

Roj: STS 4062/2011
Id Cendoj: 28079130022011100695
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 2481/2004
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Tipo de Resolución: Sentencia

Resumen:

TRIBUTOS-REGIMENES TRIBUTARIOS FORALES Y ESPECIALES POR RAZON DEL TERRITORIO: País Vasco: límites del poder tributario de las Haciendas Forales: mantenimiento de una presión fiscal global equivalente a la existente en el resto del Estado [art. 4 b) Ley 38/1997, de 4 agosto]: no cabe atender a estos efectos a sujetos pasivos aislados en relación con un solo tributo, exigiendo dicho precepto la igualdad entre los sistemas tributarios globalmente considerados; interdicción de medidas que distorsionen la asignación de recursos económicos o menoscaben las posibilidades de competencia empresarial: interpretación del criterio armonizador contenido en el art. 4 c) Ley 38/1997, de 4 agosto: ha de atenderse al sentido técnico-**económico** de los términos: únicamente se vulnera dicho precepto cuando la incidencia de la regulación cuestionada en la unidad de mercado es tal que suponga que intencionalmente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación o que, sin pretenderlo, las consecuencias objetivas de dichas medidas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que persiguen: examen de la doctrina constitucional; supuestos: Guipúzcoa: Norma Foral 2/2001, de 12 febrero: incremento del límite de la cuota de aplicación de las deducciones y del plazo para aplicar las deducciones por insuficiencia de cuota: afección a la presión fiscal o a las posibilidades de competencia empresarial, inexistente: anulación improcedente.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a tres de Junio de dos mil once.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, compuesta por el Presidente y Magistrados relacionados al margen, el presente recurso de casación registrado con el núm. 2481/2004, promovido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, y en su representación y defensa por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada, con fecha 26 de diciembre de 2003, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma y registrado con el núm. 1380/2001, en el que se impugnaba la Norma Foral 2/2001 de 12 de febrero, de la Diputación Foral de Guipúzcoa por la que se aprueba determinadas medidas tributarias para el Territorio Histórico de Guipúzcoa.

Han comparecido como parte recurrida la Diputación Foral de Guipúzcoa y las Juntas Generales de Guipúzcoa, representadas por Procuradora y dirigidas por Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 29 de junio de 2001 tuvo entrada en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco escrito en el que el Abogado del Estado interpuso recurso contencioso-administrativo contra el *apartado octavo del artículo 4 de la Norma Foral 2/2001* de las Juntas Generales de Guipúzcoa, que introduce determinadas medidas tributarias en el Territorio Histórico; concretamente, lo que la Abogacía del Estado cuestiona son las innovaciones introducidas en otra Norma Foral, la 7/1996, de 4 de julio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en singular su *artículo 46*, que queda redactado en los siguiente términos: "*Artículo 46. Normas comunes a las deducciones previstas en los Capítulos IV, V y VI del presente título.*"

1. Las deducciones previstas en los capítulos IV, V y VI del presente título, excepto las contempladas en los *artículos 40, 44 y 45 anteriores*, no podrán exceder conjuntamente del 45 por 100 de la cuota líquida.

No obstante, la deducción por inversiones prevista en el número 2º del apartado 2 del artículo 45 se tendrá en cuenta a efectos del límite señalado en este apartado.

2. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en los Capítulos IV, V y VI del presente título podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, para el cómputo del diferimiento en el caso de la deducción por actividades de exportación, se estará a lo dispuesto en el *tercer párrafo del apartado 4 del artículo 43* de esta Norma Foral.

3. Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad.

4. Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los Capítulos IV, V y VI de este título deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del sujeto pasivo durante cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

5. La aplicación de las deducciones de la cuota líquida deberá seguir el siguiente orden:

En primer lugar, se aplicarán las deducciones generadas en ejercicios anteriores respetando el límite preestablecido en sus respectivas normativas.

A continuación, se aplicarán las deducciones del ejercicio a las que sea de aplicación el límite establecido en el apartado 1 anterior, siempre que no se rebase el límite conjunto del 45 por 100 de la cuota líquida.

Seguidamente, se practicarán las deducciones que se apliquen sin límite sobre la cuota líquida derivadas de ejercicios anteriores.

Finalmente, se practicarán las deducciones que se aplican sin límite sobre la cuota líquida correspondientes al ejercicio.

En ningún caso la suma de las deducciones con límite de cuota líquida podrá exceder del importe resultante de aplicar a dicha cuota líquida el porcentaje a que se refiere el apartado 1 de este artículo, con independencia del ejercicio en que las mismas se hubiesen generado.

6. Las deducciones reguladas en los Capítulos IV, V y VI del presente título serán aplicables exclusivamente a las cuotas espontáneamente declaradas por el sujeto pasivo".

De esta redacción, son dos las novedades que preocupaban a la Abogacía del Estado: a) el incremento del límite de la cuota de aplicación de las deducciones, que pasa del 40% al 45%; en la normativa estatal (*Ley 47/1995*) el límite general es del 35%, aun después de la reforma que supusieron tanto el RD 3/2000 como la *Ley 24/2001*. b) la ampliación del plazo para aplicar las deducciones por insuficiencia de cuota, que pasan en la normativa foral de cinco a quince años. Hasta la *Ley citada en último lugar*, en el *Impuesto estatal dicho plazo era de cinco*; después de ella, se amplió a diez, y en su caso, a quince años, de tratarse de determinadas inversiones tecnológicas.

