

Roj: STS 1649/2015 - ECLI:ES:TS:2015:1649  
Id Cendoj: 28079130022015100192

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 899/2013

Nº de Resolución:

Procedimiento: RECURSO CASACIÓN

Ponente: EMILIO FRIAS PONCE

Tipo de Resolución: Sentencia

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinticuatro de Abril de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres Magistrados relacionados al margen, ha visto el presente recurso de casación, número 899/2013, interpuesto por CELSA ATLANTIC, S.L, representada por la Procuradora Doña María Eva de Guinea Gauna, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictada el 1 de febrero de 2013, en el recurso contencioso administrativo número 392/2010, deducido respecto de resolución del Organismo Administrativo de Alava, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas en materia de recuperación de cantidades disfrutadas por la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el Territorio Histórico de Álava.

Ha comparecido como parte recurrida la DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, representada por el Procurador Doña María Eva de Guinea y Ruenes.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo promovido por CELSA ATLANTIC, S.L (antigua "Laminaciones Arregui, S.L), contra el acuerdo adoptado por el Organismo Jurídico Administrativo de Alava el 5 de febrero de 2010, desestimando la reclamación número 234/07 y su acumulada 96/08, seguidas frente a las resoluciones del Director de Hacienda de la Diputación Foral de Álava, 1590/07, de 6 de septiembre, y 753/08, de 15 de abril, dictadas en ejecución de la Decisión de la Comisión Europea 2002/892/ CE, de 11 de julio de 2001, por las que, respectivamente, se ordenaba recuperar las cantidades disfrutadas por la reducción de la base imponible del Impuesto de 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 1997 a 2006, y se corrige el cálculo de los intereses de demora.

La Sala de instancia motiva su sentencia, a la que se ha formulado un voto particular, en los siguientes términos:

*«Tercero.- Lo expuesto sitúa los actos de recuperación de ayudas discutidos en el ámbito de la ejecución de una decisión comunitaria firme y por tanto, indiscutible, 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 ámbito 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 qué 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 Alava, 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 un demora en la ejecución, proscrita por el artículo 14.3, de 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 per 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 acta 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 62/2005, 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 le 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 2011, 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."*

**SEGUNDO.-** La representación procesal de CELSA ATLANTIC, S.L, preparó recurso de casación contra la sentencia y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso por medio de escrito presentado en este Tribunal en 19 de abril de 2013, en el que solicita su anulación, así como la de los actos administrativos de los que trae causa.

**TERCERO.-** Por Providencia de la Sección Primera de esta Sala, de 23 de mayo de 2012, se acordó conceder a las partes un plazo de diez días para que formularan alegaciones sobre la posible concurrencia de la causa de inadmisión parcial del recurso al estar exceptuada del mismo la sentencia impugnada por haber recaído en un asunto cuya cuantía no excede de 600.000 euros, pues, aunque quedó fijada en la instancia en 3.110.981,92 euros, habiéndose producido en vía administrativa una acumulación de pretensiones, únicamente la liquidación en concepto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1998,, supera el umbral cuantitativo legalmente establecido para el acceso al recurso de casación.

Tras evacuarse el trámite por ambas partes, recurrente y recurrida, el Auto de la Sección Primera de 12 de septiembre de 2013 acordó:

" 1) Declarar la inadmisión del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Celsa Atlantic, S.L, contra la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictada en el recurso nº 392/2010 , en cuanto a las liquidaciones de los ejercicios 1997, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 y 2006; y la admisión del recurso exclusivamente respecto de la cuota tributaria del ejercicio 1998, por importe de 779.776,90 euros.

**CUARTO.-** La representación de la parte recurrida, Diputación Foral de Álava, se opuso al recurso de casación, por medio de escrito presentado en 12 de diciembre de 2013, solicitando su desestimación, con imposición de las costas procesales a la recurrente.



**QUINTO.-** Habiéndose señalado para deliberación y votación la audiencia del día 22 de abril de 2013, en dicha fecha tuvo lugar el referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El artículo 26.1 de la Norma Foral 24/1996, del Territorio Histórico de Álava, reguladora del impuesto sobre sociedades, otorgaba a las sociedades que iniciasen un nueva actividad en dicho Territorio una reducción del 99, del 75, del 50 y del 25 por 100 de la base imponible positiva derivada del ejercicio de explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores, en los cuatro ejercicios impositivos consecutivos, respectivamente, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de la actividad empresarial obtuviesen bases imponibles positivas. En los siguientes apartados se disponían los requisitos y se disciplinaba el procedimiento para disfrutar del beneficio fiscal.

