



Roj: STSJ PV 4212/2013 - ECLI:ES:TSJPV:2013:4212  
Id Cendoj: 48020330012013100869  
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso  
Sede: Bilbao  
Sección: 1  
Nº de Recurso: 392/2010  
Nº de Resolución: 60/2013  
Procedimiento: CONTENCIOSO  
Ponente: LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA  
Tipo de Resolución: Sentencia

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 392/2010**

**DE Ordinario**

**SENTENCIA NÚMERO 60/2013**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D. JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ

En Bilbao, a uno de febrero de dos mil trece.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número **392/2010** y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: RESOLUCIÓN DE 5-2-10 DEL ORGANISMO JURÍDICO ADMINISTRATIVO DE ÁLAVA DESESTIMATORIA DE LA RECLAMACIÓN 234/07 Y SU ACUMULADA 96/08 INTERPUESTAS CONTRA RESOLUCIONES QUE APRUEBAN LIQUIDACIONES PARA EJECUTAR LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS RELATIVA A RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO APLICADAS AL AUTOLIQUIDAR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. j.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : CELSA ATLANTIC S.L., representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. SONIA SÁENZ TUÑÓN y dirigida por la Letrada D<sup>a</sup>. PILAR CASCÓN ANSOTEGUI.

- **DEMANDADA** : DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN LACHA OTAÑES y dirigida por el Letrado D. JESÚS MARÍA CIGANDA IRIARTE.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El día 7/4/2010 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D<sup>a</sup>. SONIA SÁENZ TUÑÓN, actuando en nombre y representación de CELSA ATLANTIC S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 29 de Enero de 2.010, que resolvió desestimatoriamente la reclamación nº 234/2.007, y su acumulada 96/08, seguidas frente a las Resoluciones del Director de Hacienda de la Diputación Foral de Álava número 1.590/2007, de 6 de septiembre, y 753/2.008, de 15 de Abril, dictadas en ejecución de la Decisión de la Comisión de la Unión

Europea 2002/892, de 11 de julio de 2.001, por la que se ordenaba recuperar las cantidades disfrutadas a cuenta de la aplicación de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, prevista en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, con comunicación de las catorce liquidaciones resultantes por los ejercicios 1.997 a 2.006; y se fijaban los intereses de demora; quedando registrado dicho recurso con el número **392/2010**.

**SEGUNDO.-** En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que la nulidad o, subsidiariamente, anulabilidad de los actos administrativos impugnados.

**TERCERO .-** En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso y se impongan las costas a la actora.

**CUARTO.-** Por Decreto de 26/1/2011 se fijó como cuantía del presente recurso la de 2.110.981'92 #.

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

**SEXTO .-** Por resolución de fecha 28-1-2013 se señaló el pasado día 31-1-2013 para la votación y fallo del presente recurso.

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

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.-** Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente al Acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 29 de Enero de 2.010, que resolvió desestimatoriamente la reclamación nº 234/2.007, y su acumulada 96/08, seguidas frente a las Resoluciones del Director de Hacienda de la Diputación Foral de Álava número 1.590/2007, de 6 de septiembre, y 753/2.008, de 15 de Abril, dictadas en ejecución de la Decisión de la Comisión de la Unión Europea 2002/892, de 11 de julio de 2.001, por la que se ordenaba recuperar las cantidades disfrutadas a cuenta de la aplicación de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, prevista en el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, con comunicación de las catorce liquidaciones resultantes por los ejercicios 1.997 a 2.006; y se fijaban los intereses de demora.

El fundamento del recurso en vía jurisdiccional se articula en base a los siguientes motivos ahora resumidos:

*-Falta de audiencia al interesado .* Se concluye que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido conforme al artículo 62.1.a ) y/o e) LRJ-PAC , y arts. 224 y 225 de la NFGT 6/2.005, de 28 de Febrero.

*- Prescripción* de la acción de reintegro de la Administración, puesto que no solo la normativa tributaria que se tiene por más apropiada, sino también la norma en que se basa, -N.F 53/1.992, de 18 de Diciembre, de régimen presupuestario del T.H. de Álava- consagran plazos de 4/5 años.

*-Insuficiente motivación* e insuficiente cita de medios de impugnación respecto de la reclamación que se ofrece, que le restaría derechos de defensa.

*-Inadecuación de procedimiento .*

*-Ilegalidad de la Decisión de la Comisión Europea.*

Se opuso al recurso la Diputación Foral de Álava, que examina primero el concepto comunitario de ayuda de Estado en el ámbito comunitario, y la normativa de las Comunidades Europeas en relación con la recuperación de ayudas declaradas ilegales, constituida fundamentalmente por el Reglamento del Consejo 659/1999, de 22 de marzo, y los pronunciamientos y jurisprudencia en relación con los principios de seguridad y confianza legítima, en particular se refiere el contenido de la propia Decisión de la Comisión y de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la UE de 9 de setiembre de 2.009 en recurso de anulación promovido por la propia DFA frente a la Decisión que ahora se ejecuta.

