



Roj: STSJ PV 4210/2013 - ECLI:ES:TSJPV:2013:4210
Id Cendoj: 48020330012013100867
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Bilbao
Sección: 1
Nº de Recurso: 191/2010
Nº de Resolución: 69/2013
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 191/2010

DE Ordinario

SENTENCIA NUMERO 69/13

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D. JOSE ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ

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

La Sección 1ª 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 191/2010 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna: ACUERDO DE 17-12-09 DEL T.E.A.F. DE GUIPUZCOA DESESTIMATORIO DE LA RECLAMACION 2009/0591 CONTRA RESOLUCION 59/2008 DE 17 DE DICIEMBRE POR LA QUE SE EJECUTA LA DECISION DE 20 DE DICIEMBRE DE 2001 RELATIVA AL REGIMEN DE AYUDAS ESTATALES A FAV OR DE ALGUNAS EMPRESAS DE RECIENTE CREACION EN GUIPUZCOA.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : YEREGUI DESARROLLO S.L., representada por D. ALFONSO JOSE BARTAU ROJAS y dirigida por el Letrado D. FRANCISCO JAVIER SEIJO PEREZ.

- **DEMANDADA** : DIPUTACION FORAL DE GIPUZKOA, representada por Dª BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigida por el Letrado D. IGNACIO CHACON PACHECO.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 16-02-10 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. ALFONSO JOSE BARTAU ROJAS actuando en nombre y representación de YEREGUI DESARROLLO S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 17 de Diciembre de 2.009, que desestimaba la reclamación nº 2.009/0591, seguida frente a Resolución del Director de General Hacienda de la Diputación Foral nº 59/2008, de 17 de Diciembre, y la nº 74/2.009, de 17 de setiembre; la primera, dictada en ejecución de la Decisión de la Comisión de la Unión Europea C (2001) 4448, de 20 de Diciembre de 2.001, (2003/192/ CE), 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 14 de la Norma Foral 11/1993, de 26 de junio, con comunicación de liquidaciones resultantes por los ejercicios de 1.994 a 2.001. (44.854.625,60 Euros).; quedando registrado dicho recurso con el número 191/2010.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda , se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO .- En el escrito de contestación , en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimen l os pedimentos de la actora.

CUARTO.- Por Auto de 07-07-10 se fijó como cuantía del presente recurso la de 45.610.319,72 euros.

QUINTO .- El procedimiento no se recibió a prueba por no haberlo solicitado las partes.

SEXTO.- Por resolución de fecha 28-01-13 se señaló el pasado día 31-01-13 para la votación y fallo del presente recurso .

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

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Se promueve el presente recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 17 de Diciembre de 2.009, que desestimaba la reclamación nº 2.009/0591, seguida frente a Resolución del Director de General Hacienda de la Diputación Foral nº 59/2008, de 17 de Diciembre, y la nº 74/2.009, de 17 de setiembre; la primera, dictada en ejecución de la Decisión de la Comisión de la Unión Europea C (2001) 4448, de 20 de Diciembre de 2.001, (2003/192/ CE), 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 14 de la Norma Foral 11/1993, de 26 de junio, con comunicación de liquidaciones resultantes por los ejercicios de 1.994 a 2.001. (44.854.625,60 Euros).

El fundamento del recurso en vía jurisdiccional se articula todo él en base al enunciado general de la *nulidad de pleno derecho de la Resolución nº 591/2.008, de 6 de setiembre* , por no haberse seguido procedimiento administrativo alguno y vulnerarse los arts. 9.3 , 31.3 , 33.3 y 105.c) CE . (F.J Segundo).

Dentro de ese global motivo de impugnación, y en distintos apartados, A), B), y C), se desarrollan diferentes planteamientos y perspectivas que seguidamente resumimos.

-Bajo epígrafe A), se sostiene que falta título ejecutivo a favor de la DFG, por no tener efecto directo el artículo 87 TCE y no contar la obligación de recuperar con soporte antes del Reglamento 659/99. Deduce que la normativa comunitaria no delimita aspectos de procedimiento y la Decisión lo confirma estableciendo una obligación cuyo destinatario es el Estado miembro, sin fijar procedimiento ni quiénes son los afectados por la Decisión de recuperación, no teniendo efecto directo frente a Empresas y particulares deduciendo que debe llevarse a efecto mediante medidas legislativas que establezcan las consecuencias de la supresión retroactiva, señalando los efectos de la derogación. Se requeriría una reforma del artículo 14 de la Norma Foral 11/1,993 o una disposición que estableciera su ilegalidad o nulidad *"ex tunc"*. Se citan resoluciones de la jurisprudencia comunitaria centradas en la necesaria trasposición de las Directivas, viendo corroborada su tesis por la necesidad de que la Comisión hubiera de interponer un recurso de incumplimiento ante el TJCE. Se cita y analiza el Dictamen del Consejo de Estado de 22 de Febrero de 2.011.