La Administración del Estado consideró que las medidas descritas vulneraban el **Concierto Económico** que regula las relaciones entre el Estado y la Comunidad Vasca, en la medida en que vulneraba las obligaciones que le imponía la Ley que lo aprobaba en el momento de interponerse el recurso enjuiciado, la *Ley 12/1981, de 13 de mayo*; posteriormente, la *Ley 12/2002, de 23 de mayo*, impone a los Territorios Históricos la carga de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, y la de respetar y garantizar la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la

asignación de recursos.

SEGUNDO.- En el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado contra el artículo 4, apartado octavo, de la Norma Foral 2/2001 recayó sentencia --la núm. 781/2003, de 26 de diciembre, de la Sección Primera -- cuyo fallo era del siguiente tenor literal: "FALLO: Que desestimamos el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la abogacía del estado en representación de la Administración del Estado contra el apartado octavo del artículo 4 de la Norma Foral 2/2001 , de las Juntas Generales de Guipúzcoa, que introduce determinadas medidas tributarias en el territorio histórico. Sin hacer imposición de costas".

TERCERO.- Contra la anterior sentencia el Abogado del Estado interpuso recurso de casación, que fue admitido a trámite por providencia de la Sección Primera de esta Sala de 9 de diciembre de 2005.

Formalizados por la Diputación Foral y las Juntas Generales del Territorio Histórico de Guipúzcoa los escritos de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 24 de marzo de 2010 para la deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativa del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2010 se dejó sin efecto el señalamiento para la votación y fallo del recurso de casación, concediéndose a las partes un plazo de diez días para que pudieran presentar alegaciones sobre la eventual incidencia en el recurso de la *Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero* , de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial.

Evacuado el trámite de alegaciones conferido, la Sección Segunda dictó Auto en fecha 14 de mayo de 2010, cuya parte dispositiva resulta del siguiente tenor: "Excluir del conocimiento de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 2481/2004 interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada, con fecha 26 de diciembre de 2003, por la Sala de esta Jurisdicción, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso num. 1380/2001 , por haber pasado a corresponder el conocimiento del mismo al Tribunal Constitucional en virtud de lo dispuesto en los artículos primero y segundo de la *Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero* , con remisión de las actuaciones practicadas y emplazamiento de las partes por plazo de treinta días para que puedan comparecer ante dicho Tribunal para seguir el curso de los autos, poniendo esta resolución en conocimiento del Tribunal que dictó la sentencia recurrida".

CUARTO.- Recibidas en el Tribunal Constitucional las actuaciones correspondientes al recurso de casación núm. 2481/2004, y oídos el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado, la Diputación Foral y las Juntas Generales de Guipúzcoa para que alegasen lo que estimasen conveniente respecto de la jurisdicción del Tribunal Constitucional en el presente asuntos, el Pleno de aquel Alto Tribunal, en Auto núm. 190/2010, de 1 de diciembre , acordó "declarar la falta de jurisdicción de este Tribunal para conocer el recurso de casación núm. 2481/2004 remitido por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo por Auto de 14 de mayo de 2010 y devolver las actuaciones y el expediente recibidos relativos al referido recurso de casación a dicho órgano jurisdiccional.

QUINTO.- Recibidas en esta Sala las actuaciones procedente del Tribunal Constitucional, por providencia de 30 de marzo de 2011 se señaló, para la votación y fallo de este recurso, la audiencia del día 1 de junio de 2011, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La ausencia en la *Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de una disposición* transitoria que permitiese perpetuar la jurisdicción de este Tribunal para acabar de conocer y resolver los recursos interpuestos contra las normas forales fiscales del Territorio de Guipúzcoa y el tenor de la nueva normativa (corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos "interpuestos") motivó que esta Sección apreciase su falta de jurisdicción sobrevenida para continuar conociendo del presente recurso de casación ya que la *Ley Orgánica 1/2010* reserva, en términos claros e inequívocos, con carácter exclusivo y excluyente, al Tribunal Constitucional el control de las normas forales fiscales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Constatada la voluntad del legislador de poner fin de forma inmediata a una situación que debió considerar disconforme con la naturaleza y función de aquellas normas en el sistema de fuentes, pareció obligado para esta Sala excluir de su conocimiento un recurso que estaba

destinado, justamente, a efectuar el control de la norma foral impugnada por la representación de la Administración General del Estado.

Con independencia del juicio que merezca a este Alto Tribunal la resolución adoptada por el Tribunal Constitucional en el caso planteado, declarando su falta de jurisdicción para conocer del recurso deferido, la realidad es que tenemos que dispensar tutela judicial al recurrente; sólo con base en esta consideración damos respuesta al recurso planteado por la Administración General del Estado.