La Comisión Europea, en la Decisión 2002/892/ CE, calificó, en su artículo 1, tal ventaja tributaria como una ayuda de Estado incompatible con el mercado común e infractora del artículo 88.3 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea [versión consolidada publicada en el DOUE, serie C, nº 340, de 10 de noviembre de 1997, p. 173 (actualmente artículo 108.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, versión consolidada publicada en el DOUE, serie C, nº 326, de 26 de octubre de 2012, p. 47)], y ordenó a España suprimirla, adoptando las medidas necesarias para obtener de los beneficiarios la recuperación de las ayudas, que se llevaría a efecto sin dilación y con arreglo a los procedimientos del derecho nacional, siempre que permitiesen la ejecución inmediata y efectiva de la Decisión (artículos 2 y 3).

Esta decisión dio origen a demanda por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea en asuntos C-485/03 a C-490/03, recayendo sentencia de 14 de diciembre de 2006.

Por otra parte, el Territorio Histórico y la Diputación de Álava instaron ante el entonces Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas (hoy, Tribunal General de la Unión Europea) un recurso de anulación, que, registrado con el número T- 230/01 y acumulado a otros cuatro interpuestos por otras instituciones vascas (los números T-232/01, T-267/01, T-268/01 y T- 269/01), fue desestimado en sentencia de 9 de septiembre de 2009, *Diputación Foral de Álava y Gobierno Vasco/Comisión*, confirmada en casación por sentencia de 28 de julio de 2011, *Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión* (asuntos acumulados C-474/09 P a C-476/09 P).

En cumplimiento de la Decisión de la Comisión, el Director de Hacienda de la Diputación Foral de Álava, mediante resolución de 6 de septiembre de 2007, ordenó recuperar las ayudas. Esta decisión fue adoptada conforme a lo dispuesto en la Norma Foral 53/1992, de 18 de diciembre, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava (BOTH A de 30 de diciembre), sin previa audiencia a la beneficiaria, quien se quejó de tal circunstancia ante el Organismo Jurídico Administrativo de Álava.

Además invocó otros motivos de impugnación.

Dicho Organismo desestimó la reclamación en resolución de 5 de febrero de 2010.

Interpuesto recurso contencioso administrativo, en la demanda, Celsa Atlantic, S.L, alegó la falta de audiencia al interesado; la prescripción de la acción de reintegro de la Administración; insuficiente motivación, en aspectos concretos, como el procedimiento seguido o la normativa aplicable que justifique cómo es posible que no se entienda producida la prescripción; inadecuada e insuficiente cita de medios de impugnación; inadecuación de procedimiento y la ilegalidad de la Decisión de la Comisión Europea.

**SEGUNDO.-** La recurrente articula cinco motivos de casación frente a la sentencia dictada.

El primero, al amparo de lo dispuesto en el artículo 88,1 d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 15 del Reglamento (CE) 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo de 1999, 21 de la Norma Foral 53/1992, de 18 de diciembre, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava, 65 y siguientes de la Norma Foral 6/2005, y 9.3 de la Constitución Española, ante el incumplimiento de las reglas que rigen la prescripción de los derechos de la Hacienda Foral.

El segundo, al amparo de lo dispuesto en el art. 88. 1 d) de la Ley de la Jurisdicción, al considerar infringido los artículos 24 y 105 c) de la Constitución, en relación con el artículo 84 de la ley 30/1992, precepto básico y de aplicación supletoria (D.A.5ª) y los correlativos artículos 65 y siguientes de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, ante la ausencia de audiencia, el reenvío directo

a la reclamación económico-administrativa, y el desprecio a otorgar el derecho a conocer los detalles con la suficiente antelación.

El tercero, al amparo del art. 88. 1 c de la Ley Jurisdiccional , por infracción del derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de derecho a una resolución motivada, y del art. 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil por la argumentación de la sentencia, al incidir en patente error y, por tanto, en arbitrariedad, tanto al valorar la oportunidad de la aplicación de la Norma Foral 53/1992, de 18 de diciembre , de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava, como el admitir la innecesariedad de acudir a los procedimientos de revisión de oficio o de lesividad .