En contestación a las concretas alegaciones realizadas por la actora, expone:

1.- Que queda fuera de toda duda la legitimación de la Diputación Foral puesto que si bien las decisiones, por la naturaleza de la propia Comunidad Europea, se refieren a España en cuanto a tal, ésta en orden a tal recuperación, no se identifica con el Estado, entendiendo como Administración estatal, sino con la Administración Foral otorgante de las ayudas, por otra parte, la Diputación Foral de Álava fue la interlocutora ante los funcionarios y autoridades comunitarias a lo largo de todo el procedimiento.

2.- No se está revisando de oficio o a instancia del interesado un previo acto declarativo de derechos, sino ejecutando una Decisión de la Comisión Europea confirmada por el TUE, por lo que no resulta preciso acudir a los procedimientos propuestos por la actora ni cabe tener en cuenta la normativa interna sobre la prescripción que se invoca.

3.- Que no se cumplen las condiciones establecidas para la apreciación de una vulneración del principio de seguridad jurídica y confianza legítima; además no se puede negar de contrario que se tenía pleno conocimiento del procedimiento instruido por la Comisión Europea en orden a la declaración de los beneficios fiscales como ayudas ilegales, de la Decisión Final adoptada y de las actuaciones posteriores.

Se menciona, respecto de una supuesto similar, la Sentencia del TSJ de Navarra de 4 de Mayo de 2.005 , (JT 858).

**SEGUNDO.-** En respuesta a dichos interrogantes, en que tomamos como coherente premisa las consideraciones que esta Sala ya ha hecho, inicialmente en la Sentencia de 27 de Diciembre de 2.010, RCA nº 1.575/2.008 y sus acumulados, el proceso tiene como base los términos siguientes, indiscutidos y reflejados en los distintos documentos que forman los expedientes administrativos:

El artículo 26 de la Norma Foral Alavesa 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, otorgaba a las sociedades que iniciasen una nueva actividad empresarial la reducción del 99, 75, 50 y 25%, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de actividades económicas en los cuatro periodos impositivos consecutivos al de inicio, estableciendo una serie de requisitos. Tal precepto fue derogado por N.F 7/2.000, de 29 de Marzo.

Tras la denuncia de la Comunidad Autónoma de la Rioja a la Comisión de las Comunidades Europeas, se inicia en el año 1.999 el procedimiento previsto en el entonces numerado como artículo 88.2 del Tratado por considerar los beneficios fiscales expresados como ayudas de Estado; procedimiento que concluye con la Decisión de la Comisión Europea 2002/892/CE , de 11 de julio de 2.001 que tras calificar como ayudas de Estado contrarias al Tratado aquellas reducciones de la base imponible, acuerda que debe procederse por las autoridades españolas, según los procedimientos internos que procedan, a recuperar las cantidades correspondientes. Esta Decisión, dio origen a demanda por incumplimiento ante el TJCE en asuntos C-485/03 a C-490/03, en que recayó sentencia de 14 de Diciembre de 2.006, a la par que fue objeto de recurso de anulación interpuesto por la DFA (T-230/2001 ), en que recayó sentencia desestimatoria del TPI el 9 de Septiembre de 2.009 , recurrida en casación, también desestimada por Sentencia del TJUE en Sentencia de 9 de Junio de 2.011, (ROJ. 159/11 ).

La parte recurrente conoció el procedimiento de la Comisión y no compareció como parte interesada, no la recurrió ante el Tribunal, ni instó ante él la suspensión de la misma.

Con posteridad, la Comisión realiza diversos requerimientos exigiendo la recuperación de las ayudas sin demora, apercibiendo de la imposición de sanciones en caso contrario.

En cumplimiento obligado de la Decisión de la Comisión Europea, el Departamento de Hacienda de la Diputación Foral de Álava en fecha 6 de septiembre de 2.007 dicta resolución para la recuperación de las ayudas disfrutadas en los ejercicios 1.997 a 2.006 -ambos inclusive- en aplicación de los beneficios fiscales establecidos en el artículo 26 de la Norma Foral de las Juntas Generales 24/1996, aprobatoria del Impuesto sobre Sociedades; con base en la Norma Foral 53/1992, de 18 de diciembre de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava, con intereses demora, según lo establecido en el artículo 14 del Reglamento (CE ) 794/2004, de 21 de abril de 2.004, de la Comisión Europea.

**TERCERO.-** Lo expuesto sitúa los actos de recuperación de ayudas discutidos en el ámbito de la ejecución de una decisión comunitaria (ya indiscutiblemente firme), cuyo obligado cumplimiento por España, como Estado miembro implicado, se ha visto expresamente refrendado por Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y directamente exigido por la Comisión Europea.