-En el apartado B), se defiende la necesidad de un procedimiento de aplicación de los tributos para la recuperación de la ayuda de Estado, por razón del carácter fiscal del ingreso. Se invoca en este punto igualmente la consulta de la DGT V1304.09, de 2 de Junio. Dado que la DFG efectúa una verdadera liquidación tributaria al exigir la devolución, debería haber iniciado un procedimiento de esa índole, (bien de comprobación abreviada o de inspección) y no cabe desdeñar los trámites -como haría el TEAF-, recordando la existencia de reserva de ley tributaria de los artículos 31.3 y 133. 1 y 3 CE ., con examen de la STC 96/2.002 y con especial incidencia, en todo caso, en la observancia de los preceptos de procedimiento administrativo común, (arts. 68 , 78 , 79 , 84, etc...). cuya ausencia determinará la nulidad de pleno derecho del artículo 62.1.a) y e) LRJ-PAC . La incongruencia del TEA es mayor si se tiene n cuenta que la propia Hacienda Foral de Gipuzkoa, como recoge la STJCE de 20 de Setiembre de 2.007 , hizo saber su elección por el procedimiento de revisión de los actos nulos, que ha brillado por su ausencia en este caso. Se invoca luego la STJUE de 20 de Mayo de 2.010, en C- 210/09 .

-En el apartado C) se especifica la necesidad del trámite de audiencia con diversas citas jurisprudenciales, sosteniéndose que no puede ser suplido por el posterior régimen de recursos. Se refiere luego a las hojas anexas que contiene el cuadro con diversas partidas, (declarado o comprobado con anterioridad, con resultados del ejercicio, ajustes extracontables, bases y cuotas diferenciales, e intereses), y que, frente a lo que señala el TEAF la sociedad actora desconocería todos los detalles referidos a tales ajustes, o el inicio o final del cómputo de intereses, tipo de interés aplicado, si es simple o compuesto, o por qué no se ha aplicado la prescripción al ejercicio de 1.996, ya transcurridos diez años. La Decisión, además, no excluye la posibilidad de que determinadas ayudas individuales puedan ser compatibles con el mercado común, que es posibilidad de la que se ha privado a la recurrente.

Se opuso al recurso la Diputación Foral de Gipuzkoa, que en contestación a las concretas alegaciones realizadas por la actora, expone en síntesis que:

1.- La Ayuda de Estado es un concepto de naturaleza comunitaria que no tiene contenido tributario, pudiendo estar articulada a través de figuras varias y adoptar cualquier forma. -Artículo 87 del Tratado-. El reintegro es por ello independiente de la forma en que la ayuda se haya articulado. Que la disposición interna en que se basa sea contraria a la normativa comunitaria y deba ser derogada, no permite confundir esa derogación con el reintegro, y expresamente lo refleja así la Decisión en el apartado 57, al afirmar que el carácter fiscal de las medidas es *indiferente*, y distinguir entre la recuperación de las ayudas y la derogación del artículo 14 de la Norma Foral. Eso sí, si proviene de una figura fiscal, (una exención) lo que será preciso es que la recuperación pase por una rectificación de los datos de la declaración en que constaba.

El argumento de que las Decisiones no son directamente ejecutivas para los particulares se apoya en un Dictamen del Consejo de Estado de 2.001 referido a ayudas de la SEPI a los astilleros, pero esa cita no sirve, como el mismo Consejo matiza por las particularidades del caso, (la SEPI ni siquiera era mencionada en la Decisión, no constaban los beneficiarios, etc...).

2.- Se rechaza la supuesta necesidad de un *procedimiento para la aplicación de los tributos*, siendo la relevante que la recuperación sea inmediata y efectiva, primando la eficacia sobre la forma procedimental. Se cita, respecto de un planteamiento similar, la Sentencia del TSJ de Navarra de 4 de Mayo de 2.005. (JT. 858). Se objeta también que la Consulta Vinculante de la DGT que se esgrime por la parte actora, culmina diciendo que no puede exigirse uno u otro procedimiento concreto y que lo importante es la recuperación, a la que se ajusta la Resolución de 17 de Noviembre de 2.008 impugnada en el proceso.

3.- Respecto del trámite de audiencia, defiende con distintas citas de Sentencias, que pueda asociarse siempre su ausencia y un resultado de indefensión, que siempre ha de ser real y efectiva y no puramente formal. Tal situación de indefensión efectiva, mediando los recursos interpuestos, no se habría dado en el caso enjuiciado.

SEGUNDO. Para introducir las cuestiones a debate, es premisa primera que asume esta Sala que los actos de recuperación de ayudas discutidos se enclavan en el ámbito de la ejecución de una decisión comunitaria ya indiscutiblemente firme al haber incluso recaído la STJUE desestimatoria de la casación nº 474/09 en fecha de 28 de Julio de 2.011. (TJCE 233/11).

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.

