

[Toc-Level2] 8.2. Los últimos recodos de un tortuoso y largo camino. Los pronunciamientos judiciales sobre la capacidad normativa tributaria de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco (Sentencia de 29 de junio de 2012 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco)

Pablo SANZ
Socio

Deloitte Abogados

[BEGIN_ABSTRACT]

RESUMEN

La Sentencia de 29 de junio de 2012 de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, rechazó en su fallo el recurso interpuesto por la representación de la Comunidad Autónoma de la Rioja contra determinados preceptos y medidas fiscales que fueron incorporadas a la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia por la Norma Foral 3/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales.

La Sentencia es la consecuencia, por un lado, de la evolución jurisprudencial, tanto en los tribunales comunitarios, como españoles, y en sus distintas instancias, y, por otro, de las modificaciones de la normativa comunitaria y doméstica, que han aclarado tanto el concepto de ayuda de Estado en el ámbito comunitario, como el *iter procesal* para recurrir las normas forales de los Territorios Históricos del País Vasco.

[END_ABSTRACT]

[BEGIN_ABSTRACT][ING]

ABSTRACT

The Sentence dated on June 29, 2012 of the Administrative Litigation Courtroom of the Basque Supreme Court, rejected the appeal lodged by the representative of the region of La Rioja against certain provisions and tax measures that were incorporated through the Biscayan Finance Act 3/2009, of 23 December.

The Sentence is the result of, on one hand, the developments in case law, not only in the UE Courts, but in the Spanish too, in its various bodies, and, on the other hand, of the amendments to UE and domestic regulation, that have clarified the concept of State aid at Community level, and the process to appeal the local regulation of the Historical Territories of the Basque Regions.

[END_ABSTRACT]

1. HECHOS

Con fecha 29 de junio de 2012, la Sección 1.^a de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, rechazó en su fallo el recurso interpuesto por la representación de la Comunidad Autónoma de la Rioja contra determinados preceptos y medidas fiscales que fueron incorporadas a la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia por la Norma Foral 3/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales.

El fallo desestima los motivos de recurso que presenta la parte demandante aplicando, por primera vez en esa instancia, la doctrina establecida por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 2 de junio de 2011, que, teniendo en cuenta lo establecido por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en Sentencia de 11 de septiembre de 2008, modificó el criterio recogido en su Sentencia de fecha 9 de diciembre de 2004, referente a que determinadas disposiciones de la normativa foral aplicada podrían considerarse, al menos *indiciariamente*, ayudas de Estado contrarias a la normativa comunitaria.

Adicionalmente, el fallo también tiene en cuenta es su contenido la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, que supuso la imposibilidad de interponer recursos contencioso-administrativos contra las Norma Forales que las Juntas Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco dicten en ejercicio de sus competencias tributarias al amparo de lo previsto por la disposición adicional primera de la Constitución y en la Ley del Concierto Económico.

De acuerdo con el procedimiento establecido en la nueva disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, que incorpora la referida Ley Orgánica 1/2010, a partir de su entrada en vigor, será el Tribunal Constitucional a quien corresponda resolver los recursos interpuestos contra las referidas Normas Forales.

2. RESOLUCIÓN JURÍDICA

En el recurso contencioso-administrativo presentado por la Comunidad Autónoma de la Rioja, se pretende la anulación de determinados preceptos de la referida Norma Foral 3/2009, que modifican algunos artículos de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades; referidos a determinados aspectos de la deducción por inversión en activos no corrientes nuevos, derogación del límite temporal para la aplicación de determinadas deducciones, modificación de la deducción por creación de empleo.

La fundamentación de las pretensiones de la parte demandante se puede dividir en tres aspectos:

— **El rango de las Normas Forales;** «desde la perspectiva y tesis de que contarían con carácter reglamentario y no legal, se hacen consideraciones y citas de jurisprudencia sobre el principio de jerarquía normativa que atañe a los reglamentos, con necesario respecto a cualquier otra norma jurídica de rangos superior, bajo pena de nulidad de pleno derecho del art. 62.2 LRJ-PAC».

