



Roj: STS 2454/2012
Id Cendoj: 28079130022012100455
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 1413/2009
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a treinta de Marzo de dos mil doce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados relacionados al margen, el presente recurso de casación núm. **1413/2009**, promovido por la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZKOA y por las JUNTAS GENERALES DE GUIPÚZKOA, representadas por sus respectivos Procuradores y dirigidas por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 22 de diciembre de 2008, 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 bajo el núm. 857/2005 en materia de potestad normativa de las Diputaciones Forales del País Vasco.

Ha comparecido en estas actuaciones como parte recurrida la Comunidad Autónoma de La Rioja, representada por Procurador y dirigida por Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha de 31 de mayo de 2005 el Procurador de los Tribunales D. Jaime Goyenechea Prado, en representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el **Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Gipuzkoa**, que modifica la *Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 7/1996, de 4 de julio*. Dicho proceso lleva referencia 857/2005 y en el se constituyeron como partes demandadas la Diputación Foral y Juntas Generales de Gipuzkoa, la "Confederación Empresarial Vasca-CONFEBASK", así como la Comunidad Autónoma del País Vasco, a la que se le tiene por personada mediante Providencia de 22 de febrero de 2007.

Por Auto de 14 de noviembre de 2.005 se amplía el recurso a la **Norma Foral 4/2005, de 5 de julio de 2.005, de convalidación del Decreto Foral 32/2005**.

SEGUNDO.- Seguidos los trámites pertinentes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó sentencia con fecha 22 de diciembre de 2008 cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLO: Que estimamos el presente recurso contencioso-administrativo numero 857 de 2005, interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Jaime Goyenechea Prado en representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja, contra el **Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipuzkoa**, y su **Norma Foral de convalidación 4/2005, de 5 de julio de 2005**, que anulamos. Sin costas.

Contra esta sentencia cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, el cual habrá de prepararse mediante la presentación de escrito ante este órgano jurisdiccional en el plazo de 10 días, a contar desde el siguiente a la notificación de esta resolución".

TERCERO.- Contra la citada sentencia la representación procesal de las Juntas Generales de Guipúzcoa, de la Diputación Foral de Guipúzcoa y de la Confederación Empresarial Vasca "CONFEBASK" prepararon ante el Tribunal "a quo" sendos recursos de casación que, una vez tenidos por preparados, fueron interpuestos en plazo ante esta Sala. Formalizado por el Letrado de la Comunidad Autónoma de La Rioja su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 28 de marzo de 2011 para la votación y fallo de este recurso, 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.- Dice la **sentencia recurrida** que el primer aspecto en que se cuestiona la disposición recurrida es en el concerniente a la **injustificada aplicación de la excepcional figura del Decreto Foral Normativo**.

Desde un enfoque de derecho positivo la *Norma Foral de Organización Institucional del Territorio Histórico de Guipuzkoa de 26 de Febrero de 1983*, aprobada en la Junta Particular de Donostia-San Sebastián de 13 de enero de 1983 (vigente hasta 2005), reconocía como instituciones y órganos forales de Guipuzkoa a las Juntas Generales que ejercen la potestad normativa a través de normas forales, y a la Diputación Foral ejerciendo la potestad reglamentaria. Con posterioridad se dictan la *Norma Foral 3/1984, de 30 de mayo*, que reguló el Régimen de Gobierno y Administración del Territorio Histórico, y la *Norma Foral 5/1985, de 25 de junio*, del Reglamento de Funcionamiento de las Juntas Generales; normas que integran el bloque institucional básico del TH. de Guipuzkoa, y que establecen la posibilidad de que las Juntas Generales deleguen en la Diputación Foral la facultad de dictar Decretos Forales Normativos, *delegación normativa* que deberá ser acordada mediante una *norma foral de bases* cuando su objeto sea la elaboración de textos articulados o por una *norma foral ordinaria* cuando se trate de refundir varios textos legales en uno solo (art. 54 de la Norma Foral 3/1.984 y art. 111 de la Norma Foral 5/1985).

Por su parte, la *Norma Foral General Tributaria de Guipuzkoa 1/1985, de 31 de enero*, recogió el excepcional **dictado de normas tributarias por el Consejo de Diputados de la Diputación Foral**, en los términos del artículo 13 .