Tras esa general descripción del ámbito en el que se producen los actos impugnados, comenzamos a dar respuesta a los motivos y cuestiones precisas que plantea la mercantil recurrente remitiéndonos a las consideraciones generales que al respecto hemos venido expresando en numerosas sentencias, al recordar que, *"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.*

(...) En cuanto a la forma de proceder para la recuperación, el Derecho comunitario no cierra la opción por el procedimiento que debe aplicar el Estado miembro para ejecutar una decisión de recuperación, y sólo le exige el empleo del que permita la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión; es decir, se deja en manos de las autoridades nacionales la selección del procedimiento con la única condición de 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 tipificados en el derecho nacional (cuya entrada en escena el Reglamento y la Decisión no descartan, pero tampoco requieren), 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 (y hasta atípicos), cuando son ellos los que garantizan la recuperación inmediata y efectiva.

*Baste considerar que la expresión que se maneja es, textualmente, "con arreglo a los procedimientos de Derecho nacional, **siempre que** éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva". (folio 183 del expediente). La utilización de cada eventual procedimiento nacional queda, por tanto, estrechamente vinculada a la efectividad e inmediatez de su resultado, y ello, por la fuerza y primacía del derecho comunitario.*

(...) la Diputación Foral ha acudido, con plena coherencia y acomodación a las exigencias del Derecho comunitario, a un procedimiento interno de garantías básicas y con grandes rasgos de coincidencia y asimilación con la exigencia que se le formula, como es el dispuesto por la Norma Foral General Presupuestaria del Territorio Histórico (...), y mediante su motivada resolución exige un ingreso público que la normativa tributaria contraría al mercado común 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, y hasta su plena frustración, manifiestamente proscrita por el artículo 14.3 del Reglamento/CEE 659/1999 .". - De nuestra Sentencia de 30 de Diciembre de 2.011 en RCA nº 814/2.010 -.

La parte actora presupone, -a nuestro juicio, con error-, que la recuperación de la ayudas, su régimen, y su procedimiento, son materias que precisan de su recepción y configuración legal por el Estado miembro, pero acabamos de reiterar cómo, muy al contrario, es la normativa comunitaria primaria, -un Reglamento de Procedimiento, y no una *Directiva*, como se dice-, la que establece los medios y la forma de proceder para obtenerla, con la aparente salvedad, -que no lo es, en tanto simple habilitación, condicional y revocable, desde el Reglamento de la UE-, de que el Derecho comunitario no cierre del todo la opción por el procedimiento que debe aplicar el Estado miembro para ejecutar una decisión de recuperación, y sólo le exija el empleo del que permita la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión. Es decir, se deja en manos de las autoridades nacionales la selección del procedimiento con la única y esencial condición de que garantice la ejecución inmediata, lo que descarta los procedimientos que puedan dificultar o meramente dilaten en el tiempo la recuperación.

Carece de base, por ello, entender que la recuperación de ayudas de Estado es una materia de Derecho interno, del que debería brotar el **título ejecutivo** , y si ante esa simple remisión a efectos de selección de la vía procedimental, no cabe duda de que, entre todos los instrumentos de recuperación tipificados en el derecho nacional, uno de ellos podría ser, al menos teóricamente, el que determina la naturaleza de la medida que constituye la base de la concesión de la ayuda, solo será válido 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 (y hasta atípicos), cuando son ellos los que garantizan la recuperación inmediata y efectiva.

Baste considerar que la expresión que se maneja es, como reiteramos, **"con arreglo a los procedimientos de Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva"**. La utilización del procedimiento nacional queda, por tanto, condicionada a la efectividad e inmediatez de su resultado, y ello, por la fuerza y primacía del derecho comunitario.

TERCERO.- Desde esta palmaria constatación carecen de viabilidad las consideraciones procedimentales que la parte recurrente suscita en el presente caso desde una lógica y selección de fuentes y opciones de procedimiento, (según opiniones y criterios varios muy discrecionales y libres sustentados en la autoridad de diversas instituciones del Estado miembro), ajenas a las verdaderas coordinadas en que esa determinación comunitaria a favor del restablecimiento de la competencia se plasma.

En este caso, la Diputación Foral ha acudido, con plena coherencia y acomodación a las exigencias del derecho comunitario, a un procedimiento esquemático y atípico de garantías básicas, (motivación, determinación de la cuantía, y recursos), que es muy asimilable a los que las Administraciones internas siguen en vía ejecutiva con la que guarda parangón indudable, y que mediante su motivada resolución exige un ingreso público que la normativa tributaria ilegal impidió en su momento recaudar; la liquidación y su carta de pago se notifican a los interesados con ofrecimiento de recursos, 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, manifiestamente proscrita por el artículo 14.3 del Reglamento/CEE 659/1999 .