El cuarto, al amparo de lo dispuesto en el art. 88. 1 d), por infracción del art. 14 del Reglamento comunitario de procedimiento, de los arts. 102 y 103 de la ley 30/1992 , 217 y siguientes de la ley 58/2003, de 18 de diciembre , General Tributaria, y los correlativos de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, al declarar la sentencia la innecesariedad de seguir los procedimientos del derecho interno ( de revisión de oficio y de lesividad).

El quinto, al amparo del art. 88.1 d), por infracción de los artículos 62 a ) y/o e) de la ley 30/1902 , 217 y siguientes de la ley 58/03 y los correlativos arts. 223 , 224 y 225 y siguientes de la Norma Foral General Tributaria , en relación a la jurisprudencia contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012 ( cas. 1966/2011 ), que se refiere a una liquidación provisional, dictada prescindiendo de los trámites esenciales y de los requisitos precisos para su válida emisión, y careciendo de la necesaria motivación que hubiera permitido conocer las razones en virtud de las cuales la Administración procedió a rectificar una valoración de unos bienes así como a suprimir unas reducciones de cuotas aplicadas por la contribuyente.

En este motivo, la parte vuelve a reiterar que se ha prescindido de los procedimientos de derecho interno adecuados para llevar a cabo la recuperación; que existe una mera apariencia de procedimiento en el que falta el trámite de audiencia e incluso falta la motivación de la resolución de recuperación dictada, lo que debe conducir a la nulidad de pleno derecho de la resolución.

**TERCERO.-** En el primer motivo de casación la recurrente mantiene que la sentencia infringe el artículo 9.3 de la Constitución , cuando, en relación a la prescripción, acuerda desestimar el recurso por no poder considerarse plazos prescriptivos más cortos que los contenidos en el artículo 15.1 del Reglamento 659/2009, del Consejo, de 22 de marzo de 1999 (Reglamento de procedimiento).

A su entender, junto a la primacía del Derecho Comunitario, ha de tenerse presente el principio de seguridad jurídica garantizado por el citado artículo 9.3, que subyace en la prescripción e impide la revisión de situaciones jurídicas consolidadas que han adquirido firmeza con arreglo a las normas de derecho interno.

El motivo no puede prosperar, pues la tesis que defiende la recurrente no ha sido confirmada por esta Sala.

En efecto, en sentencia de 9 de mayo de 2013, cas. 6077/11 , declaramos que si los actos de recuperación de ayudas se sitúan en el ámbito de la ejecución de una decisión comunitaria firme e indiscutible, serán siempre de preferente aplicación los plazos de prescripción previstos en el Ordenamiento Comunitario, en virtud de la primacía que ostenta el Derecho de la Unión Europea.

Por otra parte, conviene recordar que si bien según el art. 15 del Reglamento (CE ) 659/1999, del Consejo, de 22 de Marzo, el plazo de prescripción se cuenta a partir de la fecha en que se haya concedido la ayuda ilegal al beneficiario, bien a título individual o como consecuencia de la aplicación de un régimen de ayudas, cualquier acción emprendida por la Comisión o por un Estado miembro a petición de la Comisión y que esté relacionada con la ayuda ilegal interrumpirá el plazo de prescripción, y que tras cada interrupción el plazo comienza a contarse desde el principio, señalando también que el plazo de prescripción deberá suspenderse durante el tiempo en que la decisión de la Comisión sea objeto de un procedimiento pendiente ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Pues bien siendo todo ello así y ante el "iter" procedimental seguido por la Comisión y el Tribunal de Justicia resulta patente que cuando se dictó la resolución de la Dirección de Hacienda exigiendo la recuperación no había prescrito el derecho a recuperar la liquidación del ejercicio al que afecta el recurso de casación.

**CUARTO.-** Desestimado el primer motivo, y alterando el orden que sigue la recurrente, procede examinar ahora el tercero, al articularse al amparo del art. 88. 1 c) de la Ley Jurisdiccional , por el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio, por infracción de las normas reguladoras de la sentencia.

La parte considera que la sentencia impugnada infringe el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 de la Constitución y el art. 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, por falta de motivación suficiente e incurrir en manifiesto error y arbitrariedad, tanto al valorar la oportunidad de la aplicación de la Norma Foral 53/1992, de 18 de diciembre, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Alava, como al razonar la selección normativa, rechazando la necesidad de seguir los procedimientos de revisión de oficio o lesividad, pues al admitir que no se aplica sino sólo parte de los elementos mínimos del procedimiento administrativo común restringe los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva, disminuyendo el derecho a la contradicción por debajo de la garantía del control mínimo, e incide en patente error, provocando indefensión, al aportar como única razón que una injustificada demora en la ejecución quedaría proscrita por el artículo 14.3 del Reglamento 659/1999.