SEGUNDO.- Dice la **sentencia recurrida** del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que la Sala de instancia, cuando ha tenido que enfrentarse a cuestiones análogas lo ha hecho en el entendimiento de que las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el *art. 2 de la Ley del Concierto* -mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario-, hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece la *Ley en sus arts. 3 y 4* a tal autonomía -respecto a la solidaridad, atención a la estructura general impositiva del Estado, coordinación, armonización fiscal y colaboración entre las Instituciones de los Territorios Históricos, sometimiento a Tratados Internacionales, interpretación con criterios de la Ley General Tributaria, armonización fiscal entre las Haciendas Forales y la Estatal, adecuación en terminología y conceptos a la referida Ley General, mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado, respeto a la libre vinculación de personas, bienes y capitales, etc.- no puedan interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común.

"El concepto de presión fiscal ha sido objeto de especial atención, y así en sentencia 491/2002, de 21 de junio (rec. 2398/2000), la Sala, haciendo suyo el criterio del Tribunal Supremo, ha venido a especificar que el hecho de que en unos Impuestos determinados la Norma Foral conceda bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión fiscal global sea inferior a la existente en territorio Común. La norma contenida en el **Concierto** ha tenido la previsión de ser redactada en tales términos que pueda ser interpretada de varias formas, ya que puede serlo, y así lo entiende esta Sala, en el sentido de que la presión fiscal a considerar sea la que afecta a todo un ejercicio y al conjunto de tributos o puede ser también interpretada en relación con cada Impuesto determinado o incluso con relación a un solo sujeto pasivo. A estas dos interpretaciones últimas se oponen dos argumentos: el primero que el *artículo 41-2 del Estatuto de Autonomía*, aprobado con rango de *Ley Orgánica, el 18 de diciembre de 1979*, dice 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 idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. (...) El segundo argumento es que la norma del **Concierto** se refiere a presión global efectiva y global, lo que está indicando que la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, no por uno solo o por varios tributos y en el presente caso solamente se examinan los beneficios de cinco de ellos, por lo que aunque se dieran datos numerarios, y no se dan, solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global. Descartada, pues, esta interpretación limitada de la norma 12 del **Concierto**, la única interpretación posible es comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entiende debe darse a la Norma del **Concierto**, con arreglo a la cual haya que juzgar la Norma Foral ahora impugnada".

La Abogacía del Estado no ha acreditado, ni siquiera en grado de tentativa, mediante la aportación de un mínimo acervo estadístico o de un estudio analítico, cuáles pueden ser, de producirse, las consecuencias en la recaudación, no ya la obtenida por la cesta de tributos que regula y administra el Territorio Histórico, sino por el Impuesto de Sociedades, o que la misma vaya a disminuir drásticamente, variando la ratio carga fiscal /contribuyente, en comparación con la soportada por el resto de contribuyentes del Estado (máxime cuando ni se siquiera se ha efectuado el mínimo esfuerzo probatorio que habría supuesto cuantificar una y otra, siendo como son magnitudes asequibles desde un punto de vista estadístico) puesto que no hay por qué descartar que la tarea de estímulo de las medidas descritas redunde en realidad en una mayor actividad económica, y a la larga, en el incremento, o como mínimo, en el mantenimiento de lo recaudado gracias al citado Impuesto, y por consiguiente, en una presión fiscal equivalente a la existente con inmediata anterioridad a la adopción de la medida.

Es cierto, y hondamente significativo, que los términos comparativos entre la presión fiscal del Estado y la del Territorio Histórico se ajustan a la descripción que de los mismos trae a colación el Letrado de la Diputación, puesto que, una vez aprobada la *Ley 38/97, de 4 de agosto*, modificadora del **Concierto Económico**, de la exigencia de una presión efectiva y global que no podía ser inferior en el Territorio Foral a la del de Derecho Común, el legislador paso a contentarse con que fuesen equivalentes, inequivalencia que

tampoco ha sido objeto de prueba, y no puede serlo de presunción.

La Sala tampoco comparte que el efecto de tales medidas, calculado en abstracto, redunde negativamente en la circulación de servicios o capitales- puesto que es obvio que el objetivo de las deducciones en la cuota no sólo no persigue, sino que carece de idoneidad para imponer trabas fiscales en contemplación del origen de los capitales o de los servicios (objetivo que, de pretenderse, encontraría mejor arma en algún tipo impositivo indirecto); antes al contrario, de producirse algún efecto, no tendría que ver con hipotéticas restricciones encubiertas al comercio, sino con un concepto que puede independizarse conceptualmente, y en cierto modo antagónico, puesto que no estudia las dificultades al establecimiento de empresas, sino los límites de las acciones públicas que lo fomentan: la discriminación *art. 3 c) LCE* -por vía de la deslocalización inducida de actividades, problema que es el que parece preocupar al Abogado del Estado, y del que este Tribunal se ha ocupado en otra ocasión.