Llega lo anterior al punto de que la propia Jurisprudencia comunitaria que la parte recurrente invoca, (es el caso de la STJUE de 20 de Mayo de 2.010), privaría a esa sentencia de su eficacia restablecedora consustancial al derecho procesal interno, a fin de que no se frustre con ella la efectiva recuperación, diciendo textualmente que el artículo 14.3 del Reglamento se opone, **"a que esos importes sean abonados de nuevo, aun provisionalmente, al beneficiario de la ayuda"**.

La sociedad mercantil recurrente presupone en cambio, y sin sólida justificación, que resultaba imprescindible hacer aplicación y empleo de alguno de los procedimientos característicos del ámbito tributario, (*inclinándose* por los de comprobación abreviada e inspección), pero no se está en modo alguno ante una exigencia que el Tribunal interno pueda imponerle a la Administración que ejecuta la recuperación de las ayudas, y menos todavía si ni siquiera se razona ni pondera por la parte que los propugna sobre la medida en que la frondosidad y normal extensión temporal de esos procedimientos puede contradecir las previsiones normativas comunitarias de eficacia que acaban de exponerse.

Lo que parecería derivarse de la perspectiva actora es que las decisiones comunitarias ejecutivas constituyen simples recomendaciones o directrices, para que las ayudas se revisen en el marco de los propios procedimientos por los órganos competentes del Estado miembro, como si las disposiciones internas en que se basan y las posteriores concesiones o reconocimientos hechos en su aplicación hubiesen incurrido en una infracción que les privase de validez, pero ese enfoque no tiene base de sustentación. Más allá de que las Administraciones concernidas decidiesen *per se* acometer tales dilatados procedimientos, (y no por contradicción con el derecho interno, sino con el Derecho comunitario), el título del que surge el crédito contra los beneficiarios privados no es el derivado de la ejecución de una hipotética declaración de invalidez *ex tunc* de la Norma Foral 11/1.993, o de lesividad del acto de otorgamiento de la ayuda fiscal, ni tampoco el resultado de unas actuaciones comprobadoras o inspectoras, sino el de un imperativo comunitario de eficacia directa para el reintegro de ayudas económicas selectivas que no tiene parangón en derecho interno y que no requiere, como *condictio sine qua non* , ser recepcionado y adaptado a sus procedimientos y figuras procedimentales arquetípicas y estandarizadas, más allá del eventual empleo instrumental de alguna de éstas, siempre orientada y condicionada por el imperativo de una inmediata y efectiva reintegración que restablezca las condiciones de competencia en el mercado.

Se coincide plenamente, por tanto, con la Administración demandada en la segregación que realiza entre la recuperación de ayudas y la validez de las disposiciones forales en que se fundó en su día la concesión.

Claro es que la Decisión impone eliminar el régimen de ayudas, pero nada tiene que ver esa exigencia con la eficacia pasada de las mismas ni, como reverso, con la inmediatez de la recuperación que se proclama.

Tomando como referencia las palabras de la STJCE de 20 de Setiembre de 2.007 , (TJCE 238/2007), "los artículos 2 a 4 de cada una de dichas Decisiones controvertidas tienen el siguiente tenor:

«Artículo 2 España suprimirá el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1 siempre que el mismo siga vigente.

Artículo 3 1. España adoptará todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas contempladas en el artículo 1, que han sido puestas a su disposición ilegalmente. En cuanto a las ayudas pendientes de pago, España deberá cancelar todos los pagos.

2. La recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión.

Artículo 4 España informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma».

Carece de fundamento, por tanto, no solo que las actuaciones administrativas o jurisdiccionales de las distintas instituciones del UE que han ejercido potestades en esta materia equivalgan a la necesidad de privar de eficacia retroactiva interna o de anular *ex tunc* un precepto legal o reglamentario que constituya ese "régimen" de las ayudas, sino también que frente a la imperatividad de la medida de recuperación ejecutiva e inmediata de las ayudas, puedan oponerse excepciones relativas a la firmeza o consolidación de los actos aplicativos internos.

Ni el artículo 14 de la NF de Gipuzkoa 11/1.993, ha sido anulado por la Decisión de la Comisión ni por Tribunal comunitario alguno, (que lo único que han determinado y ratificado es su necesaria derogación, de no haberse ya producido como es el caso), ni es preciso que tal medida de eliminación con alcance y eficacia *ex tunc* se produzca en el derecho interno a iniciativa de los Poderes Públicos estatales o forales, como inicial soporte para dejar sin derivado efecto los actos de aplicación, y para que de esta manera surja un título tributario en favor de la Hacienda interna para exigir la devolución, lo que, dicho sea de paso, resultaría tan extraño a los principios del derecho administrativo tributario interno que se invocan como todas las supuestas infracciones en que la acción recuperatoria se dice incurso con citas de los artículo 31 o 133 CE .

Insistimos en que esos son precisamente los entreverados procedimientos de derecho interno que la reglamentación de la UE excluye de manera primordial, mientras que la orden de recuperación adoptada por la autoridad comunitaria es independiente y autónoma de todas esas vicisitudes de derecho interno sobre cadenas de normatividad y validez formal, y se atiende exclusivamente al efecto ejecutivo primario de restablecer las condiciones del mercado por medio de la reintegración a las arcas públicas de la ayuda de funcionamiento ilegal.