El TJCE ha sostenido en varias ocasiones que el objetivo de la recuperación consiste en restablecer la situación que existía en el mercado antes de la concesión de la ayuda, subrayando que la recuperación

no constituye una sanción, sino la consecuencia lógica de la ilegalidad de la ayuda (Asunto C-75/97 Bélgica contra Comisión y C-183/91 Comisión contra Grecia).

Las normas básicas sobre las recuperaciones de ayudas ilegales constan en el Reglamento (CE) 659/1999, Reglamento de procedimiento; y en el Reglamento (CE) 794/2004, Reglamento de aplicación.

El artículo 14, apartado 1, del Reglamento de procedimiento establece la obligación de la Comisión de ordenar la recuperación de la ayuda ilegal e incompatible a menos que ello sea contrario a un principio general del Derecho comunitario. Dicho artículo dispone también que el Estado miembro afectado adopte todas las medidas necesarias para recuperar la ayuda ilegal que se considere incompatible. El apartado 2, señala que se debe recuperar la ayuda, incluidos los intereses desde la fecha en la que la ayuda ilegal estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación efectiva; el Reglamento de aplicación regula los métodos que deberán utilizarse para el cálculo de los intereses de recuperación. Finalmente, el artículo 14, apartado 3, del Reglamento de procedimiento establece que esa "recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión".

En el artículo 15 se regula el plazo de prescripción, sometiendo a un plazo de 10 años las competencias de la Comisión en relación con la recuperación de las ayudas; plazo a contar desde la fecha de concesión de la ayuda ilegal al beneficiario.

**CUARTO.-** Fijado el marco en el que se producen los actos impugnados, comenzamos a dar respuesta a los motivos de oposición de la mercantil recurrente.

La causa legal de la recuperación no es otra que la ejecución de la Decisión de la Comisión Europea de 11 de julio de 2.001, de ineludible cumplimiento.

En cuanto a la forma de proceder para la recuperación, el Derecho comunitario tampoco dispone que procedimiento debe aplicar el Estado miembro para ejecutar una decisión de recuperación, sólo exige la elección de un procedimiento nacional que permita la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión; es decir, se deja en manos de los responsables la elección del procedimiento con la única condición que garantice la ejecución inmediata, lo que descarta los procedimientos que puedan hacer imposible o excesivamente difícil la recuperación.

No cabe duda de que, entre todos los instrumentos de recuperación disponibles en el derecho nacional, uno de ellos podría ser el que determina la naturaleza de la medida que constituye la base de la concesión de la ayuda, de ser efectivo y producir un resultado concreto en términos de recuperación; pero ni los Reglamentos comunitarios ni la jurisprudencia que los aplica descartan procedimientos distintos si con ellos se consigue una recuperación en derecho inmediata y efectiva.

En este caso, la Diputación Foral acude a la Norma Foral 53/1992 de 18 de diciembre, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava, y mediante resolución exige el pago de un ingreso público que la norma tributaria declarada ilegal impidió en su momento recaudar; la liquidación y su carta de pago se notifican a los interesados con ofrecimiento de recurso, descartando cualquier atisbo de menoscabo en la defensa de los intereses de las sociedades afectadas, permitiendo por el contrario la recuperación de la ayuda de forma inmediata y efectiva como obliga el reglamento comunitario, de tal forma que, de considerar esta Sala que la orden de recuperación impugnada debió estar precedida de un procedimiento específico, anulando la ejecución de la Decisión comunitaria y ordenando la retroacción de actuaciones, solo tendría como efecto una demora en la ejecución, proscrita por el artículo 14.3, del Reglamento 659/1999 .

La sociedad recurrente considera en cambio que, bajo sanción de nulidad de pleno derecho del artículo 62.1.e) LRJ-PAC , resultaba imprescindible hacer aplicación de los procedimientos de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho o de lesividad de los artículos 102 y 103 LRJ-PAC , pero esa aseveración carece de fundamento, no solo por lo que contradice las previsiones normativas comunitarias de eficacia que acaban de exponerse, sino porque el presupuesto de hecho de la aplicabilidad de tales procedimientos poco tiene que ver con la causa del expediente de recuperación, que no pasa en modo alguno por una previa declaración de nulidad de acto administrativo alguno en base a causas de derecho administrativo interno, - artículo 62.1. LPAC -, que no se predica ni sustenta, sino que es una acción ejecutiva y autónoma nacida de decisiones de autoridades e instituciones comunitarias que no se centran ni detienen en el contenido y validez de tales actuaciones conforme al derecho procedimental interno, ni en la adopción de decisiones internas ilegales y lesivas. Lo que parece derivarse de la perspectiva actora es que las decisiones comunitarias