Nos referimos a la sentencia de 28/6/02 (sentencia 500/2000, rec 2684/1993), dictada a propósito de las llamadas vacaciones fiscales, las medidas fiscales de impulso de la Actividad Económica consistentes en la exención del Impuesto sobre Sociedades durante un período de diez ejercicios impositivos computados desde el de su constitución, que la Sala anuló precisamente en salvaguarda del expresado principio: puesto que la medida fiscal concreta supresora temporal de la carga impositiva que la nueva normativa foral enjuiciada establece en su *artículo 14*, consiste en una acusada exoneración de gravamen que afecta al deber básico de contribuir del *artículo 31.1 CE* en conexión con el de capacidad económica, y puede predicarse de ella el carácter de medida desproporcionada e inidónea para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja competitiva inasumibles...

La sentencia citada reviste indudable valor, entre otros motivos, porque proporciona un referente mínimamente sólido para enjuiciar las medidas cuestionadas en este recurso. Efectuada la oportuna comparación entre lo que fueron las denominadas vacaciones fiscales, y el régimen de deducciones en la cuota centro de atención, la Sala no encuentra razones para extender a este supuesto la solución anulatoria que culminó el primero.

En efecto, aun aceptando que toda medida fiscal que se adopte con el único fin y objetivo de procurar la deslocalización de empresas incide de forma ilegítima en el libre juego de la competencia empresarial al actuar por la vía de la reducción indirecta de costes, o consagra un trato desigual entre empresas por razón del territorio en que operan, lo cierto es que, en el supuesto enjuiciado, nada demuestra que el sistema de deducciones en la cuota del IS diseñado por el normador foral conduzca fatalmente a tales consecuencias.

El Tribunal Constitucional, en sentencias como la 64/1990, de 5 de abril, sostiene que, "el hecho de que una Comunidad Autónoma subvencione los gastos en bienes se equipo que el traslado implique podrá favorecer --ese parece, al menos, su propósito--, que esa Comunidad sea preferida a las que no conceden ayuda alguna como lugar de nueva implantación --aunque no necesariamente, si la subvención no compensa, a criterio de la empresa, las diferencias que "in peius" separen, en su caso, a la comunidad subvencionante de otras que, sin embargo, no sufragan gastos de traslado--, pero en modo alguno podrá decirse que sea ello la causa del desplazamiento mismo y del desmantelamiento de instalaciones industriales en otras Comunidades" de modo que la legitimidad de la medida deriva de que, sin ser susceptible de motivar por sí sola el traslado empresarial, el reintegro de los gastos.

A diferencia de lo que sucede cuando se incentiva directamente el establecimiento empresarial mediante la exención a contribuir al Impuesto de Sociedades temporalmente, que evidentemente, si incide en la decisión de instalarse en la Comunidad de referencia, en detrimento de otra, en virtud de establecerse un nexo automático y directo entre la disminución comparativa de la carga fiscal y la decisión de quedar sometidos fiscalmente al Territorio de que se trate, y que permite a la empresa que la toma un cálculo a priori del ahorro fiscal que se procura, en cuya contemplación calcula los costes de su decisión, cuando lo establecido es una modulación en el régimen de deducciones, por muy generoso que quede dibujado, la perspectiva de la decisión a adoptar no resulta la misma, puesto que el ahorro fiscal que en definitiva pudiera obtenerse se diluye dentro de la propia dinámica del juego global del Impuesto, y su importe definitivo se hace depender de la aplicación del tributo (en este caso concertado) en su totalidad, de suerte que no puede saberse a priori si, efectivamente, la empresa va a salir definitivamente beneficiada. Un régimen de deducciones de la modalidad enjuiciada no puede determinar la implantación de una empresa, puesto que el ahorro fiscal en que se cifra el estímulo para el desplazamiento no depende de su aplicación, sino de otras variables legales que le son simultáneas en su aplicación.

Si a ello añadimos que la evolución legislativa registrada en el panorama del Impuesto estatal (aprobado por *Ley 27/1995*) no difiere en el resultado que arroja del modelo propuesto en la Norma Foral

impugnada, y que el sistema estatal y el del Territorio Histórico se desenvuelven dentro de similares parámetros, este motivo de impugnación debe descartarse.

TERCERO.- El Abogado del Estado formula escrito de interposición del recurso de casación en base a un único motivo de casación: la infracción del *artículo 4, letra b) y c), de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, del Concierto económico*. El motivo se invoca al amparo de lo establecido en el *artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción*.

Dice el Abogado del Estado que los *preceptos que se consideran infringidos* establecen, de una parte, la obligación de los Territorios Históricos de mantener una presión fiscal equivalente a la existente en el resto del Estado (*apartado b)* y, de otra, la de respetar y garantizar en cualquier normativa tributaria que se elabore en los Territorios Históricos la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos (*apartado c)*.

La *modificación que la Norma Foral impugnada introduce en el artículo 46 de la Norma Foral 711996 de 4 de julio, del Impuesto de Sociedades*, es doble: por un lado, incrementa el límite de la cuota para practicar deducciones en 5 puntos porcentuales, pasando del 40 al 45 por 100, frente a la normativa general del régimen común en la que dicho límite está en el 35 por 100; por otro lado, la nueva Norma Foral amplía el plazo para aplicar las deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota de los cinco años anteriores (que coinciden con el plazo general establecido en las normas estatales) a quince años.