La STJCE comentada zanja la cuestión al respecto señalando que, "El Reino de España no invoca la imposibilidad absoluta de ejecutar estas disposiciones.

Se limita a alegar que el procedimiento escogido para recuperar las ayudas ya otorgadas es el adecuado para ejecutar correctamente las Decisiones controvertidas.

Ahora bien, no ha presentado ningún documento que acredite, en particular, la identidad de los beneficiarios de las ayudas, la cuantía de las ayudas otorgadas y los procedimientos efectivamente incoados con el fin de recuperar dichas ayudas.

Por consiguiente, no demuestra haber aplicado, en el plazo señalado en el artículo 4 de cada una de las Decisiones controvertidas, medidas que permitan, en el sentido del artículo 14, apartado 3, del Reglamento núm. 659/1999 , la ejecución inmediata y efectiva de las Decisiones controvertidas por lo que se refiere a las ayudas ya otorgadas.

En consecuencia, están fundadas las imputaciones de la Comisión relativas al artículo 3, apartados 1, primera frase, y 2, de cada una de las Decisiones controvertidas".

En suma, no se predica por la Decisión ni por el TJUE ni la nulidad de pleno derecho de los actos de reconocimiento singular, ni de las Ordenes Forales o Acuerdos de aplicación, ni tampoco la lesividad para la Administración foral del otorgamiento de la exención, por lo que las figuras previstas por los artículos 102 y 103 LRJ-PAC , están plenamente fuera de contexto y todo lo que ocurre es que, por razón de primacía del Derecho comunitario de la competencia, los efectos económicos derivados de aquellas concesiones de ayudas tributarias han de ser revertidos obligatoriamente por parte del Estado miembro bajo el impulso y la dirección coercitiva de las instituciones comunitarias. Sean los que sean los modos en que las exigencias de

celeridad y eficacia se traduzcan en el ámbito interno, en modo alguno se trata, -se insiste-, de declarar la nulidad de régimen o medida concreta alguna, pues la Decisión y la orden de recuperación, que no cuestionan ni se detienen en la validez en el Derecho interno, ni conllevan tal invalidez radical.

Observa precisamente la parte recurrente con ocasión de citar la referida Sentencia de 20 de setiembre de 2.007 , la contradicción en que incurriría la Administración foral demandada en la medida en que defendió en ese proceso comunitario que la vía procedimental idónea era la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho.

Pero la mercantil actora no extrae la debida consecuencia de su propio argumento, pues precisamente por ello, por invocarse en ese ámbito el emprendimiento de procedimientos inefectivos, el TJCE rechazó en dicha Sentencia la virtualidad de la recuperación que se decía emprendida por las Diputaciones forales y estimó el recurso formulado por la Comisión, y, sin siquiera terciar en la cuestión interna que muy nominalmente se debatía entre partes, (revisión vs. lesividad), dio por cierto que esa invocación no satisfacía al artículo 14 del Reglamento 659/1.999 .

Justamente por lo que acaba de decirse, la Administración foral obligada no puede seguir ya empleando regímenes revisores y reglas procedimentales como las indicadas, y el que no lo haga no es exponente de la menor contradicción consigo misma, sino de ineludible aquietamiento a la decisión judicial comunitaria, lo que, como colofón de todo este fundamento, lleva al rechazo de las tesis actoras tanto en lo que se refiere a una supuesta reserva de ley interna en la materia, (que la parte actora, por otro lado, vincula sin la debida conexión a los artículos 31 y 133 CE , referidos al derecho tributario sustantivo), como en lo concerniente a la pretendida necesidad de que se utilice un "*procedimiento de aplicación de los tributos*" , por razón del cauce instrumental tributario por el que la ayuda se materializó, que es diferenciación y matiz que el derecho comunitario no contempla, ni cabe en sus previsiones de recuperación, abstractas y finalistas, tal y como con acierto glosa la Administración foral demandada.

CUARTO.- La siguiente faceta impugnatoria se centra, como hemos visto en el encabezamiento, en aspectos del procedimiento, comenzando por la ausencia de un específico *trámite de audiencia* Y con rechazo por parte actora de que su omisión pueda ser suplida por medio de la interposición de posteriores recursos.

La Sala, sin discrepar del parecer y sentido general de los fundamentos que la sociedad recurrente ofrece, tiene que reiterar que dicho óbice no puede dar al traste con la acción recuperatoria.