Procede rechazar el motivo toda vez que la sentencia exterioriza la razón de la decisión que adopta, en orden a un eventual control jurisdiccional, respondiendo a los motivos planteados por la recurrente en su demanda, no resultando irracional ni arbitraria la fundamentación ofrecida, vicio que, en todo caso, debió ser denunciado al amparo del apartado d) del art. 88.1 de la ley, de acuerdo con nuestra reiterada doctrina jurisprudencia.

Cuestión distinta es que discrepe de la respuesta por considerar la sentencia válida la actuación, no obstante no haberse dado trámite de audiencia ni seguido los procedimientos de revisión, pero esta crítica ha de hacerse a través de los motivos de fondo que también formula y que pasamos a analizar.

**QUINTO.-** En el segundo motivo se denuncia que los actos de liquidación se dictaron sin seguir el procedimiento adecuado en lo que respecta al trámite de audiencia, cuando, además comportaban la modificación de elementos estructurales del tributo, declarados por el contribuyente, al afectar la Decisión de la Comisión a la base imponible de un impuesto personal, más concretamente a la reducción del 99,75, 50 y 25% de la base imponible positiva derivada del ejercicio de actividades económicas en los cuatro periodos impositivos consecutivos al inicio en los términos que se disponía en el derogado artículo 26 de la Norma Foral Alavesa 24/1996, de 5 de Julio, del Impuesto sobre Sociedades.

Según la recurrente, la ausencia de audiencia, el reenvío directo a la reclamación económica administrativa, el desprecio a otorgar el derecho a conocer los detalles con la suficiente antelación privó de la oportunidad de enjuiciar en condiciones adecuadas sus posibilidades de defensa, viciando a los actos de liquidación de nulidad de pleno derecho, sin que la infracción pueda comportar simplemente la retroacción de actuaciones al haberse prescindido total y absolutamente de los trámites procedimentales.

En el cuarto motivo se alega que, dada la naturaleza tributaria de las ayudas concedidas, han de ser utilizados los procedimientos de revisión de oficio y de lesividad previstos en las normas de derecho interno para la recuperación de las ayudas.

Finalmente, en el quinto viene la parte a reiterar lo expuesto en los motivos anteriores.

En contra de los motivos, la Diputación Foral de Álava alega, por un lado, que la falta de audiencia no es causa de nulidad de pleno derecho sino determinante de anulación, siempre y cuando se haya producido indefensión material y efectiva, que ha de valorarse según las circunstancias de cada caso.

Cita en su apoyo doctrina de esta Sala contenida en la sentencia de 9 de junio de 2011, cas. 5481/08 y reiterada en las de 19 de noviembre de 2001, cas. 1673/2011, 26 de abril de 2012, cas. 6383/09 y en sendas sentencias de 17 de mayo de 2012, cas. 6558/2009 y 5366/2009.

Agrega, siguiendo la doctrina fijada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 28 de julio de 2011, con cita de la fijada en las de 7 de marzo de 2002 y 9 de junio de 2011 sobre la forma de proceder a la recuperación de ayudas, y que exige efectuar el análisis de cada empresa a los efectos de determinar si individualmente considerada la ayuda no debería ser devuelta, al menos en parte, porque el beneficiario tenía derecho a otras compensaciones compatibles con el ordenamiento de la Unión que la ayuda declarada ilegal excluía, que la resolución del Director de Hacienda 1590/2007, se adoptó, ejecutando la Decisión de la Comisión, resolución que está motivada y especifica los hechos acontecidos con cita de la normativa comunitaria que amparan la actuación realizada, habiéndose acompañado las correspondientes liquidaciones, en las que se aplicaron determinadas deducciones que no fueron consideradas inicialmente al otorgarse las ayudas, luego declarada ilegal, por ser incompatibles con la misma.

Por todo ello, considera que al conocer la recurrente los criterios de cuantificación pudo aducir en apoyo de sus pretensiones cuantas razones de hecho y de derecho considerara convenientes, tanto en la vía económico-administrativa como en la vía judicial, debiendo entenderse subsanada la omisión formal del



trámite de audiencia, deviniendo innecesaria la retroacción de actuaciones que sólo conduciría a una estéril repetición de actuaciones para concluir en una decisión idéntica a la adoptada.

