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS, en adelante) aplicable.

El TS ha declarado, en su sentencia de 7 de febrero de 1998 , 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* , 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 esta circunstancias, no puede extrañar 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 y PAC 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, 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) 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 las normativa europea aparece reconocida en el *artículo 250 del Tratado consolidado (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*, 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 (*arts. 2, 14, 31, 138, 139, 149 y 158*), *estatutaria (art. 41) o del Concierto económico* (arts. 11, 12 y 13) que la parte recurrente cita, y a la jurisprudencia a la que ésta también se refiere.

SEPTIMO.- 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*, y que ha servido, de una parte al Tribunal Constitucional para que, en sentencia 76/1988, de 26 de abril, al pronunciarse sobre la Ley de Territorios Históricos, 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 y 27 de noviembre de 1999, 24 de enero de 2000*).

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, 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 (luego sustituido por el Concierto aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo)* 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* ), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un "cupó", 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 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 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 , recaída en el recurso de inconstitucionalidad contra la *Ley 27/1983, de 25 de Noviembre, del Parlamento Vasco* , conocida como ley de Territorios Históricos.

--La sentencia de 12 de Septiembre de 1996 (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 (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 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 (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, 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 , en un recurso directo interpuesto también por la Abogacía del Estado contra la Norma Foral 14/1987 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* , 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 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 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, en su Disposición Adicional Segunda* y también el *Real Decreto Legislativo 781/1986, 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*, vigentes aún a la sazón en virtud de la *Disposición Derogatoria de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre*.

--La sentencia de 20 de Noviembre de 1999, 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, 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 texto 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, 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 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* 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*), 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, 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. 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 ).

Por consiguiente, el deber básico de contribuir a los gastos públicos establecido en el *artículo 31.1 CE* 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 ). Y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos sistemas en su conjunto -y no de un impuesto concreto- lo que las Leyes de Concierto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

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* ) 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 proscribida 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 ); 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* ). 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, 88/1986 y 64/1990 ). 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 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, el EAPV y el Concierto Económico se aprobaría la normativa vasca constituida por las *Leyes 6/1988 de Guipúzcoa, 28/1988 de Álava y 8/1988 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, que las ayudas concedidas entraban en el ámbito de aplicación del *artículo 92 del Tratado de la Comunidad Europea* (TCE, en adelante) -art. 87 del Texto consolidado-. La reacción fue la *Disposición Adicional 8ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre*, 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) 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*. Y, en fin, la STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, 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 junio, de Álava, 5/1993, de 24 de junio de Vizcaya y 11/1993, de 26 de junio, 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*, 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, de Álava, 3/1996, de Vizcaya y 7/1996, 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, y del TJCE.

En cualquier caso, el carácter paccionado del Concierto, acentuado en el vigente de 23 de mayo de 2002, 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 y el Estatuto de Autonomía, 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, 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 Gezamelinijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España y de 1 de diciembre de 1998, 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 (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 (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 1999 (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 (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, 199/1987, 385/1993, 196/1997 y 233/1999 y SSTS de 5 de julio 1999, 13 y 15 de noviembre de 2000, 10 de febrero 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* y *40 LOTC*, STC 199/1987). 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, 150/1990 y 385/1993). Pero por idéntica razón, para excluir toda aplicación posterior de la disposición reglamentaria controvertida, privándola del vestigio de vigencia que pudiera conservar, puede resultar necesario (útil o conveniente, dice la STC 233/1999 en relación con normas legales impugnadas por inconstitucionalidad) su enjuiciamiento, aun cuando haya sido derogada (Cfr. SSTC 196/1997, 199/1987, 233/1999), si no puede descartarse una eventual aplicación del reglamento impugnado, en función del tiempo en que estuvo vigente hasta su definitiva derogación (Cfr. 28 de abril de 2000), o si la norma derogatoria, al reproducir el contenido de la norma derogada, prolonga la aplicación de unos preceptos reglamentarios que pudieran estar aquejados de los mismos vicios que se atribuyen a la norma sustituida. Criterios estos que, aplicados al devenir normativo que se contempla en el presente proceso, no permiten concluir 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 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 Concierdo, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo* , 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, 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, 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* .

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 traducía, 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 traducía 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 traducía 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 orinaria 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".

DECIMOCTAVO.- Las consideraciones expuestas justifican:

a) La desestimación del recurso de casación interpuesto por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, confirmando la nulidad del *artículo 26 de las NN.FF.* .

b) La estimación del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de la Rioja, acogiendo el primero de los motivos aducidos. Y, sin necesidad de examinar los restantes motivos de casación, que se case y anule la sentencia de instancia y, resolviendo las cuestiones suscitadas dentro de los términos del debate procesal que se rechace la pretensión principal de la demanda y se acoja parcialmente la esgrimida con carácter subsidiario declarando la nulidad, además del *artículo 26 de las NN.FF.* ya apreciada, de los siguientes preceptos de las mismas Normas: 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, al haberse omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el *artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado* para medidas que indiciariamente pueden constituir "Ayudas de Estado". Sin que, de conformidad con lo establecido en el *artículo 73 LJCA* , la anulación de los referidos preceptos afecte a la eficacia de las sentencias o de los actos firmes que los hayan aplicado antes de que su anulación alcance efectos generales.

Procede imponer las costas causadas en los recursos de casación interpuestos por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia a tales Administraciones. Y no procede la imposición de las costas causadas en el recurso interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de la Rioja.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

**FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos los recursos de casación interpuestos por las representaciones procesales de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de las Juntas Generales de Gipuzkoa, de la Diputación Foral de Bizkaia y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia interpuestos contra la sentencia, de fecha 30 de septiembre de 1999, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco , en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 3753/96, en el que se impugnaban Normas Forales de las Juntas Generales de Gipuzkoa núm. 7/1996, de 4 de julio, de Bizkaia núm. 3/1996, de 26 de junio, y Álava núm. 24/1996, de 5 de julio, reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, confirmando la nulidad del artículo 26 de dichas Normas e imponiendo las costas de sus recursos a las Administraciones recurrentes.

Que, asimismo, debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Federación de Empresarios de la Rioja, contra la referida sentencia que anulamos, y, en su lugar, declaramos, además de la nulidad del *artículo 26 de las Normas Forales mencionadas, la nulidad de los siguientes preceptos de las mismas Normas: 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* , desestimando en el resto la pretensión principal y subsidiaria formulada en la demanda; sin que haya lugar a imponer las costas de este recurso a ninguna de las partes.

Publíquese este fallo en el correspondiente Boletín Oficial a los efectos previstos en el *artículo 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa* .

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando , lo pronunciamos, mandamos y firmamos PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Rafael Fernández Montalvo, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.