"1. *Por razones de urgencia, y siempre que convenga adaptar Normas Tributarias estatales para su aplicación en el ámbito del Territorio Histórico*, el Consejo de Diputados de la Diputación Foral, a propuesta del Diputado del Departamento de Hacienda, podrá dictar las normas tributarias precisas.

2. De las disposiciones así adoptadas, se dará cuenta a las Juntas Generales, para su posterior convalidación".

La Comunidad actora mantiene que la habilitación del artículo anterior exige que se conciten razones de urgencia y la conveniencia de adaptar normas tributarias estatales para su aplicación en el ámbito del Territorio Histórico, por lo que faltando el segundo de los presupuestos, es decir, vulnerándose los límites del artículo 13.1 de la NFGT, el Decreto Foral impugnado 32/2005 es nulo de pleno derecho por haber regulado una materia reservada a Ley; motivo impugnatorio que va a ser acogido por la Sala.

La simple lectura del artículo 13.1 nos predispone a interpretar los presupuestos establecidos de forma acumulativa por el empleo de la conjunción "y", frente a la utilización de una de carácter disyuntivo que nos situaría ante requisitos alternativos exclusivos o excluyentes.

Esta primera impresión se constituye en certeza tras acudir a la jurisprudencia constitucional que analiza el artículo 86.1 de la Constitución por el que en el ámbito estatal, con estructura institucional semejante a la de los Territorios Históricos, se atribuye al Gobierno el dictado de normas con rango de Ley cuando concurren "circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad" (art. 86.1), y más concretamente, acudiendo a lo que esta Sala concluyó en la sentencia de 30 de noviembre de 2007 , en la que comparando la interpretación jurisprudencial de la habilitación constitucional con el contenido de la Norma Foral General Tributaria de Álava 6/2005, expuso: "...la interpretación constitucional aproxima notabilísimamente ambas formulaciones, pues no en vano sobre lo que el Alto Tribunal indaga es sobre si concurre una razonada y no arbitraria urgencia material y objetiva y es ese elemento mismo en el que se integra la necesidad de conexión entre premura temporal y la medida adoptada. Lo que no puede sostenerse, en cambio, es que la urgencia constituya una simple adición circunstancial a la conveniencia de regular libre y subjetivamente apreciada por el Ejecutivo Foral, que pueda basarse por ello en la simple utilidad formal o de simplificación del trámite asambleario de las Juntas Generales, pues se precisa estar ante, "situaciones concretas de los objetivos gubernamentales que por razones difíciles de prever requieran una acción normativa inmediata".

En suma, la referencia a la conveniencia de establecer o adaptar que hace artículo 8.1 de la *Norma Foral General Tributaria 6/2005* remite a la discrecionalidad o principio de oportunidad que preside la adopción de medidas normativas concretas y que se asimila a la definición de esos "objetivos gubernamentales" que impulsan normalmente la acción legislativa. Pero a ello le resulta esencial la emergencia de una situación objetiva difícil de prever, en que la pronta respuesta requerida desde esos objetivos o conveniencias sea incompatible con su articulación a través de los tiempos legislativos o normadores ordinarios.

De lo expuesto puede ahora concluirse que simples razones de urgencia no son suficientes para que el Gobierno o el Consejo de Diputados de una de las Diputaciones Forales dicten normas con rango de Ley, desvaneciéndose la defensa de la demandada. La urgencia debe ir unida a la consecución de un objetivo gubernamental, que en el caso de la Diputación Foral de Álava era "*que convenga establecer o adaptar normas tributarias*" (NFGT. 6/2.005, de 28 de febrero), redacción coincidente con la regulación anterior por NF. de 31 de mayo de 1981, y con lo también dispuesto en el artículo 13.1 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia 3/1986 (LPV 1986, 3317) y art. 8.2 de la NFGT. 2/2.005, de 10 de marzo, así como con el artículo 8.1 de la NF. 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