Por otra parte, en relación al cuarto motivo la Diputación Foral opone que nos encontramos ante un acto comunitario de carácter imperativo que tiene eficacia ejecutiva y por tanto resulta obligatorio su cumplimiento, y que con independencia de la naturaleza tributaria o no del crédito resultante del reintegro de la ayuda o medida de carácter fiscal, en nuestro ordenamiento jurídico no existe ningún procedimiento específico para ejecutar las decisiones comunitarias, dejándose en manos de las autoridades la selección del procedimiento con la única condición de que se garantice la ejecución inmediata.

**SEXTO.-** Esta Sala ha tenido la oportunidad de examinar la cuestión del procedimiento a seguir en la fase de recuperación de ayudas de Estado incompatibles con el mercado europeo, que ahora también plantea en este recurso, aunque no aborda de lleno los problemas que en éste se suscitan puesto que repara en haberse dictado el acto de plano, sin respetar el derecho de audiencia, y las consecuencias que se desprende de dicho vicio.

Así en la sentencia de 13 de mayo de 2013, recurso de casación 6165/2011 , declaramos lo siguiente:

*"El debate que suscita el primer motivo de casación consiste, por tanto, en determinar si para la recuperación de las ayudas declaradas por la Comisión Europea incompatibles con el mercado común debe seguirse un procedimiento específico y, más en particular, si cualquiera que sea el mismo, antes de adoptar la decisión pertinente debe darse un trámite de audiencia al beneficiario de la ayuda, obligado al reintegro.*

*No es nuestra tarea diseñar en abstracto ese procedimiento, usurpando el papel del legislador; tampoco nos corresponde determinar, ante la ausencia de un trámite ad hoc, cuál de los distintos cauces que ofrece nuestro sistema resulta más adecuado para recuperar las ayudas estatales contrarias al orden jurídico de la Unión Europea, opción que corresponde realizar en cada caso a la Administración obligada a restablecer el equilibrio roto con su concesión. Sí nos toca, por el contrario, interpretando el sistema de fuentes, determinar las condiciones mínimas que ese procedimiento, sea el que fuere, debe satisfacer.*

*Y en tal empeño, para empezar se ha de tener en cuenta que el destinatario de la Decisión de la Comisión 2002/892/CE es el Reino de España; no lo fueron directa e inmediatamente los beneficiarios de las ayudas declaradas incompatibles, ni siquiera las autoridades vascas que aprobaron la norma que les dio cobertura, ni aquellas que las concedieron. Los interlocutores de las instituciones de la Unión Europea son los Estados miembros, no los poderes territoriales autónomos y descentralizados en que, de acuerdo con su diseño constitucional, se distribuye el poder público dentro de cada uno de ellos. Por esta razón, la propia Decisión de la Comisión ordenó a España recuperar las ayudas, «con arreglo a los procedimientos del derecho nacional» (artículo 2), sin perjuicio de que, como criterio general, constituya un principio común que la recuperación deba efectuarla la autoridad que las otorgó (así lo recuerda la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05, apartado 46). Y es aquí donde se hace presente la competencia de las autoridades del Territorio Histórico de Álava y la obligación de proceder al rescate de acuerdo con los procedimientos que rigen su actuación.*

*Así pues, corresponde al legislador interno determinar los procedimientos para recobrar las ayudas. Resulta así porque no existe un derecho "procedimental" de la Unión Europea para la ejecución de sus decisiones, que se lleva a cabo de manera descentralizada por las instancias públicas de los distintos Estados miembros, conforme a su propio ordenamiento jurídico y a los principios que lo informan [véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de diciembre de 2002 , Comisión/Alemania (C-209/00, apartado 32), y 7 de julio de 2009 , Comisión/Grecia (C-369/07, apartado 66)].*

*Ahora bien, como recuerda el propio artículo 3.2 de la Decisión de la Comisión, aplicando, sin decirlo, el artículo 14.3 del Reglamento (CE ) nº 659/1999 y siguiendo las directrices del considerando decimotercero del preámbulo del propio Reglamento, el procedimiento nacional para la recuperación no debe impedir la ejecución inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión, pues con ello se entorpecería el restablecimiento de la competencia que la ayuda declarada ilegal ha quebrado. Así lo recuerda también la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05 (apartado 52). En otras palabras, el procedimiento que se elija en cada Estado miembro no puede menoscabar el alcance y la eficacia del derecho de la Unión [ sentencias del Tribunal de Justicia Comisión/Alemania, ya citada, apartado 34; de 20 de mayo de 2010, Scott y Kimberly Clark (C-210/09 , apartado 21 ); y 22 de diciembre de 2010 , Comisión/Eslovaquia (C-507/08, apartado 51)]. Por consiguiente, ese ordenamiento jurídico transaccional impone la obligación de adoptar las medidas adecuadas para garantizar la ejecución de las decisiones de la Comisión que exigen la recuperación de una ayuda ilegal, respetando al mismo tiempo las particularidades de los diferentes procedimientos previstos a tal fin*