Puede pensarse que introducir una previa audiencia de las sociedades y entidades beneficiarias de la ayuda instrumentadas como reducciones porcentuales de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades al modo que establece el artículo 84 LRJ-PAC , no hubiese comportado, *inicialmente* , -cuando la Decisión se dictó en el año 2.001-, un grave contratiempo a la hora de calibrar la presteza y efectividad del procedimiento interno emprendido. Sin embargo, no puede dejarse de lado que, para el momento en que la Resolución ahora enjuiciada se dictó, el TJCE había emitido ya sentencias por incumplimiento del Reino de España y rechazado las fórmulas procedimentales que sus autoridades forales y estatales habían ofrecido, imponiendo la inmediatez de la recuperación y el restablecimiento de las condiciones de igualdad de los competidores en el mercado único.

De otra parte, -y aunque lo anterior no permitiese nunca eludir una exigencia estricta-, dentro de esa lógica abreviatoria de trámites, debe tenerse presente que, como ya hemos anticipado, se articula en suma un procedimiento de marcado carácter ejecutivo, mientras que cuantas alusiones puedan hacerse al trámite general de audiencia de nuestro derecho procedimental común o especial, están concebidas para procedimientos de valor y alcance declarativo y, aunque esa es la lógica en que se inscriben las tesis de la parte recurrente, no es la que esta sentencia asume, conforme a cuanto se ha razonado en anteriores fundamentos.

Por último, como en ocasiones anteriores ha resuelto esta misma Sala en esta materia, la material y efectiva indefensión padecida, -que formalmente ya decimos que no es necesariamente apreciable en este caso-, derivará del contenido mismo de la motivación que la Resolución incorpore, y de la apreciación que pueda hacerse *ex post facto* de que el destinatario requerido de reintegro ha adolecido o no de insuficiencia de datos y criterios de cuantificación que le hayan impedido rebatir la procedencia y exactitud de las sumas que se le exigen, pues, como antes mismo se ha indicado, solo en ese fundamento concreto de una *pluspetición* podría reposar el éxito de la pretensión ante el Tribunal interno, y no, en cambio, en la aspiración genérica de que se anulen o retrotraigan actuaciones que, de acuerdo con la doctrina del TJCE, no llevarían, ni provisionalmente, a la *restitutio in integrum* de las sumas recuperadas.

-En ese segundo aspecto, los últimos argumentos del recurso examinando las hojas anexas, afirman desconocer determinados aspectos de los cálculos realizados, tanto en lo referido a ajustes extracontables negativos que desaparecen sin constancia de su razón, como a intereses de demora.

En este capítulo final se desarrollan igualmente referencias a la prescripción del ejercicio de 1.996 y a la posibilidad reconocida por el párrafo 99 de la Decisión de la Comisión de determinadas ayudas individuales puedan ser consideradas, total o parcialmente, compatibles.

Pues bien, examinando en primer término estos aspectos que acaban de identificarse, lo relativo a la **prescripción** de un ejercicio como el de 1.996, que quedaría fuera del marco lineal de los diez años a contar de la fecha de la Resolución, de 17 de Noviembre de 2.008, se configura esencialmente para el caso como una cuestión de derecho que, como tal no corresponde ser especificada formalmente ni explicada en los anexos de cálculo, sino alegada con la suficiente precisión por la parte disidente.

Lo único que cabe manifestar, es que el cómputo del plazo de 10 años del artículo 15 del Reglamento CEE 659/1.999 , del Consejo, de 22 de Marzo, toma textualmente, en el artículo 15.2 como *dies a quo*, el determinado por la concesión al beneficiario en base a un régimen de ayudas, y destaca que *no solo la acción emprendida por la Comisión, sino también la emprendida por un Estado miembro a petición de la Comisión y que esté relacionada con la ayuda ilegal*, interrumpen dicho plazo, con lo que constando ya las actuaciones y Decisión de 2.001 se hace ilusorio dar por prescrito el ejercicio de 1.996.

-Respecto de la compatibilidad con otras ayudas, este tema va a ser contemplado ahora desde la perspectiva del TJUE en los párrafos 99 y siguientes de la Sentencia desestimatoria del recurso de casación, al decir que;

"...en una decisión relativa a un régimen de ayudas, la Comisión no está obligada a efectuar un análisis de la ayuda concedida en cada caso individual con arreglo a dicho régimen. Únicamente en la fase de recuperación de las ayudas será preciso verificar la situación individual de cada empresa afectada (véanse la sentencia de 7 de marzo de 2002 [TJCE 2002, 90] , Italia/Comisión, C-310/99 , Rec. p. I-2289, apartados 89 y 91, y la sentencia Comitato «Venezia vuole vivere»/Comisión, antes citada, apartado 63).