ejecutivas constituyen simples recomendaciones para que las ayudas se revisen en el marco de los propios procedimientos por los órganos competentes del Estado miembro, como si las concesiones o reconocimientos hubiesen incurrido en una infracción que les privase de validez, pero ese enfoque no tiene base alguna. Más allá de que las Administraciones concernidas decidiesen por se acometer tales dilatados procedimientos, el título del que surge el crédito contra los beneficiarios privados no es, primariamente, el derivado de la ejecución de una hipotética declaración de invalidez o de lesividad del acto de otorgamiento de la ayuda fiscal, -a la que, si no estrictamente el artículo 73 LJCA, sí podrían aplicarse principios comunes internos sobre preclusión de actuaciones y caducidad y prescripción-, sino el de un imperativo comunitario de reintegro de ayudas económicas selectivas que no tiene parangón en derecho interno y que no requiere ser recepcionado y traducido a sus procedimientos y figuras procedimentales, más allá del empleo instrumental de éstos, (en cuanto sea posible) para su inmediata y efectiva reintegración que restablezca las condiciones de competencia en el mercado.

- En torno a la alegación de prescripción, el plazo establecido para la recuperación de las ayudas en el Reglamento mencionado es, como se ha dicho, de diez años -Art. 15.1-, y en él se prevén además los hitos y situaciones que cuentan con fuerza interruptiva de su cómputo. Dado que no pueden considerarse los plazos prescriptivos más cortos de derecho interno, -como el de cinco años de la normativa foral de subvenciones-, el motivo es igualmente desestimable, pues falta en la escueta enunciación de la parte actora toda mínima concreción, *prima facie* infundada, acerca de que tal plazo se haya superado.

- En torno a los muy genéricos fundamentos dedicados a cuestionar aspectos estrictamente procedimentales o de ofrecimiento de recursos, poca razón de ser presenta que se cuestione la vía más garantista de la reclamación económico-administrativa prevista para la cuestionar la recaudación de cualquier ingreso de derecho público. (así, Artículo 232.b) de la N.F.G.T 6/2.005, de 28 de Febrero), frente a otros potenciales remedios que ni siquiera se mencionan, y queda en el vacío la sugerencia de que la parte ha experimentado algún déficit de potencial impugnatorio.

- Lo mismo cabe decir de los argumentos que el recurso dedica a cuestionar la ilegalidad o desajuste a derecho de la Decisión, pues, basta con examinar los preceptos en que dicha infracción se quiere fundamentar, para verificar que queda fuera de todo dominio de la Diputación Foral ejecutora, y también de este órgano jurisdiccional, la posibilidad de fiscalizar la actuación de las instituciones comunitarias al respecto. La circunstancia de que la Administración foral, aun habiendo mantenido su particular discrepancia por los cauces procesales idóneos ante el TJUE, lleve a cabo las preceptivas actuaciones de recuperación, lejos de revelar la menor incoherencia o arbitrariedad, es fruto de la necesaria vinculación al Derecho comunitario y a su aplicación que todos los poderes públicos de los Estados miembros experimentan, y, antes bien, la anomalía vendrá representada por el carácter y actitud sedicente y rebelde que en tal sentido se hubiese adoptado frente a una Decisión imperativa y plenamente ejecutiva y eficaz. En todo caso, en torno a la aludida quiebra de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, hay que apuntar que nada de su desarrollo y normal aplicación incumbe a la actuación de la DFA ahora impugnada, y solo puede derivar en un alegato formulado en reproche de la actividad de la propia Comisión Europea que, como revela el expediente fue ya tratado y rechazado específicamente por la Decisión de dicha Comisión de 11 de Julio de 2.011, y en todas las posteriores fases propias de la vía jurisdiccional comunitaria sin que le corresponda, con total obviedad, a este Tribunal interno censurar ni contradecir las conclusiones de dichas resoluciones, sometidas exclusivamente a la fiscalización del TJUE.

**QUINTO.-** Por todo lo expuesto, el recurso ha de ser desestimado, y confirmadas las resoluciones y acuerdos que se combaten, sin hacerse una especial imposición de costas. - Artículo 139.1 LJCA, en redacción transitoria de la Ley 37/2.011, de 10 de Octubre-.

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

## **FALLO**

**QUE DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES DOÑA SONIA SAENZ TUÑÓN EN NOMBRE Y REPRESENTACIÓN DE "CELSA ATLANTIC, S.L", CONTRA ACUERDO DEL ORGANISMO JURÍDICO ADMINISTRATIVO DE ÁLAVA DE 29 DE ENERO DE 2.010, DESESTIMATORIO DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS ACUMULADAS Nº 234/07 Y 96/08, INTERPUESTAS FRENTE A LAS RESOLUCIONES DEL DIRECTOR DE HACIENDA DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA NÚMERO 1.590/2007, DE 6 DE SEPTIEMBRE, Y 753/2.008, DE 15 DE ABRIL, QUE CONFIRMAMOS. SIN COSTAS.**

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **DIEZ DÍAS**, contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que deberá manifestarse la intención de interponer el recurso, con sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos exigidos y previa consignación en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el grupo Banesto (Banco Español de Crédito), con nº 4697 0000 93 0392 10, de un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15ª LOPJ ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio completo a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

### VOTO PARTICULAR

que en el Recurso Ordinario nº **392/2010** emite el Ilmo Sr. Magistrado D. JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ.