por los Estados miembros (sentencia Comisión/Eslovaquia, acabada de citar, apartado 52), so pena, en caso contrario, de incurrir en un incumplimiento declarable y sancionable por el Tribunal de Justicia [véanse entre las más recientes y en lo que concierne a España las sentencias de 11 de diciembre de 2012, Comisión/España (C-610/10), y 24 de enero de 2013, Comisión/España (C-529/09)].

En el caso enjuiciado, la Diputación Foral de Álava, según nadie niega, adoptó "de plano" el acuerdo de recuperación en ejecución de la Decisión de la Comisión, sin dar un previo trámite de audiencia a «Euro Fleet». La propia resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava así lo patentiza, indicando que en nuestro ordenamiento interno no existe un procedimiento específico para ejecutar las decisiones de las Instituciones de la Unión Europea, si bien concluye que no cabe hablar de nulidad de pleno derecho por haberse prescindido absolutamente del procedimiento legalmente establecido, por la sencilla razón de que no había uno previsto.

Procede, sin embargo, interrogarse si esta solución, la de adoptar "de plano" sin audiencia previa la decisión de reintegro del importe de la ayuda, es admisible, integrando las exigencias propias de nuestro derecho interno con las que impone el ordenamiento de la Unión Europea. En otras palabras, si la inmediatez que se reclama para la ejecución de las decisiones de la Comisión Europea sobre recuperación de ayudas de Estado declaradas contrarias al mercado común y la necesidad de que se haga siguiendo procedimientos que no menoscaben su alcance y eficacia exigen la adopción de la decisión de tamaña manera.

Ese principio, el de audiencia, es un principio general de nuestro ordenamiento, de alcance constitucional [ artículo 105.c) de la Carta Magna ], que debe encontrar aplicación en todos los casos en los que la decisión que vaya a adoptar un órgano administrativo afecta a los derechos e intereses de ciudadanos identificados y suficientemente individualizados (véase el auto del Tribunal Constitucional 232/1983, FJ Único), hasta el punto de que su omisión, cuando se entienda que constituye un trámite esencial, puede hacer irreconocible la existencia de un procedimiento, abocando incluso a la nulidad de la decisión adoptada en virtud del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 [véanse las sentencias de 4 de diciembre de 2012 (casación 3557/10, FJ 4º), 8 de octubre de 2012 (casación 4258/09, FJ 2º), 6 de junio de 2012 (casación 4691/09, FJ 6º), 5 de mayo de 2008 (casación 9900/03, FJ 4º, in fine) y 21 de junio de 2006 (casación 5474/01, FJ 3º)]. Por consiguiente, en una primera aproximación a la cuestión, cabría concluir que, en el caso debatido, habiéndose adoptado la decisión de recuperación de la ayuda sin oír previamente a la compañía beneficiaria, se desconoció el mencionado principio, tal y como denuncia la compañía recurrente en el primer motivo de casación, lo que conduciría si no a la nulidad de pleno derecho de la decisión, como propugna, al menos sí a su anulabilidad, en el caso de que se le haya causado indefensión material.