Planteado de esta suerte el motivo de casación invocado, el Abogado del Estado desarrolla el motivo argumentando que las referidas modificaciones crean, sin duda, una muy importante diferencia de trato entre las sociedades que tributan en el Territorio Histórico y las que tributan en los territorios sujetos al régimen fiscal de la Administración del Estado. Diferencia de trato que incide de lleno en los *preceptos que se consideran infringidos por la sentencia*. En efecto, resulta indiscutible que la primera de las expresadas modificaciones supone el establecimiento de una presión fiscal que no es equivalente a la del resto del Estado. Comporta una menor presión fiscal porque la norma foral reduce los costes fiscales empresariales en cuantía significativa, con efectos discriminatorios respecto de las empresas sujetas al régimen tributario común.

La comparación entre ambas presiones fiscales, la aplicable en virtud de la Norma Foral impugnada en el Territorio Histórico y la general del Estado, no permite afirmar que se trate de presiones fiscales "equivalentes" (como exige la *letra "b" del artículo 4 de la Ley del Concierto*). Si ya con la normativa foral anterior la diferencia en este concepto era de más de un 10 por 100 en el beneficio (del 40 al 35), con el nuevo aumento (superior también al 10 por 100) se sitúa la diferencia en 10 puntos sobre la norma estatal (lo que representa casi un treinta por ciento de mayor beneficio tributario). Sostener que, a pesar de tales diferencias en el límite de la deducción, estamos ante presiones fiscales "equivalentes" no resiste la menor crítica. Ciertamente es una cuestión de apreciación subjetiva; pero una diferencia de un treinta por ciento en el beneficio fiscal es objetivamente muy considerable.

Lo mismo cabe decir respecto de la segunda modificación que impugna (el aumento a 15 años del plazo para practicar las deducciones por insuficiencia de cuota frente a los 5 años del régimen foral anterior y del estatal). En este caso, se está multiplicando por tres los años en los que se puede aplicar el beneficio, lo que es de por sí expresivo de un mucho más beneficioso régimen tributario. Tampoco en este caso se puede sostener que la presión fiscal por efecto de esta norma sea "equivalente".

Si consideramos el efecto conjunto de ambas modificaciones, no puede haber duda racional de que ambas medidas de favor afectan de lleno a la competencia empresarial y a la asignación de recursos económicos. Si consideramos el inevitable impacto que una medida de carácter fiscal puede tener sobre la conducta económica de los sujetos pasivos, resulta obligado concluir que los potentes incentivos fiscales previstos en la nueva Norma Foral han de producir el efecto de provocar inversiones a través de entidades sujetas a tributar a través de las normas forales, en lugar de hacerlo a través de entidades sujetas a tributar en otros territorios fiscales. No se olvide que el *artículo 20 del Convenio* establece el lugar de realización de las operaciones en función del lugar de ubicación espacial de la empresa, no del mercado de destino de los bienes y servicios producidos por la misma; lo que determina que los beneficios fiscales contenidos en la Norma Foral impugnada, por su alcance y cuantía, no son neutrales en la toma de decisiones estratégicas sobre el establecimiento de centros fabriles en uno u otro territorio, influyendo en ellas de manera muy significativa.

Estas consideraciones nos llevan a afirmar que las repetidas Normas Forales vulneran también la

letra "c" del artículo 4 de la Ley del Concierto , porque tienen un destacado efecto deslocalizador de inversiones, induciendo a la realización de inversiones en territorio de Guipúzcoa con preferencia a la posibilidad de su realización en otros puntos del territorio español. En consecuencia, tales modificaciones en la normativa foral no respetan la libertad de circulación y de establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, al producir efectos discriminatorios, con menoscabo real de las posibilidades de competencia empresarial y distorsión en la asignación de los recursos económicos.

CUARTO.- Los alegatos empleados por la Administración recurrente en el presente recurso de casación, que son reiteración de los argumentos invocados ante el Tribunal de instancia, se centran en que la Norma Foral 2/2001, de 12 de febrero, vulnera los preceptos alojados en las letras b) y c) del artículo 4 del **Concierto Económico** que regula las relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma Vasca pues con la modificación que la Norma Foral impugnada introduce en el artículo 46 de la Norma Foral 7/1996 se produce una menor presión fiscal en el País Vasco que en el resto del Estado, menoscabando, además, la competencia empresarial y distorsionando la asignación de recursos.

El primer aspecto a considerar en los argumentos de la Administración recurrente es que no aporta ningún dato que acredite que la Norma Foral impugnada impone una presión fiscal global efectiva inferior a la del Territorio Común y que ello es consecuencia, precisamente, de la aplicación de la Norma Foral impugnada, circunstancia que ha sido bien vista por la Sala de instancia, que ha reprochado a la Abogacía del Estado el no haber efectuado el mínimo esfuerzo probatorio para justificar cuáles han sido las consecuencias en la recaudación de haber incrementado la norma impugnada el límite de la cuota para practicar deducciones.

El Abogado del Estado tenía que haber acreditado, por medio de datos estadísticos o en virtud de estudios analíticos, la incidencia que las modificaciones introducidas tenían en la recaudación por el Impuesto de Sociedades, evidenciando que la misma sufría una significativa disminución, variando la ratio carga fiscal/contribuyente en comparación con la soportada por el resto de los contribuyentes del Estado.