Considero que los argumentos que debieran utilizarse para resolver el recurso no son los que ha asumido la mayoría de los integrantes de la Sala y sí los que a continuación, por su orden, expongo.

**PRIMERO.-** El proceso se plantea en los términos siguientes, indiscutidos y reflejados en los distintos documentos que forman los expedientes administrativos.

La Norma Foral del Territorio Histórico creó un beneficio fiscal del que la recurrente se benefició. La demandada ha procedido a reclamarle la devolución de las cantidades aplicadas. Esta exigencia aparece motivada en la Decisión-Comisión Europea C (2001) 1759 final, de 11 de julio de 2001, que tras calificar como ayudas de Estado contrarias al Tratado aquellos créditos fiscales acuerda que debe procederse por las autoridades españolas, *según los procedimientos internos que procedan* -hay un claro reenvío a las normas procedimentales internas que correspondan-, a recuperar las cantidades correspondientes. Esta Decisión se encuentra sometida a recurso de anulación ante el Tribunal Europeo de Primera Instancia, y en relación con ella constan Sentencias del Tribunal de Justicia en los que se desestiman recursos similares, otros por infracción y otro grupo por incumplimiento.

La demandada actúa pues como mera ejecutora de una resolución impugnada carente de efectos suspensivos ante la Jurisdicción Europea, por ello, el primer importante deslinde del asunto consiste en que la Sala no puede analizar el título de ejecución toda vez que compete a la Justicia Comunitaria y, lógicamente, además de esto, no puede convertirse en revisora de la jurisprudencia comunitaria ya consolidada y a la que vamos a referirnos. Nuestro enjuiciamiento se limitará a las actuaciones administrativas que, como hemos visto, aplicando el Derecho Interno, deban actuarse, concretamente en este momento a la competencia y al procedimiento.

Las resoluciones que se impugnan son coincidentes en la forma y procedimiento seguido, y se limitan a recordar el texto de lo acordado por la Comisión y a la obligación de recuperar las ayudas, pero sin utilizar un procedimiento específico para ello, en concreto llama la atención que no se haya acudido a las normas tributarias.

Dicho esto, la Sala no se encuentra vinculada al orden en que las partes formulan sus argumentos y pretensiones; en este sentido el Tribunal Constitucional, por ejemplo, en la Sentencia nº 67-1993, nos dice que:

**"... la congruencia exigida por la Ley no conlleva un paralelismo servil del razonamiento que sirve de fundamento a la Sentencia con el esquema discursivo de los escritos forenses (demanda, contestación, recursos o alegaciones en general) donde se contienen las argumentaciones respectivas. Tampoco exige una subordinación del fallo o parte dispositiva a la formulación de las peticiones contradictorias de los litigantes".**

Partiendo de tal premisa, son las alusiones a la seguridad jurídica, a la prescripción y a la ausencia de motivación suficiente en las resoluciones que plantea la actora, las que integradas implican que no se ha seguido el procedimiento administrativo que correspondía y que, la actora, considera que es de naturaleza tributaria, bien la revisión extraordinaria bien el que proceda, de poderse encuadrar en más de uno la recuperación pretendida.

Para saber cómo se ha de formalizar la devolución, qué trámite procedimental ha de seguirse, hemos de acudir necesariamente a la propia Decisión, a Sentencias varias del Tribunal de Justicia y al Reglamento CE 794-2001 de 21 de abril. Todos ellos coinciden en que la falta de previsiones normativas comunitarias implican que se ha de utilizar el procedimiento previsto por el Derecho Interno de cada Estado. Conviene, empero, recordar algunos aspectos resultantes de la jurisprudencia comunitaria en tanto en cuanto presentan relevancia en el caso.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sala Segunda, en la Sentencia de 14 Dic. 2006, rec. C-485/2003 , recoge lo siguiente:

**"Dado que el artículo 88 CE , apartado 2, párrafo segundo, no prevé una fase administrativa previa, a diferencia del artículo 226 CE , y que, por consiguiente, la Comisión no emite un dictamen motivado que imponga un plazo a los Estados miembros para cumplir su decisión, el plazo de referencia para la aplicación de la primera disposición citada sólo puede ser el señalado en la decisión cuyo incumplimiento se discute o, en su caso, el señalado posteriormente por la Comisión ( sentencias de 3 de julio de 2001 , Comisión/Bélgica, C-378/98, Rec. p. I- 5107, apartado 26 , y de 1 de abril de 2004 , Comisión/Italia, C-99/02 , Rec. p. I-3353, apartado 24).**

...