Sería posible oponer que, con tal desenlace, se desconocerían los designios de la regulación del derecho de la Unión, que pide una inmediata y efectiva ejecución de la Decisión de la Comisión al objeto de restablecer la competencia que la ayuda declarada incompatible rompió, pues, al fin y al cabo, la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de su declaración de ilegalidad [sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de junio de 1993, Comisión/Grecia (C-183/91, apartado 16), 27 de junio de 2000, Comisión/Portugal (C-404/97, apartado 38), y 26 de junio de 2003, Comisión/España (C-404/00, apartado 44)]. Ahora bien, no es dable olvidar que aquellos designios deben alcanzarse sin merma de los principios que inspiran también ese ordenamiento transnacional. Dicho de otra forma, cuando las Administraciones nacionales ejecutan decisiones de la Unión Europea quedan sometidas también a su ordenamiento jurídico y, en particular, a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DOUE, Serie C, nº 326, de 26 de octubre de 2012, p. 391), cuyo artículo 51 dispone que sus disposiciones se dirigen también a los Estados miembros al tiempo de aplicar el derecho de la Unión. Pues bien, la Carta proclama en el artículo 41.2, dentro de las garantías inherentes a la ciudadanía, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente. Es decir, la audiencia como trámite necesario no sólo la impone nuestro ordenamiento doméstico sino también el propio de la Unión Europea, y lo hace al más alto nivel, en la Carta, que, según el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea (versión consolidada en el DOUE, Serie C, nº 326, de 26 de octubre de 2012, p.13), tiene el mismo valor jurídico que los tratados. Acudiendo a las palabras de la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05 (apartado 52), los Estados miembros deben «utilizar procedimientos rápidos siempre que sea posible con arreglo al derecho nacional» y que, añadimos nosotros ahora, respeten los mandatos del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, debiendo, por tanto, ser eficaces e inmediatos, pero sin merma de las garantías que ese ordenamiento jurídico reconoce a sus ciudadanos. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 20 de mayo de 2010, Scott y Kimberly Clark (apartado 25), ha precisado que el control que realiza el juez nacional de la legalidad formal de una liquidación de recuperación de ayudas y la posible anulación de esa liquidación por no haberse respetado las garantías



*del procedimiento deben considerarse emanación del principio de tutela judicial que, conforme a reiterada jurisprudencia, constituye un principio general del derecho de la Unión.*

*Poco importa a estos efectos que, cuando se dictó el acto originario recurrido (6 de septiembre de 2007), no estuviera aún en vigor el nuevo Tratado de la Unión Europea y, por ello, el alcance que otorga a la Carta, pues no cabe olvidar que ese texto, proclamado en Niza en el año 2000, como reza su preámbulo, codificó y reafirmó los derechos fundamentales y las libertades públicas reconocidos por las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, así como por determinados textos normativos. Su contenido es, en suma, emanación del acervo compartido por dichos Estados y de los compromisos internacionales que han adquirido, en particular el Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, de 4 de noviembre de 1950, por lo que la Unión estaba obligada a respetarlos y sus tribunales (el de Justicia y los nacionales) a tutelarlos, ya que así lo imponían los artículos 6 y 46, letra d), del texto entonces en vigor del Tratado de la Unión Europea .*

*Y en esta tesitura, sería contrario a los principios de equivalencia y efectividad, como también recuerda el apartado 52 de la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05, el diseño de procedimientos nacionales para la recuperación de las ayudas de Estado ilegales menos favorables para los afectados que los previstos para acciones nacionales similares, haciendo imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que les confiere el ordenamiento de la Unión, singularmente el acabado de citar de audiencia en los procedimientos administrativos que les afecten. Esos mismos principios son traídos a colación por la «Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales» (2009/C 85/09) (DOUE, serie C, nº 85, de 9 de abril de 2009, p.1, apartado 70), cuando alude a la obligación de los jueces nacionales de proteger los derechos individuales afectados por las ayudas estatales ilegales."*

Por otra parte, en aquella ocasión se rechazó que la omisión del trámite de audiencia no hubiera causado indefensión a la recurrente, porque eventualmente podía resultar procedente la aplicación de otros beneficios incompatibles con los previstos en el artículo 26 de la Norma Foral 29/1996, siendo pertinentes las alegaciones que sobre el particular la compañía recurrente había podido hacer valer en el pretendido trámite de audiencia.

Dicha doctrina fue reiterada en las posteriores sentencias de 14 de octubre de 2013, cas. 361/2012 y de 1 de octubre de 2014 , cas. 1377/2012, utilizándose en la primera la misma argumentación dada en el rec. 6165/2011 , sobre la necesidad del trámite de audiencia al ser preciso en la fase de recuperación efectuar el análisis de cada empresa, y porque en este trámite puede discutirse la obligación de pagar intereses de demora y su cuantificación .

También se pronuncia sobre el procedimiento a seguir en fase de recuperación de las ayudas de Estado la sentencia de cas. 1804/2012 .

**SÉPTIMO.-** En el presente caso, nos encontramos que en la vía económico-administrativa la recurrente ya alegó que las resoluciones del Director de Hacienda se encontraban insuficientemente motivadas pero en aspectos concretos como el procedimiento seguido o la normativa aplicable para justificar la acción que se adoptó, lo que reiteró en la vía judicial, cuestionando además el concreto procedimiento seguido por haber prescindido del trámite de audiencia con vulneración del derecho de defensa, y por no ser el adecuado para revisar los acuerdos firmes de concesión de las ayudas.