¹ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimientos Administrativo Común. Artículo 62.2: «También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la *Constitución*, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no

El Tribunal, haciéndose eco del antiguo debate doctrinal referente al rango de las Normas Forales emanadas por las Juntas Generales de los Territorio Históricas y aplicando lo recogido en la nueva disposición adicional quinta de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, establece que «el presente recurso no puede tener un alcance puramente discursivo o teórico sobre esa materia» y que «el interés de la cuestión pasa (...) por establecer con claridad a qué ordenamiento superior queda vinculado negativamente su contenido normativo, siempre necesariamente subordinado y reconducible a una normatividad superior.»

El Tribunal, si bien pone de manifiesto que no tiene un consecuencia práctica para el enjuiciamiento del litigio en cuestión establece, por aplicación del nuevo marco jurídico incorporado por la Ley Orgánica 1/2010, y mediante una comparación con la situación procedimental de la Comunidad Foral de Navarra, que «las normas forales reguladoras de los distintos impuestos concertados, o de los recargos, arbitrios y recursos provinciales que puedan establecerse sobre ellos, *no desarrollan ni complementan, por lo tanto, Ley alguna, sino que suplen a Leyes estatales.* Por ello, deben tener un régimen procesal de impugnación equivalente al de aquéllas.»

—El **procedimiento de elaboración de la Norma Foral 3/2009**; la fundamentación de este aspecto se basa en la consideración, por parte de la demandante, de las medidas impugnadas en el recurso como ayudas de Estado de acuerdo con el art. 87 del Tratado Constitutivo de las Comunidades Europeas y, por lo tanto, en aplicación del apartado 3, del art. 88, del referido Tratado, deberían haber sido comunicadas, con carácter previo, a las Comisión Europea con suficiente antelación para poder realizar sus observaciones.

El fallo rechaza este argumento del recurso acudiendo a una de las recientes Sentencias, en concreto a una de fecha 3 de abril de 2012 (recurso 1048/2009) que, en la vía casacional de la jurisdicción contenciosa ha resuelto desestimar los distintos recursos planteados contra varias disposiciones tributarias de las administraciones forales.

No obstante, el Tribunal, una vez acabada la larga cita textual de la referida Sentencia, concluye la desestimación del Fundamento dejando claro que su opinión es clara y que no comparte los argumentos «reiterados» de la demandante, ya que «La posterior concreción que la parte litigante activa hace de las específicas medidas impugnadas en este proceso solo conllevan una muy remota e indirecta traslación de sus reiterados puntos de vista, jurisdiccionalmente rechazados, a una serie heterogénea de modificaciones de aplicación general de la normativa fiscal sobre el Impuesto sobre Sociedades (...) desde la lógica abanderada por dicha parte de su mera discordancia con las instituciones tributarias vigentes en la normativa común estatal del tributo, y de su eventual tratamiento anulatorio por anteriores resoluciones judiciales que tomaron para ello el canon exclusivo de la falta de comunicación a la Comisión ya reconsiderado, pero, por lo demás, en este último caso, sin quisiera señalar la verdadera coincidencia de preceptos (de suyo muy dispares), y relevancia a tales efectos de calificación como ayudas prohibidas.»

— La **infracción de preceptos y principios constitucionales**; la parte demandante mantiene que las disposiciones recurridas de la citada Norma Foral 3/2009, son contrarios a los principios constitucionales de solidaridad e igualdad y a los límites que establece la Ley del Concierto Económico respecto de las libertades de circulación y establecimiento de personas.

Pues bien, en la misma línea que lo realizado en la atención de la fundamentación de la parte actora descrita en los párrafos anteriores, como argumento segundo, el Tribunal transcribe

parte del fallo de la citada Sentencia de fecha 3 de abril de 2012, para desestimar las pretensiones de la parte actora.

Igualmente, una vez acabada la, más breve, cita, establece su opinión sobre el fondo y la forma de los argumentos expuestos; «Ahora bien, en el presente caso, lejos de superarse en nivel de incidencia a los planteamientos sobre el real desbordamiento de esos límites materiales que en esos procesos y en su F.J. Octavo examinábamos, tan solo se hace una baldía amalgama de enunciaciones generales y de la jurisprudencia constitucional y ordinaria que ni siquiera se amolda, desciende, ni se ajusta a la configuración exacta y precisa de las medidas que ahora se combaten, sino que emite referencias a vagos esquemas regulatorios (tipos impositivos reducidos, o imprecisos beneficios o medidas de favorecimiento contenidos en la Norma Foral), que no posibilitan un examen efectivo de su incidencia dentro de ese marco, y que convierten el alegato en esencialmente retórico y formulario.»