**Se deduce de los puntos 7 y siguientes de las Decisiones controvertidas que, en todos los regímenes de que se trata,**

**-- la concesión de la ayuda requería una decisión administrativa;**

**-- el crédito fiscal del 45 % de las inversiones, deducible de la cuota del impuesto, podía dar lugar a deducciones durante varios años, y eventualmente con posterioridad a las Decisiones controvertidas, en el caso de que no hubiera podido aplicarse anteriormente la totalidad de deducción por ser insuficiente la cuota;**

...

**de España no ha demostrado haber adoptado medidas adecuadas para impedir que las resoluciones anteriores de concesión de la ayuda siguieran produciendo efectos.**

...

**-- Sobre las imputaciones relativas a la obligación de recuperar las ayudas ya puestas a disposición de las empresas**

...

**Cuando se adoptan decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la recuperación de la ayuda ordenada por la Comisión debe tener lugar con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14, apartado 3, del Reglamento (CE ) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [88] del Tratado CE (DO L 83, p. 1), a tenor del cual:**

**«[...] la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión. Para ello y en caso de procedimiento ante los órganos jurisdiccionales nacionales, los Estados miembros de que se trate tomarán todas las medidas necesarias previstas en sus ordenamientos jurídicos nacionales, incluidas las medidas provisionales, sin perjuicio del Derecho comunitario.»**

...

**Según reiterada jurisprudencia, el único motivo que un Estado miembro puede invocar contra un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión con arreglo al artículo 88 CE , apartado 2, es la imposibilidad absoluta de ejecutar correctamente la decisión en la que se ordena la recuperación (véanse en particular las sentencias de 26 de junio de 2003 , Comisión/España, C-404/00, Rec. p. I-6695, apartado 45; Comisión/Italia, antes citada, apartado 16 , y de 12 de mayo de 2005 , Comisión/Grecia, C-415/03 , Rec. p. I-3875, apartado 35).**

...

**En los presentes asuntos, el Reino de España invocó en primer lugar, mediante los escritos de las Diputaciones Forales, «la complejidad de algunas cuestiones» relativas a la ejecución de las**

*Decisiones controvertidas, complejidad que se derivaba en particular de la necesidad de revisar actos administrativos que habían adquirido firmeza con arreglo al Derecho interno, situación para la que, en su opinión, éste no había previsto solución alguna. Posteriormente alegó, mediante el escrito de 25 de octubre de 2002, que la situación a la que se enfrentaba la Administración era «totalmente excepcional», puesto que el ordenamiento jurídico interno no contenía ninguna disposición expresa que indicara o estableciera un procedimiento concreto para la ejecución de una decisión por la que se ordenase la recuperación de ayudas incompatibles con el mercado común. En este último escrito, el Reino de España precisó que finalmente se había considerado pertinente a estos efectos la revisión de oficio de los actos individuales de concesión de la ayuda.*

...

*No obstante, procede recordar a este respecto que la condición de imposibilidad absoluta de ejecución no se cumple cuando el Gobierno demandado se limita a comunicar a la Comisión las dificultades jurídicas, políticas o prácticas que suscita la ejecución de la decisión, sin emprender actuación real alguna ante las empresas interesadas con el fin de recuperar la ayuda y sin proponer a la Comisión modalidades alternativas de ejecución de la decisión que permitan superar las dificultades (véanse en particular las sentencias antes citadas Comisión/España, apartado 47; Comisión/Italia, apartado 18, y Comisión/Grecia, apartado 43).*

...

*Se deduce de las consideraciones precedentes que los recursos son fundados en la medida en que la Comisión acusa al Reino de España de no haber adoptado, por una parte, las medidas necesarias para suspender las ayudas concedidas con anterioridad a las Decisiones controvertidas y que aún debían seguir produciendo efectos con posterioridad a éstas y, por otra parte, las medidas necesarias para recuperar las ayudas ya puestas a disposición de los beneficiarios" .*

En la Sentencia de 26 Jun. 2003, rec. C-404/2000 se nos dice que:

*"según jurisprudencia reiterada, la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de su ilegalidad, consecuencia que no puede depender de la forma en que la ayuda fue otorgada (véanse, en particular, las sentencias de 10 Jun. 1993 , Comisión/Grecia, C-183/91 , Rec. p. I-3131, apartado 16, y Comisión/Portugal, antes citada, apartado 38)....*

*Es asimismo jurisprudencia reiterada que, cuando la decisión de la Comisión por la que se exige la supresión de una ayuda de Estado incompatible con el mercado común no haya sido objeto de recurso directo o se haya desestimado dicho recurso, el único motivo que un Estado miembro puede invocar en su defensa contra un recurso por incumplimiento, interpuesto por la Comisión con arreglo al artículo 88 CE , apartado 2, es la imposibilidad absoluta de ejecutar correctamente la decisión (véanse las sentencias de 4 Abr. 1995 , Comisión/Italia, C-348/93, Rec. p. I-673, apartado 16; de 22 Mar. 2001 , Comisión/Francia, C-261/99, Rec. p. I- 2537, apartado 23 , y de 2 Jul. 2002 , Comisión/España, C-499/99 , Rec. p. I-6031, apartado 21).*

...