El hecho de que en unos impuestos determinados la Norma Foral conceda la posibilidad de unas deducciones o bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación del Estado, no permite suponer, sin más, que la presión fiscal global sea inferior a la existente en territorio común. Además, no se puede dejar de tener en cuenta que la concesión de una bonificación o de una deducción en el Impuesto sobre Sociedades o en otros impuestos, con una reducción o elevación de tipos o incluso con una agravación de sanciones, forma parte, todo ello, de la repercusión efectiva de los diversos gravámenes, a efectos de apreciar la presión fiscal efectiva global, que es el límite establecido por el **Concierto Económico**.

La presión fiscal a considerar no puede ser entendida en relación con cada impuesto. Cuando los artículos 3 y 4 de la Ley del Concierto establecen limitaciones a la autonomía que reconoce a los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, no se olvida de imponer a las Haciendas Forales la obligación de mantenimiento de una presión fiscal equivalente a la del Estado. Y la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por la estructura general impositiva del Estado, no por uno solo por varios tributos. La presión fiscal a considerar es, de una parte, la del conjunto de tributos del Estado, referida a uno o varios ejercicios y, de otra, la del sistema impositivo del Territorio Foral. Los términos comparativos entre la presión fiscal del Estado y la del Territorio Foral deben ir referidos a la exigencia de una presión efectiva global, que no puede ser inferior en el Territorio Foral a la del Derecho Común.

Con la Ley 38/1997, de 4 de agosto , modificadora del **Concierto Económico**, de la exigencia inicial de una presión global efectiva no inferior en el Territorio Foral que en el de Derecho Común, se pasó a considerar como bastante que se tratase de presión fiscal equivalente. En cualquier caso, ni la menor presión fiscal ni la equivalencia ha sido objeto de la debida prueba por parte del Abogado del Estado.

Con la carencia de datos de hecho con la que ha operado el Abogado del Estado, no puede llegarse a la conclusión pretendida; el Letrado de la Administración del Estado parte de apreciaciones subjetivas, como el mismo reconoce, aunque estén hábilmente formuladas con cierta objetividad pero, huérfanas, en todo caso, de la debida apoyatura fáctica.

En sentencia de 19 de julio de 1991 (recurso de apelación núm. 1148/1989) esta Sala ya conoció de la impugnación de una Norma Foral de 29 de abril de 1986 de las Juntas Generales de Guipúzcoa sobre incentivos fiscales a la inversión, Ordenanza Foral que fue impugnada por el Abogado del Estado ante esta Sala en apelación de la sentencia desestimatoria declarada por la Audiencia Territorial de Pamplona en el

recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Letrado del Estado.

Después de examinar comparativamente la Norma Foral impugnada y las bonificaciones que concedía en los Impuestos sobre Sociedades, Transmisiones Patrimoniales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Contribución Territorial Urbana, y Licencia Fiscal del Impuesto sobre Actividades Comerciales e Industriales, en comparación con los beneficios que para tales Impuestos se establece en el Ordenamiento Jurídico aplicable al resto del Estado Español, el Abogado del Estado, tanto en el escrito de demanda como en el de apelación, llegó a la conclusión de que la Norma impugnada infringía las Normas 3, 11 y 12 del **Concierto Económico** aprobado por *Ley de 13 de Mayo de 1981*. La Norma 3 del **Concierto** establecía, en efecto, el principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado en el régimen tributario de los territorios históricos, siguiendo así la pauta del *artículo 42 del Estatuto de Autonomía del País Vasco*, y, por su parte las Normas 11 y 12 precisaban el marco de dicho sistema tributario, al decir la primera de ellas que las Normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar las asignaciones de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Más trascendencia tenía la Norma 12 del **Concierto**, con arreglo a la cual "la aplicación del **Concierto** no podrá implicar una presión Fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio Común". Este fue, precisamente, el punto esencial del recurso, el que determinaría la adecuación o inadecuación de la Norma impugnada al Ordenamiento Jurídico, según que, mediante ella, la aplicación de la Norma rebasase o no el límite impuesto en el **concierto**.

El Abogado del Estado ya afirmaba entonces que esos límites habían sido traspasados por la Norma Foral impugnada, conclusión que extraía del hecho de comparar los beneficios tributarios que la Norma concedía, y que eran mayores que los que la legislación del Estado concedía para los mismos Impuestos y para las mismas situaciones. Pero el hecho de que en unos Impuestos determinados la Norma Foral concediese bonificaciones Superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en territorio Común. La norma contenida en el **Concierto** de 1981 había tenido la previsión de ser redactada en tales términos que podía ser interpretada de varios maneras, ya que pudo serlo --y así lo entendió esta Sala-- en el sentido de que la presión fiscal a considerar era la que afectaba a todo un ejercicio y al conjunto de tributos o pudo ser también interpretada en relación con cada Impuesto determinado o incluso con relación a un sólo sujeto pasivo.