*(...) De ello se deduce, por una parte, que la consecuencia de las declaraciones de incompatibilidad con el mercado común, (...) relativas a los regímenes fiscales controvertidos como tales, debe ser la supresión de los mismos y el inicio del proceso de recuperación de la totalidad de las ayudas otorgadas en aplicación de dichos regímenes, **sin que en esta fase sea preciso establecer una distinción en relación con esta obligación, según que los importes que deben recuperarse sobrepasen o no los límites máximos establecidos para las ayudas de finalidad regional.***

*Por otra parte, únicamente en una etapa posterior, al proceder a la recuperación efectiva de las ayudas individuales otorgadas en aplicación de los regímenes fiscales controvertidos, **podrían pedir las autoridades españolas a la Comisión que, basándose en un régimen de ayudas de finalidad regional, excluyera en su caso de la obligación de recuperación alguna ayuda individual específica** (véase en este sentido la sentencia Comitato «Venezia vuole vivere»/Comisión [TJCE 2011, 170] antes citada, apartados 64 y 115). El Tribunal de Primera Instancia recordó por lo demás esta consideración en la segunda frase del apartado 379 de la sentencia recurrida (TJCE 2009, 256,) citando un pasaje de la motivación de las Decisiones impugnadas en el que éstas mencionaban expresamente «la posibilidad de que ayudas individuales puedan ser consideradas, total o parcialmente, como compatibles con el mercado común en función de sus méritos propios, ya sea en el marco de una decisión posterior de la Comisión o en aplicación de los reglamentos de exención».*

*Pues bien, en el presente asunto, las recurrentes se limitan a alegar que la obligación de recuperación es desproporcionada, porque se aplica a la totalidad de las ayudas otorgadas en aplicación de los regímenes fiscales controvertidos, **en vez de afectar únicamente a las ayudas que sobrepasen los límites máximos establecidos para las ayudas de finalidad regional.** Formulan además esta alegación, como ha señalado la Comisión y como se indica en el apartado 14 de la presente sentencia y en el apartado 379 de la sentencia recurrida (TJCE 2009, 256,) sin haber aportado en la fase administrativa información que permitiera acreditar que las ayudas otorgadas en aplicación de los regímenes fiscales controvertidos eran compatibles con el mercado común en ciertos casos individuales, en particular por haber sido otorgadas respetando los límites máximos regionales aplicables en el País Vasco y por cumplir todos los requisitos exigidos para acogerse a la excepción establecida en el artículo 87 CE apartado 3, letra c)."*

La consecuencia nos resulta bastante patente a la luz de tales consideraciones, pues lo que indica *in extremis* , es que sin justificación alguna de procedencia de tales ayudas regionales, -que la parte actora

tampoco siquiera enuncia como aplicables a su situación-, y sin posterior decisión de la Comisión desde el año 2.001, la Administración que ejecuta la recuperación ha limitado ésta, según se deduce de los folios 345, 347, 349, 351, 353, ó 357 del expediente, a las ayudas que sobrepasen los límites máximos establecidos para las ayudas de "minimis", que las liquidaciones integran, y, como decimos, sea cual sea la conformidad a derecho de esa actuación (que no se prejuzga a futuros eventuales efectos), carece de todo margen de apreciación la postura mantenida por la parte recurrente a la que, sin sometérsele a la reglamentación comunitaria y sin solicitud ni trámites de comunicación y decisión comunitaria, se le ha otorgado, de plano, ese tratamiento favorable y reductor del reintegro de las ayudas recibidas, de manera tal que el argumento resulta puramente formalista y no ofrecería otra perspectiva actual, (y hasta potencialmente definitiva) que la de agravar la situación de la parte recurrente.

Aparte de lo dicho, tampoco parece suscitar dudas objetivas la general rectificación que las liquidaciones formuladas en su día experimentan en base a la precisa y mecánica eliminación, (folios citados, más los 355 y 359) del correspondiente "**ajuste extracontable negativo**", que es el concepto en que se manifestaría la reducción de base de cada ejercicio. Intentar introducir la duda un tanto *diletante* de si todo él corresponde efectivamente al régimen de ayudas suprimido o también a otros ajustes (amortizaciones, provisiones, etc...), resulta ineficaz si se tiene en cuenta que la suma global incluida y ahora suprimida, fue en su momento autodeclarada por la misma sociedad contribuyente, y que ésta no puede desconocerla en sus elementos. Es decir, dado que la Administración no liquida ni cuantifica "ex novo", sino en base a los propios datos aportados por el contribuyente, la cuestión equivaldría a que la Administración tributaria, en actuaciones ordinarias y con la fundamentación jurídica precisa que la Resolución expresa, eliminase una exención que un sujeto pasivo, *motu proprio*, hubiese incluido en su autoliquidación. No cabe, por ello, aducir indefensión en tal concepto, pues la actora estaba en condiciones plenas de poder discutir con rigor y certeza cuales eran, es su caso, los otros ajustes extracontables que realizó y que le hubieran sido subrepticamente eliminados, sin dejar el hecho en el ámbito de las hipótesis.

-Por último, donde si quiebra la actuación recurrida es en el aspecto de la debida y detallada cuantificación de los intereses de demora, pues se limita a fijar una cantidad alzada total por cada ejercicio, sin la menor precisión de tipos, fechas ni períodos.