Pues bien, concedora la Diputación Foral de Álava de nuestra primera sentencia de 13 de mayo de 2013 , que aunque no estima procedente la declaración de nulidad de pleno derecho de los actos impugnados como se pretendió en la demanda, por no haberse omitido de manera radical todo procedimiento, ordena la retroacción de las actuaciones para dar la oportunidad a la recurrente de formular alegaciones y, en su caso, presentar pruebas que acrediten su derecho a obtener otras ayudas, excluidas por la aplicación de la declarada ilegal en la decisión de la Comisión Europea. 2002/892/CE, en el escrito de oposición mantiene que en este caso no existió una situación de indefensión real y efectiva para acordar la retroacción de actuaciones, pues la resolución del Director de Hacienda 1590/2007, ejecutando la Decisión de la Comisión, está motivada y especifica los hechos acontecidos con cita de la normativa comunitaria que amparan la actuación realizada, acompañándose a dicha resolución las liquidaciones de los años 1997 a 2006, en las que analizando individualmente la situación de la recurrente se aplicaron determinadas deducciones que no fueron consideradas inicialmente al otorgarse la ayuda, por ser incompatibles con la misma.

Concretamente afirma que a la recurrente se aplicó: a) una deducción de 100.000 ptas, ayuda de minimis en el ejercicio 1997; b) el régimen general del Impuesto de Sociedades de la Norma Foral 24/96, incluyendo en las liquidaciones los datos consignados por la sociedad en cada una de las declaraciones por ella presentadas,

en las que se especificaban las inversiones realizadas para la aplicación de las deducciones contempladas en el régimen general del Impuesto, la deducción en activos fijos materiales nuevos ( art. 37.1 y 4), concretamente del 15% hasta el ejercicio 2000 y del 10% desde el 2000, con el límite de cuota previsto; c) la deducción por creación de empleo ( art. 45) y d) las deducciones declaradas por la empresa.

Sin embargo, a fin de extremar los derechos y garantías de la recurrente, como en la contestación a la demanda, no analiza la situación individual de la recurrente y no existe trámite final de alegaciones en el recurso de casación, procede acoger el segundo motivo de casación y casar la sentencia de instancia en lo que se refiere al ejercicio de 1998, único respecto del que se admitió el recurso de casación, según el Auto de la Sección Primera de 12 de septiembre de 2013 y, por las mismas razones, estimar en parte el recurso contencioso administrativo instado, contra el acuerdo adoptado por el Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 5 de febrero de 2010, con anulación de dicho acuerdo y de los actos que confirma en cuanto atañe al ejercicio 1998, debiendo retrotraerse las actuaciones al momento anterior a las decisiones adoptadas, a fin de que se abra para la recurrente un trámite de audiencia, dándole la oportunidad de formular alegaciones y, en su caso, presentar pruebas que acrediten su derecho a obtener otras ayudas excluidas por la aplicación de la declarada ilegal en la Decisión de la Comisión Europea 2002/892/CE.

**OCTAVO.-** El éxito del recurso de casación determina, en aplicación del art. 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, que no proceda hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en su tramitación, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por el poder que nos confiere la Constitución española.

## FALLAMOS

**PRIMERO.-** Estimar el recurso de casación interpuesto por la entidad CELSA ATLANTIC, S.L, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 1 de febrero de 2013, que se casa y anula en lo que afecta a la liquidación en el ejercicio de 1998, al que quedó reducido el recurso.

**SEGUNDO.-** Estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la referida entidad contra el acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 5 de Febrero de 2010, declarando no haber lugar a las reclamaciones seguidas contra las resoluciones 1590 de 5 de septiembre de 2007 y 753 de 15 de abril de 2008 del Director de Hacienda, de la Diputación Foral de Álava que, en ejecución de la Decisión de la Comisión Europea de 11 de julio de 20001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación de Álava, ordenó recuperar las cantidades disfrutadas a cuenta de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, prevista en el art. 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, durante los ejercicios 1997 a 2006, con anulación de dichos actos en cuanto atañen al ejercicio 1998, y ordenamos retrotraer las actuaciones al momento anterior a su pronunciamiento, para que se le conceda a la entidad demandante un trámite de audiencia.

**TERCERO.-** No hacer pronunciamiento sobre las costas causadas, tanto en la instancia como en casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles. Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.