La Sala entendió ya en aquella ocasión que la norma del **Concierto** se refiere a "presión fiscal efectiva" y "global", lo que estaba indicando que la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario no por uno solo o por varios tributos y en el caso de referencia solamente se examinaban los beneficios de cinco de ellos, por lo que aunque se dieran datos numerarios -y no se daban tampoco- solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global. Descartada, pues, esta interpretación limitada de la Norma 12 del **Concierto**, la única interpretación posible era comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultaría la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entendía que debía darse a la Norma del **Concierto**, con arreglo a la cual había que juzgar la Norma Foral entonces impugnada.

Todo ello sin olvidar que el criterio de armonización fiscal que preside el *artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía* y el **Concierto Económico** incide directamente en la exigencia de una igualdad básica de todos ante el sistema tributario y ante el deber de contribuir, y tiende a prevenir que el régimen de **Concierto Económico**, (como el de Convenio, en su caso), se transforme en "privilegio territorial" prohibido por el *artículo 138.2* en relación con el *artículo 149.1.1 CE*. En tal sentido, el Tribunal Constitucional, con motivo de examinar cuestiones relativas al régimen de Convenio **Económico** entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por *Ley 28/1990, de 28 de diciembre* -- STC 116/1994, de 18 de abril, que cita la 19/1987 --, ha advertido que "el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles, y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las CC.AA. y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas". La conclusión, presente ya en otras resoluciones anteriores como la STC 8/1986, de 21 de enero, o la STC 150/1990, de 4 de octubre, es clara; unidad "básica" dentro de la diversidad en la ordenación de los tributos, como exigencia de igualdad".

"Precisamente por ello, el parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas que establece el principio de "presión fiscal global equivalente" no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos pasivos aislados en relación con un solo tributo de los que integran el sistema, que es precisamente el ámbito en el que la heterogeneidad y diversidad de regulaciones puede

desenvolver su eficacia".

Si lo anteriormente expuesto integra una argumentación suficiente para rechazar el motivo impugnatorio analizado, la inexistencia de prueba o aportación de elementos de juicio por parte demandante, que permitan valorar su alegación, llevan a la conclusión de que no es posible sostener que el sistema tributario establecido en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco de cobijo a una presión fiscal global inferior a la del territorio común en los términos que se proponen.

Pero es que, además, el Abogado del Estado recurrente no expone en qué puede darse la vulneración del artículo 4 .b) del **Concierto Económico**; sólo afirma que la Norma Foral, por el simple hecho de regular de forma distinta a la del Estado el Impuesto sobre Sociedades, produce una menor presión fiscal que en Territorio Común. No tiene en cuenta que, como ya se dijo en la indicada sentencia de 19 de julio de 1991 , el artículo 41-2 del Estatuto de Autonomía , aprobado con rango de Ley Orgánica, el 18 de diciembre de 1979 , dice 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 idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma". Con base en el precepto transcrito, no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría convertir al legislador fiscal en un mero copista, con lo que la autonomía proclamada desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41-2 citado que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de "establecerlo" y de "regularlo", lo que es distinto de mero "mantenimiento" e implica, desde luego innovación (establecer) o modificación (regular).

QUINTO.- El segundo argumento en el que descansa el motivo de casación articulado por el Abogado del Estado es el de que la Norma Foral impugnada vulnera el apartado c) del artículo 4 del **Concierto Económico** porque tiene un efecto deslocalizador de las inversiones, propiciando la realización de inversiones en territorio de Guipúzcoa en mengua de la posibilidad de realizar esas inversiones en otros puntos del territorio español, todo lo cual entorpece la libertad de circulación de bienes, capital y servicios en todo el territorio español.

El Letrado de la Administración recurrente no acaba de explicar bien por qué debe entenderse que la norma foral impugnada impide la libre circulación empresarial.

En relación con este mismo argumento la sentencia de esta Sala y Sección de 19 de julio de 1991 ya decía, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, que la Norma Foral entonces impugnada, de 22 de abril de 1986, que concedía incentivos fiscales a la inversión, afectaba únicamente a aquellas sociedades que operasen exclusivamente en territorio vasco; el Impuesto sobre Sociedades, tributo concertado que se basa en el principio de territorialidad, es solamente aplicable por razón del territorio cuando los sujetos pasivos tengan su sede habitual en el País Vasco, lo que pone de manifiesto que no se incumplían los principios establecidos en la Norma 11 del **Concierto** respecto a menoscabar las posibilidades de competencia empresarial ni el libre movimiento de capitales y mano de obra.

Partiendo de la premisa de la unidad económica y territorial esencial del Estado como espacio único sin fronteras interiores, no determinará consecuencia relevante alguna que los establecimientos económicos que reciben un trato diferenciado desde la norma fiscal se sitúen físicamente en el mismo ámbito autonómico o en localizaciones diferentes, y del propio modo, tampoco es decisivo que el rendimiento sujeto a gravamen que es objeto de tratamiento favorable provenga de operaciones realizadas en uno u otro marco territorial unitario, siempre que el principio del domicilio o de la residencia sea, como lo es, legitimador de la instauración del tratamiento diferente de las personas jurídicas a efectos tributarios. Se trata de un factor que ciertamente puede magnificar o enfatizar las diferencias de trato y ponerlas en mayor dificultad de justificación desde el punto de vista intuitivo o de su mayor grafismo argumental. Pero en nada trastoca el fundamento de esa diversidad legítima de competencias autonómicas y de ejercicio de las mismas el hecho de que la actividad sujeta al IS común se desarrolle en Guipúzcoa o en la Comunidad de La Rioja, por ejemplo, o a la inversa, pues tanto en un caso como en otro la regulación que la hace posible puede resultar constitucional y legalmente legítima o no serlo (ex argumento sentencia de la misma Sala de instancia de 30 de septiembre de 1999; recurso núm. 3753/1996).