*El hecho de que un Estado miembro sólo pueda invocar contra tal recurso la existencia de una imposibilidad absoluta de ejecución no impide que el Estado que, al ejecutar una decisión de la Comisión en materia de ayudas de Estado, encuentre dificultades imprevistas o imprevisibles o advierta consecuencias no contempladas por la Comisión, someta estos problemas a la apreciación de esta última, proponiendo las modificaciones apropiadas de la decisión de que se trate. En tal caso, la Comisión y el Estado miembro, con arreglo a la norma que impone a los Estados miembros y a las instituciones comunitarias deberes recíprocos de cooperación leal, que inspira principalmente el artículo 10 CE , deben colaborar de buena fe para superar las dificultades dentro del pleno respeto a las disposiciones del Tratado, especialmente las relativas a las ayudas (véanse las sentencias, antes citadas, de 4 Abr. 1995 , Comisión/Italia, C-350/93, apartado 16, y Comisión/Francia, apartado 24; de 3 Jul. 2001 , Comisión/Bélgica, C-378/98, Rec. p. I-5107, apartado 31, y Comisión/España, antes citada, apartado 24).*

...

*Por lo que respecta, en primer lugar, al supuesto carácter no tributario de la ayuda controvertida, debido a que fue abonada en forma de aportaciones de la AIE y la SEPI y no en concepto de créditos*

**fiscales especiales, debe recordarse que, como ha señalado el Tribunal de Justicia en el apartado 44 de la presente sentencia, la obligación de suprimir una ayuda ilegal mediante su recuperación no puede depender de la forma en que fue otorgada.**

...

**En segundo lugar, en relación con la supuesta complejidad jurídica de la operación de recuperación, debido a la dificultad de determinar si el procedimiento aplicable es el establecido en el Derecho civil o si cabe acudir al procedimiento administrativo, procede recordar que si, a falta de disposiciones comunitarias sobre el procedimiento de recuperación de las ayudas ilegalmente concedidas, dicha recuperación debe efectuarse, en principio, conforme a las disposiciones pertinentes del Derecho nacional, estas disposiciones deben ser aplicadas de manera que no hagan prácticamente imposible la recuperación exigida por el Derecho comunitario y tomando plenamente en consideración el interés de la Comunidad (véase la sentencia Comisión/Portugal, antes citada, apartado 55).**

...

**Por consiguiente, la necesidad de esperar al informe del Consejo de Estado para determinar el procedimiento de recuperación más adecuado no imposibilitaba la ejecución de la Decisión 2000/131."**

Y en la Sentencia de junio de 2000-asunto C-183/91:

**"A este respecto, procede señalar que, si bien el Gobierno portugués ha rebatido la calificación de ayuda de la garantía concedida a EPAC basándose en determinados datos fácticos, no ha invocado ningún vicio que pueda poner en entredicho la propia existencia del acto.**

**Asimismo, cabe recordar que, según jurisprudencia reiterada, la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de su ilegalidad, consecuencia que no puede depender de la forma en que la ayuda fue otorgada (véase, en particular, la sentencia de 10 de junio de 1993, Comisión/Grecia, C-183/91 , Rec. p. I-3131, apartado 16).**

...

**Por consiguiente, y sin prejuzgar la legalidad de la ayuda que se examinará en el marco de un recurso de anulación, basta con recordar que, para que una medida constituya una ayuda con arreglo al artículo 92, apartado 1, del Tratado, no es necesario que el Estado haya transferido recursos al beneficiario.**

...

**Por lo que respecta a los motivos que imposibilitaban la retirada unilateral de la garantía, debe recordarse que las dificultades financieras a las que podrían enfrentarse las empresas beneficiarias de una ayuda contraria a Derecho después de la supresión de ésta, no constituyen un caso de imposibilidad absoluta de cumplimiento de la Decisión de la Comisión por la que se declara la incompatibilidad de esta ayuda con el mercado común y se ordena su devolución (sentencia de 7 de junio de 1988, Comisión/Grecia, 68/37, Rec. p. 2875, apartado 14). Esta apreciación es igualmente aplicable al riesgo que supuestamente corre la República Portuguesa de incurrir en responsabilidad, por las razones expuestas en el apartado 52 de la presente sentencia".**