3. COMENTARIO

3.1. Introducción comunitaria

En el ámbito de los países miembro de la Unión Europea, las disposiciones fiscales, la política tributaria, se encuentra limitada por el Derecho Comunitario, tanto por las disposiciones del Derecho Comunitario originario como el Derecho Comunitario derivado.

El art. 3 del Tratado de la Unión Europea establece la formación de un mercado único, lo que supone el establecimiento de un régimen de control de ayudas que impida el falseamiento de la competencia.

El Tratado prohíbe la competencia desleal («Harmful Tax Competition»), que se genera cuando los distintos países miembros intentan atraer, haciendo uso de su autonomía fiscal. Así, el art. 87.1 del antiguo Tratado de la Comunidad Europea² establecía que «Serán incompatibles con el mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos públicos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas y producciones.»

El Tratado recoge una definición general de ayuda de Estado que se puede entender como cualquier medida tendente a reducir las cargas de una empresa o grupo de empresas frente a determinadas empresas o sectores en la misma situación de modo que se falsee, o pueda falsear, la competencia.

Los requisitos que, de una forma esquemática, definen un beneficio fiscal con la naturaleza de ayuda de Estado, son:

- El origen público de los recursos, el beneficio debe suponer un impacto en el presupuesto del Estado que adopta la decisión.
- El beneficio fiscal debe representar una ventaja económica para el beneficiario, que genera una reducción de la carga tributaria y una posición de ventaja para el mismo.
- La medida debe afectar a la competencia y al intercambio en y entre los Estados miembros.

² Actual art. 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

- Debe ser una medida selectiva, favoreciendo a unas determinadas entidades frente a otras.

3.2. Introducción foral

La disposición adicional primera de la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y, adicionalmente, establece que la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

En cumplimiento del referido mandato constitucional, el Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, recogió la existencia de una Hacienda propia cuyas relaciones con el Estado serán reguladas por el tradicional sistema foral del Concierto. Adicionalmente, se establecían los principios y bases que debe regir dicho Concierto.

El referido Concierto fue aprobado por las Cortes Generales en el año 1981 (Ley 12/1981, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco), siendo sustituido, posteriormente, por el aprobado en el año 2002 (Ley 12/2002, de 23 de mayo, por el que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco).

En dicho Concierto se recogen, además de los principios que deben regir su funcionamiento (entre otros, el respeto a la solidaridad establecida en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía), las competencias de las distintas administraciones forales (reguladora, revisora, exaccionadora).

En aplicación de lo recogido en la referida Ley del Concierto, cada administración foral ha ido aprobando su marco tributario, desde las Normas Forales, como disposición de mayor rango, hasta las distintas disposiciones de menor jerarquía normativa (decretos, órdenes...)

Desde el inicio de la década de los años noventa del siglo pasado, la litigiosidad generada alrededor de la fiscalidad foral ha sido, tanto ante instancias nacionales, como supranacionales, muy significativa.

Desde que en el año 1994, la Cámara de Comercio e Industria de La Rioja y la Federación de Empresas de la referida Comunidad, junto con otras instituciones que se adhirieron posteriormente, presentaron una denuncia ante la Comisión Europea, dado que, según su opinión, determinadas normas forales³ eran incompatibles con el mercado interior comunitario por ser ayudas de Estado, hasta la Sentencia del Tribunal que se comenta en este artículo, los vaivenes de las distintas instancias revisoras han sido variados y, cuando menos, merecedores de algo de atención.

Sin ánimo de ser exhaustivos, y centrándonos en la última década, la síntesis del principal proceso ha sido la siguiente:

— En Sentencia de 9 de diciembre de 2004, dictada en casación de otra anterior del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el Tribunal Supremo falló en el sentido de considerar que las ventajas (para el contribuyente) que las normativas fiscales vascas del

³ Normas Forales de los tres Territorios Históricos en las que se aprobaba, bajo determinadas condiciones de inversión, la exención en el Impuesto sobre Sociedades durante diez ejercicios fiscales a empresas de nueva creación.

Impuesto sobre Sociedades establecieran respecto a la normativa común, tenían la consideración de ayudas de Estado de acuerdo con el Tratado de la Unión Europea y, dado su carácter selectivo, deben comunicarse previamente, para su aprobación, a la Comisión Europea.