En el momento que se dicta por la Diputación Foral de Gipuzkoa el Decreto impugnado, el artículo 13.1 de la NF. 1/1985 en el que se ampara su aprobación, junto a las razones de urgencia fija su particular objetivo de forma muy restrictiva "... siempre que convenga adaptar Normas Tributarias estatales para su aplicación en el ámbito del Territorio Histórico", delimitando así la actuación de la Diputación Foral a través de decretos forales normativos a que se unan razones de urgencia y la conveniencia de adaptar normas tributarias estatales para su aplicación en el ámbito del Territorio Histórico; la referencia al segundo presupuesto que hace la norma foral remite a un objetivo concreto, en el que no tienen cabida situaciones discrecionales o de oportunidad distintas, la pronta respuesta ha de ser requerida por la necesidad de adaptar normas tributarias estatales para su aplicación en Gipuzkoa, particular redacción que parece ser trasunto de las en aquel momento vigentes normas de armonización fiscal del Concierto Económico de 1981, recogidas en el artículo 4, cuyo punto 10 establece la posibilidad de dictar acuerdos con objeto de aplicar en los Territorios Históricos las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar en territorio común.

En definitiva, la facultad atribuida al Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa por el artículo 13.1 de la Norma Foral General Tributaria vigente al tiempo de dictarse el Decreto 32/2005 se construye sobre el binomio inescindible de la urgencia y la conveniencia, por lo que no cabe la interpretación interesada de la demandada.

Por tanto, el empleo del expediente excepcional de poner en vigor disposiciones con rango de Norma Foral mediante Decreto Foral no está justificado, pues por más que la Diputación Foral actuase por motivos de urgencia legislativa debido a los efectos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, su objetivo no fue el de adaptar normas tributarias estatales, sino el de adoptar o establecer, una regulación propia.

Por tanto, dejando imprejuizadas las cuestiones sustantivas del recurso, la pretensión anulatoria de la disposición normativa recurrida debe prosperar.

SEGUNDO.- Las Juntas Generales y la Diputación Foral de Guipúzcoa formulan un único motivo de casación, redactado en idénticos términos, al amparo de lo preceptuado por el artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción, y dirigido a denunciar la vulneración del artículo 13 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en relación con las competencias recogidas en el Concierto Económico con el País Vasco.

La *sentencia recurrida* interpreta el artículo 13.1, que habilita a la Diputación Foral a dictar Decretos Forales normativos, en el sentido de que deben concurrir dos circunstancias para que se produzca tal habilitación normativa:

Motivos de urgencia.

Necesidad de adaptar las disposiciones legales aprobadas por el Estado.

Los recurrentes se ratifican en su criterio de que basta la concurrencia de necesidades urgentes para que la Diputación Foral quede habilitada para tal menester normativo, pero aventuran que, incluso acogiendo la tesis de la sentencia, la conclusión debiera ser la de que el Decreto Foral impugnado se acomoda a lo preceptuado por el artículo 13.1 de la Norma Foral 1/85.

La adaptación de la normativa del Estado no debe entenderse exclusivamente en el sentido de que los territorios forales acomoden su marco legal a las disposiciones legales del Estado de obligado cumplimiento en todo el Estado, incluidos los territorios forales (circunstancia ésta concurrente, por ejemplo, en el IVA dado que se trata de un tributo concertado de normativa común tal como lo establece el Concierto Económico cuya capacidad normativa foral es nula al tratarse de un tributo armonizado comunitariamente de acuerdo con la Sexta Directiva).

Cuando se habla de adaptación de la normativa del Estado debemos entender también que nos encontramos ante un supuesto en el que se exige que un determinado tributo debe existir en el País Vasco si existe en el denominado Territorio Común, toda vez que la competencia para crear y suprimir tributos radica en el Estado con independencia de las competencias normativas derivadas del Concierto Económico. Por tanto, toda disposición foral tendente a evitar la inexistencia de un tributo que a su vez existe en el Estado deberíamos calificarla de disposición de adaptación de la normativa del Estado. Y esto es lo que concurre en el Decreto Foral del que trae causa la presente impugnación casacional. La génesis de este Decreto Foral la encontramos en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 que anula determinados artículos de la Norma Foral 7/96, del Impuesto sobre Sociedades, entre los que se encuentra el artículo 29.a, referido al tipo impositivo.

Parece razonable entender que un impuesto sin tipo impositivo no puede existir. Es de los elementos que podríamos calificarlo como elemento estructural del impuesto.