Independientemente de los criterios normativos que las notificaciones ya reflejan, (cartas de pago de los folios 405 a 414), y a que enseguida aludiremos, y al margen de que la parte hoy recurrente no haya hecho cuestión de ese punto en vía económico-administrativa previa, centrada en otros aspectos de incompatibilidad con actuaciones inspectoras que no se traen a debate procesal, la cuestión que legítimamente se suscita en el ámbito jurisdiccional conforme a la habilitación del artículo 56.1 LJCA, no obtiene respuesta directa ni por remisión siquiera a actuaciones o informes complementarios que pudieran allanarla.

Por ello, en atención a precedentes propios sobre esta misma cuestión y materia, (así, en RCA nº 954/2.010), se vuelve a destacar que, "**en lo relativo a los intereses de demora, no puede decirse que las bases sobre las que se calculan no estén determinadas, (folios... del expediente), pero, en cuanto al tipo aplicado y el período de devengo, no existe precisión alguna en las actuaciones notificadas, y habida cuenta que también en este caso media un régimen inhabitual de aplicación de intereses con respecto al de naturaleza tributaria interna, bien puede coincidirse con la insuficiencia de motivación en tal aspecto**".

En todo caso, a resultas de que ese defecto pueda ser subsanado abriendo el cauce de una eventual oposición de carácter incidental a la concreta cuantía de los mismos, anticipa ya esta Sala, que en diversas ocasiones se ha pronunciado, (así, en la Sentencia de 29 de Diciembre de 2.011 en el RCA nº 500/2.010), con el siguiente sentido respecto de la fórmula de interés compuesto aplicada;

"Como alega la recurrente en la fecha (11 de Julio de 2001) en que la Comisión Europea tomó la decisión de la que deriva la obligación de reintegro de la recurrente aun no había entrado en vigor el Reglamento 794/2004 de 21 de Abril publicado en el DOUE de 30-04-2004 cuyo artículo 11-2 dispuso la aplicación del interés compuesto. Con anterioridad, la comunicación de la Comisión 2003/C/110/08, -DOCE C 110/21, 8/5/2003- señaló que en las decisiones futuras sobre recuperación de ayudas ilegales se calcularía el interés compuesto.

La disposición y comunicación que se acaban de citar no son de aplicación "ratione temporis" a la decisión de la Comisión Europea de cuyo cumplimiento se trata en este proceso pero la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea D/53778 de 2 de Octubre de 2008 ha exigido la aplicación del interés compuesto en los expedientes de recuperación de ayudas a que se refieren las Decisiones 2002/820/CE y

2002/892/CE de 11 de Julio de 2001, y esa es la solución que ha de aplicarse al caso dada la obligatoriedad de la Decisión que declaró la ilegalidad de las ayudas concedidas a la recurrente en forma de crédito fiscal y, por lo tanto, de los actos o comunicaciones como el antedicho dictados para su ejecución por el órgano competente de la Unión Europea."

QUINTO.- Por todo lo expuesto, el recurso ha de ser desestimado en su generalidad, y confirmados la resolución y acuerdo que se combaten, con la salvedad a que se ha aludido en el fundamento anterior, sin hacerse una especial imposición de costas. - Artículo 139.1 LJCA -.

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

FALLO

QUE DESESTIMAMOS EN LO PRINCIPAL EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES DON ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS EN REPRESENTACIÓN DE "YEREGUI DESARROLLO, S.L", CONTRA ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO FORAL DE GIPUZKOA DE 17 DE DICIEMBRE DE 2.009, DESESTIMATORIO DE LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO ADMINISTRATIVA Nº 2.009/0591, INTERPUESTA FRENTE A LAS RESOLUCIONES DEL DIRECTOR GENERAL DE HACIENDA DE LA DIPUTACIÓN FORAL Nº 59/2.008, DE 17 DE DICIEMBRE, Y ASIMISMO 74/2.009, DE 17 DE SETIEMBRE QUE CONFIRMABA LA ANTERIOR, RELATIVAS A LA EJECUCIÓN DE LA DECISIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA ARRIBA RESEÑADA, Y CONFIRMAMOS DICHS ACTOS, CON LA SALVEDAD DEL EXTREMO REFERIDO A LA CUANTIFICACIÓN DE LOS INTERESES DEMORA INDICADOS POR LAS LIQUIDACIONES, CUYO RESULTADO POR CADA EJERCICIO SE ANULA POR FALTA DE SUFICIENTE MOTIVACIÓN, SIN HACERSE ESPECIAL IMPOSICIÓN DE 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 0191 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 a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Voto Particular

que en el Recurso Ordinario nº 191/10 emite el Ilmo Sr Magistrado D. JOSE 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.

1º 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

...

Quando 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 buscarse 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 acudirse 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 contribuyentes 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 que 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 predeterminedar, 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.

2º 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 JOSE ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ, en la Villa de Bilbao a 5 de febrero de 2013

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Secretario doy fe en Bilbao, a 5 de febrero de 2013.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