— Con fecha 6 de septiembre de 2006, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en un recurso planteado contra una decisión de la Comisión, en la que ésta calificaba como ayuda de Estado un tipo reducido del Impuesto sobre Sociedades portugués aprobado por la administración local de las Islas Azores, concluyó que una ventaja fiscal regional no supone necesariamente una ayuda de Estado por su carácter selectivo, y que bajo las siguientes premisas el grado de autonomía reconocido a la entidad territorial justifica que las medidas acordadas tengan el carácter de general y no selectivas:

- Autonomía institucional de la autoridad.
- Que el Estado no tenga ninguna posibilidad de intervenir decisivamente en el procedimiento de adopción de las normas tributarias territoriales («autonomía formal de configuración») y que la entidad infraestatal disponga de un amplio margen para configurar las disposiciones tributarias que le permita perseguir fines de política económica propios («autonomía material de configuración»)
- Que la entidad infraestatal asuma las consecuencias económicas de la merma de recaudación que pueda derivarse de las normas más favorables que difieran de la normativa del Estado central («autonomía económica»)

— En consecuencia, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, tras la trascendental aportación interpretativa del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se vio en la tesitura de tener que resolver los distintos recursos pendientes contra las distintas normativas forales con la obligada aplicación a las tesis del Tribunal Supremo pero con el conocimiento de que resultaban claramente contradictorias con lo establecido por el Tribunal europeo. Así, decidió plantear una cuestión prejudicial ante el referido Tribunal europeo, interesándose sobre si el nivel de autonomía del que disfrutaba la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplía los parámetros que exige la «doctrina Azores» para neutralizar la naturaleza de medida selectiva territorial.

— El Tribunal, finalmente, respondió con fecha 11 de septiembre de 2008, afirmativamente a la cuestión planteada, concluyendo que el Concierto Económico confiere al País Vasco autonomía institucional, autonomía de procedimiento o configuración y autonomía económica. Estableciendo un criterio contrario a la doctrina que históricamente venía estableciendo el Tribunal Supremo y que había venido enarbolando, igualmente, la Comisión, vaciando de contenido el argumento de la selectividad territorial como argumento válido para, por sí solo, calificar las medidas tributarias vascas como ayudas de Estado.

— Tras dicha Sentencia, el Tribunal Supremo, en consecuencia de todo lo expuesto, falló la Sentencia de 2 de junio de 2011 que, por primera vez tiene en cuenta la referida Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008, modificando su propio criterio, expuesto de forma clara y taxativa en el citado fallo de 9 de diciembre de 2004, y ratificando la autonomía de las Diputaciones de los Territorios Históricos para dictar normas diferentes a las que existen en la normativa de Territorio Común, siempre que se cumplan una serie de requisitos.

— La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia que se comenta en este artículo aplica, por primera vez en esa instancia, la doctrina establecida por la Sentencia de fecha 2 de junio de 2011.

3.3. Introducción legislativa

La disposición adicional primera de la Constitución, como ya se ha citado, establece que «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales» y añade que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía».

De acuerdo con ello, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco establece una reserva expresa a los órganos forales de un núcleo competencial exclusivo, en el que ni siquiera el propio Parlamento Vasco puede entrar.

A dicho grupo competencial exclusivo de los órganos forales pertenece, de forma muy destacada, el sistema tributario, que es propio de los Territorios Históricos y que se establece y regula mediante la aprobación de normas forales.

Dichas normas forales, dado que la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos (conocida como Ley de Territorios Históricos), reserva al Parlamento Vasco en exclusiva la facultad de dictar normas con rango de Ley, tienen naturaleza reglamentaria.

Por lo tanto, las normas forales reguladoras de los distintos impuestos han venido resultando recurribles ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, lo que suponía un agravio comparativo frente a las normas fiscales del Estado, que tienen rango de Ley y, por lo tanto, sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional por los legitimados por el art. 162 de la Constitución⁴.

Dicha circunstancia procesal, que no ha concurrido con las leyes forales aprobadas por el Parlamento de la Comunidad Foral de Navarra, ha facilitado e incrementado, la litigiosidad relacionada con la normativa fiscal del ámbito foral de los Territorios Históricos del País Vasco.

Tal y como recoge la propia exposición de motivos de la Ley Orgánica 1/2010, «Esta diferencia no tiene justificación material alguna: materialmente la regulación del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto de sociedades es la misma cosa y debería tener, por ello, el mismo tratamiento en Navarra que en Bizkaia, Gipuzkoa y Álava. Todo se reduce a una diferencia formal, que resulta en el caso de los territorios históricos del País Vasco de la falta de reconocimiento a sus instituciones de la potestad legislativa formal, explicación ésta que dista mucho de ser satisfactoria, supuesta la identidad material ya destacada.»