Pues bien, una disposición que tenga por objeto incorporar un elemento estructural (por ejemplo el tipo impositivo) puede calificarse de disposición cuya pretensión es adaptar el marco legal del Estado (en este caso el Impuesto sobre Sociedades), dado que no es posible entender el ámbito foral sin este impuesto. Si no se hubiera dictado el Decreto Foral al que nos referimos no existiría en Gipuzkoa Impuesto sobre Sociedades a tenor del contenido de la precitada sentencia de 9 de diciembre de 2004 que anulaba entre otros extremos el tipo impositivo general previsto en el artículo 29 de la Norma Foral 7/96. Tal circunstancia implica que el Territorio Histórico tenía la obligación de adaptar la normativa del Estado (la del Impuesto sobre Sociedades), adaptación que se realizó con el Decreto Foral impugnado.

En definitiva, el Decreto Foral 32/2005, posteriormente convalidado por la Norma Foral 4/2005, de 5 de julio, se ajusta a las previsiones del artículo 13.1 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, lo que hace que su aprobación sea ajustada a Derecho.

TERCERO.- El ordenamiento Jurídico de Territorio Histórico de Guipúzcoa consagra un principio de reserva de Norma Foral para todo lo que atañe a su régimen tributario, siendo competencia de las Juntas Generales de Guipúzcoa el establecer, mantener y regular dicho régimen a través, precisamente, de disposiciones de carácter general de superior rango, esto es a través de Normas Forales. Este principio de reserva de Norma Foral se recoge en el artículo 10 de la *Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria de Guipúzcoa* (vigente el tiempo de dictarse el Decreto Foral 32/2005) que precisa su alcance, y, posteriormente, en el artículo 7 de la *Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa*, que a partir de 1 de julio de 2005 sustituye y deroga la Norma Foral.

La reserva de Norma Foral implica que el régimen tributario a que hemos hecho referencia solo pueda regularse, en principio, por normas de ese rango, lo que conlleva también que si esa materia se regula por una norma de rango inferior, ésta deviene nula por la traslación a este ámbito de lo establecido en el segundo inciso del artículo 51.1 y 62.2 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común .

Sin embargo, ese principio de reserva de Norma Foral, el *artículo 13.1 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria de Guipúzcoa* (derogado por la Norma Foral 6/2005, aunque en vigor al dictarse el Decreto Foral 32/2005), autoriza al Consejo de Diputados a dictar normas tributarias en circunstancias en cierto modo excepcionales. Según el tenor literal de ese precepto, *"por razones de urgencia, y siempre que convenga adaptar Normas Tributarias estatales para su aplicación en el ámbito del Territorio Histórico, el Consejo de Diputados de la Diputación Foral, a propuesta del Departamento de Hacienda, podrá dictar las normas tributarias precisas"*. El apartado 2 añade que *"de las disposiciones así adoptadas, se dará cuenta a las Juntas Generales, para su posterior convalidación"*.

Conforme a ese precepto, y como ha señalado la Sala "a quo", son dos las **circunstancias que, de manera conjunto y acumulativa, habilitan al Consejo de Diputados para dictar normas tributarias** y delimitan su competencia al respecto; a) que concurra una situación de urgencia; y b) y que convenga adaptar Normas Tributarias estatales para su aplicación en el Territorio Histórico.

Ambas circunstancias constituyen al presupuesto habilitante que autoriza al Consejo de Diputados a dictar normas tributarias y confiere a éstas legitimidad. Fuera de ese supuesto el Consejo carece de facultades para dictar normas tributarias al amparo del artículo 13.1 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero.

En el *caso de autos* aunque no es posible negar la concurrencia del primer elemento, pues, en efecto, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 produjo un vacío en la regulación del Impuesto

de Sociedades que debía ser atajado de inmediato; sí debe negarse la concurrencia del segundo, pues el Decreto Foral 32/2005 no tiene por objeto adaptar ninguna norma tributaria estatal al Territorio Histórico de Guipúzcoa sino pura y simplemente llenar ese vado normativo y dar cumplimiento a la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 .

Del tenor literal del preámbulo del Decreto Foral y de lo manifestado en el trámite de elaboración y convalidación del mismo, se desprende claramente que la situación considerada por el Consejo de Diputados ha sido precisamente la indicada, esto es, la urgencia en llenar el vacío normativo y no la urgencia en adaptar normas tributarias estatales al Territorio de Guipúzcoa contemplada en el artículo 134 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero.