SEXTO.- Interesa recordar que la Sentencia de este Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 resolvió sobre la impugnación de Normas Forales de las Juntas Generales de Guipúzcoa con número 7/1996 de 4 de julio , de Vizcaya número 3/1996, de 26 de junio , y Álava número 34/1996 , de 5 de julio,

Reguladoras del Impuesto de Sociedades, y acordó la nulidad, entre otros, del *artículo 29 de dichas Normas Forales por el que se establecía un tipo de gravamen del 32,5 por 100 frente al 35 por 100 del régimen común por constituir un supuesto de ayuda de Estado recogido en el artículo 87.1 del Tratado de la Unión Europea.*

Mediante la Sentencia de 6 de septiembre de 2006 (asunto C-38/03) el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunció acerca de si la *reducción de tipos impositivos en la imposición sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Islas Azores puede ser considerada como ayuda de Estado de conformidad con el Derecho comunitario.*

La Sentencia de 6 de septiembre de 2006 desestimó la demanda de la República portuguesa y apreció la existencia de ayuda de Estado. No obstante, la importancia de esta Sentencia radica en que por primera vez el Tribunal de Justicia de la Unión Europea consagró los criterios que dan lugar a la existencia de ayuda de Estado en el caso concreto de medidas tributarias aprobadas por una región autónoma con carácter general para todas las empresas establecidas en dicho territorio.

En efecto, ante una medida consistente en la reducción de los tipos de impositivos en las Azores, el Tribunal de Luxemburgo establece los criterios que deben inspirar el análisis de las ayudas de Estado cuando se aplican a entidades territoriales dotadas de autonomía política y fiscal con respecto al poder central de los Estados, exigiendo, para que ello no sea así, que concurren tres condiciones: "en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno Central. (autonomía institucional). Además debe haber sido adoptada sin que el Gobierno Central haya podido intervenir directamente en su contenido (autonomía procedimental). Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno Central (autonomía económica)".

Por otro lado, a la luz de la Sentencia de 6 de septiembre de 2006 el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó distintos autos en los recursos contencioso-administrativos interpuestos por UGT- RIOJA y por las Comunidades Autónomas de la Rioja y Castilla y León, por medio de los cuales se acordó plantear cuestión prejudicial al Tribunal de Luxemburgo para que éste se pronunciase acerca de si la promulgación de las medidas fiscales adoptadas mediante la Norma Foral 7 de 23 de junio, de Vizcaya, el *Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de Guipúzcoa* y el *Decreto Normativo 2/2005, de 24 de mayo, de Álava, contravienen los artículos 87.1 y 88 del Tratado de la Unión Europea.*

Las citadas peticiones de decisión prejudicial dieron lugar a los asuntos acumulados C-428/06, C-429/06, C-430/06, C-431/06, C-432/06, C-433/06 y C-434/06, que fueron publicados en el Diario Oficial de la Unión Europea el 30 de diciembre de 2006 y que se acumularon mediante Auto del Presidente del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas el 30 de noviembre de 2006 .

Las cuestiones prejudiciales planteadas en los asuntos C- 428/06, C 429/06 y C-434/06 fueron, en síntesis, las siguientes: "Si el *artículo 87.1* del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, dando nueva redacción a los *artículos 29.1.4) 37y 39* de la normativa del impuesto sobre sociedades , por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse a la Comisión en los términos del *artículo 88.3* del Tratado".

Las cuestiones prejudiciales en los demás asuntos tienen el mismo tenor, aunque se refieren a *disposiciones paralelas de Álava (C- 430/06 y C 433/06) y Guipúzcoa (C-431/06 y C 432/06).*

La sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008 falló en el sentido de que el *artículo 87 CE, apartado 1* , debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución Española de 1978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el *artículo 87 CE, apartado 1* .

SÉPTIMO.- Las consideraciones que se dejan expuestas comportan la desestimación del recurso de casación interpuesto, con expresa imposición de las **costas** causadas en esta segunda instancia a la Administración recurrente, si bien, en uso de la facultad que nos otorga el *artículo 139.3 de la Ley de la Jurisdicción*, se limita su importe a 3.000 euros, a favor, por mitad, de los Letrados de la Diputación Foral de Guipúzcoa y de las Juntas Generales de Guipúzcoa.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco con fecha 26 de diciembre de 2003, recaída en el recurso núm. 1380/2001 , con imposición de costas a la Administración recurrente con el límite y distribución consignada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Emilio Frias Ponce.- Angel Agualló Aviles.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Ramon Trillo Torres.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.