El Tribunal Comunitario, como se desprende de estas resoluciones, insiste en que la recuperación de las ayudas es consecuencia de su ilicitud y por ello no depende -la devolución- de cual fuera el instrumento formal a través del cual se reconoció, este no inmuniza la ayuda recibida y ha de restituirse porque ha vulnerado el Derecho Comunitario de la competencia, esto es lo decisivo. La restitución implica que ha de recuperarse lo percibido a través de los instrumentos que habilita el Derecho Interno. Para decidir cuál sea el instrumento adecuado ha de acudirse a la naturaleza de la ayuda en su día concedida y, en el caso, se trataba de normas fiscales, de hecho se trataba de regular parte del Impuesto de Sociedades. Esta naturaleza tributaria no desaparece por el hecho de haberse declarado ilícita, no es el hecho de tratarse de medidas fiscales la razón de la ilicitud sino que esta deriva, sea cual sea la naturaleza de las normas, de vulnerar el derecho de la competencia. Han de ser por lo tanto las propias normas fiscales donde haya de buscar la demandada el procedimiento -pueden ser varios- a utilizar y no el general administrativo, por lo demás, de naturaleza supletoria ex Disposición Adicional 5ª de la Ley 30-1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común . En resumen, el crédito fiscal se creó como tal en el seno de la Norma del Impuesto de Sociedades, sus efectos consistían en determinados beneficios sobre la cuota y,

parece lógico, que si se trata de restablecer las consecuencias, haya de acudir a las normas fiscales, se trata de recobrar las cuotas que no se cobraron por la Administración en su momento, el del ingreso en el Tesoro de las cuotas, se trata, en definitiva, de seguir el procedimiento inverso al seguido, y ambos son de naturaleza tributaria. De hecho, podemos recordar supuestos que si bien no son exactamente iguales si son muy próximos, así, cuando a raíz de la anulación de la Norma reguladora de la regla de la prorrata en el IVA se hubo de restituir a los contribuyente las cuotas indebidamente ingresadas se siguió por las Haciendas Forales, entre otros, el trámite correspondiente a la devolución de ingresos indebidos; la situación es similar a la actual con la única diferencia de que, en esta ocasión, se trata de enfocar el asunto desde el punto de vista de la Hacienda, es esta quien ha de recuperar lo no ingresado y en aquella el asunto se enfoca desde el prisma del contribuyente, y no hay razón para que en un supuesto se utilicen las normas procedimentales tributarias y no en el otro.

En cuanto a la prescripción, sería al caso el criterio que esta Sala ha expuesto en Sentencias varias relativas a las consecuencias de la anulación de disposiciones de carácter general fruto de Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En definitiva, uno de los requisitos a los puede ser sometido el ejercicio de este tipo de acciones es, precisamente, el temporal. Los ordenamientos nacionales pueden establecer plazos, más o menos amplios, para la prescripción de los derechos, o bien de caducidad para el ejercicio de las acciones de devolución de los ingresos indebidos. Si tales plazos no son contrarios al Derecho comunitario pueden desplegar sus efectos para todo tipo de reclamaciones de aquel género, sin que ello equivalga, jurídicamente, a una limitación de los efectos temporales de las sentencias del Tribunal de Justicia que pusieron de relieve la contradicción de un tributo nacional con el Derecho comunitario. Ya la doctrina jurisprudencial comunitaria, en la Sentencia de 29 de junio de 1.988, Deville, afirmaba: " **[...] en ausencia de normas comunitarias en materia de devolución de impuestos nacionales percibidos indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular los requisitos procesales de los recursos judiciales destinados a garantizar la protección de los derechos que los sujetos de derecho ostentan gracias al efecto directo del Derecho comunitario, siempre que dichos requisitos no sean menos favorables que los que deben reunir los recursos semejantes de carácter interno, ni se regulen de tal forma que en la práctica resulte imposible el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales tienen la obligación de proteger [...]**" . Por último, junto a la primacía del Derecho Comunitario ha de tenerse presente el principio de seguridad jurídica, principio garantizado por el art. 9.3 de la Constitución Española , que subyace a la prescripción e impide la revisión de situaciones jurídicas consolidadas.

La demandada, en suma, no ha aplicado sino parte de los elementos mínimos del procedimiento administrativo común cuando debió haber actuado en su integridad el tributario que procediese, y por ello han de anularse las resoluciones impugnadas, sin que la Sala deba predeterminar, por el carácter revisor de esta Jurisdicción, cuál haya de ser el concreto procedimiento que haya de seguirse ya que no hay nada que revisar en este momento dado que no se han tramitado siquiera.

**SEGUNDO.-** De acuerdo con los arts. 86 y 139 de la LJ no se efectuaría imposición de costas procesales, se daría acceso al recurso de Casación ordinario y, lógicamente, el recurso sería estimado.

Así lo pronuncia el Magistrado disidente D. JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ, en la Villa de Bilbao, a uno de febrero de dos mil trece.

**PUBLICACIÓN .-** Leída y publicada fue la anterior sentencia, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, así como el voto particular emitido por el Magistrado disidente, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Secretario doy fe en Bilbao, a 1 de febrero de 2013.