La falta de presupuesto habilitante para dictar el Decreto Foral no puede traer otra consecuencia mas que la nulidad de pleno derecho establecida en los artículos 51.1, segundo Inciso, y 62.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , por haber incumplido los requisitos y vulnerado los límites que establece el artículo 13.1 de la Norma Foral 1/1985 y haber penetrado ilegítimamente en la regulación de materias reservadas a la Norma Foral.

Existe una reiterada jurisprudencia constitucional, asentada, entre otras, en las SSTC 29/1982 , 6/1983 , 29/1986 y 182/1997 , acerca de los requisitos exigidos por la Constitución para que el Gobierno pueda ejercitar la potestad normativa excepcional de dictar Decretos-Leyes, que puede aplicarse a la figura del Decreto Foral dada la similitud existente entre ambas figuras normativas. Como ha dicho el Tribunal Constitucional, la Constitución habilita, desde luego, al Gobierno para dictar, mediante Decreto-Ley, normas con fuerza de Ley, pero en la medida en que ello supone la sustitución del Parlamento por el Gobierno, constituye una excepción al procedimiento legislativo ordinario y a la participación de las minorías que éste dispensa, y como tal sometida en cuanto a su ejercicio a la necesaria concurrencia de todos los presupuestos circunstanciales y materiales enunciados en dicho precepto que lo legitime. Por ello es función propia del Tribunal Constitucional "el aseguramiento de estos límites, la garantía de que en el ejercicio de esta facultad, como de cualquier otra, los poderes se mueven dentro del marco trazado por la Constitución", de forma que "el Tribunal Constitucional podrá, en supuestos de uso abusivo o arbitrario, rechazar la definición que los órganos políticos hagan de una situación determinada" y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad de un Decreto-Ley por inexistencia del presupuesto habilitante por invasión de las facultades reservadas a las Cortes Generales por la Constitución, (SSTC 11/2002 , 137/2003 y 58/2007).

La traslación de dicha doctrina al ámbito Institucional de los Territorios Históricos es incuestionable, toda vez que, como dice el fundamento jurídico segundo de la sentencia impugnada, la organización Institucional de los Territorios es un remedo de la prevista para el Estado y las Comunidades Autónomas y, dejando a salvo la potestad legislativa de éstos, -toda vez que los Territorios únicamente pueden dictar normas de rango inferior a la Ley- nos encontramos con que en la diversificación de funciones de las distintas instituciones Forales la Diputación Foral cuenta, como ocurre con los ejecutivos estatal y autonómicos, con la facultad de dictar disposiciones de rango similar a las emanadas de los órganos normativos por excelencia (en este caso las Juntas Generales y en los demás las Cámaras o Asambleas Legislativas), bajo determinadas condiciones, materiales unas y formales otras.

Así las cosas, compete a los Tribunales el aseguramiento de los límites a los que está sujeta esa facultad, de manera que en supuestos de uso abusivo o arbitrario podrán rechazar la definición que ese órgano político haga de una situación determinada y declarar la nulidad de un Decreto Foral por inexistencia del presupuesto habilitante por invasión de las facultades reservadas a las Juntas Generales por el ordenamiento jurídico.

Eso es lo que ha hecho en este caso la Sala "a quo" al apreciar la ausencia de fundamento habilitante en el Decreto Foral 32/2005 y declarar, en consecuencia, su nulidad absoluta, así como la de su Norma de convalidación.

CUARTO.- En virtud de lo expuesto procede desestimar los recursos de casación interpuestos, con imposición de las **costas** causadas, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de la Jurisdicción , limita los honorarios del Abogado de la parte recurrida a 5.000 euros, que deberán ser abonados por mitad por la Diputación Foral y por 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, los recurso de casación interpuestos por la Diputación General y por las Juntas Generales de Guipúzcoa contra la sentencia dictada, con fecha 22 de diciembre de 2008, por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso núm. 857/2005 , con condena en costas de la parte recurrente, si bien con la limitación señalada 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.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Emilio Frias Ponce.- Manuel Martin Timon.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Oscar Gonzalez Gonzalez.-Ramon Trillo Torres.- Rubricados.- **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.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