Y es la referida Ley Orgánica la que establece el final de dicho trato diferenciado. A partir de su entrada en vigor, será el Tribunal Constitucional a quien corresponda resolver los recursos interpuestos contra las referidas Normas Forales.

Dicha Ley Orgánica ha contribuido a incrementar la necesaria seguridad jurídica, ya que,

⁴ «Están legitimados:

a. Para interponer el recurso de inconstitucionalidad, el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, cincuenta Diputados, cincuenta Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas.

b. Para interponer el recurso de amparo, toda persona natural o jurídica que invoque un interés legítimo, así como el Defensor del Pueblo y el Ministerio Fiscal.

2. En los demás casos, la ley orgánica determinará las personas y órganos legitimados.»

aunque fue objeto de impugnación ante el Tribunal Constitucional mediante recursos de inconstitucionalidad presentados por las Asambleas Legislativas y los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas de La Rioja y de Castilla y León, la interposición de los recursos no suspende la efectividad y la eficacia de la referida Ley Orgánica.

Dado que la citada Ley Orgánica 1/2010, no incorporó disposición transitoria alguna ni cláusula especial sobre su entrada en vigor, tal y como recoge el Título Preliminar del Código Civil, entró en vigor a los veinte días de su completa publicación en el Boletín Oficial del Estado (publicado el 20 de febrero).

En consecuencia, por medio de un Auto de 14 de mayo de 2010, el Tribunal Supremo estableció su criterio de que adolecía de incompetencia sobrevenida para el conocimiento de recursos donde se planteasen asuntos referidos con la jerarquía normativa de las Normas Forales y que los remitiría al Tribunal Constitucional.

Pues bien, la Sentencia que se comenta en este artículo aplica, por primera vez en la referida instancia la nueva normativa incorporada en la Ley Orgánica 1/2010, con las consecuencias claras y directas para los futuros recursos que puedan, en su caso, interponerse.

3.4. La Sentencia

El recurso contencioso-administrativo fue presentado por la representación de la Comunidad de La Rioja con fecha 5 de febrero de 2010, quedando registrado con el número 143/2010.

En el recurso se plantea la anulación de determinados artículos de la Norma Foral 3/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales, del Territorio Histórico de Bizkaia, que modificaban determinados preceptos de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo una redacción diferente a la establecida en la normativa de Territorio Común:

- Artículo 47. Cuatro; «2. Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 siguiente, los gastos e inversiones que realicen los obligados tributarios en elementos de su activo no corriente que tengan el tratamiento contable de mejoras no dan derecho a la aplicación de la deducción regulada en este artículo.» Debe recordarse que el incentivo general por la realización de inversiones, en la normativa de régimen común desapareció en el año 1996.

- Artículo 47. Nueve; «*Trigésimo tercera. Deducciones pendientes de aplicación.* Lo dispuesto en los apartados 6 del art. 33 y 4 de los arts. 34 y 34bis así como en el apartado 2 del art. 46 será de aplicación a las deducciones previstas en los Capítulos II, IV, V, VI del Título VII y en el art. 60 de esta Norma Foral, pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2009.» Que suponía la supresión del límite temporal para la aplicación de las deducciones contempladas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (modificación que, actualmente, sigue en vigor en la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia)

- Disposición Adicional Cuarta, apartado uno; «*Artículo 45. Deducción por creación de empleo.* 1. Será deducible de la cuota líquida la cantidad de 4.600 euros por cada persona contratada, durante el período impositivo, con contrato laboral de carácter indefinido. Esta cantidad se incrementará en 4.000 euros cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, en los términos que se determinen reglamentariamente (...).» Deducción, en los referidos términos, inexistentes en la normativa de régimen común.

- Disposición Adicional Cuarta, apartado dos; «Dos: Será también de aplicación para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2009, la redacción dada al apartado 2 del art. 45 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, por el apartado uno anterior.» La aplicación al ejercicio 2009 de la nueva redacción de la deducción por creación de empleo.

- Disposición Final: en la que se recoge la entrada en vigor de la Norma Foral y lo que en ella se contiene.

En el escrito de interposición del recurso, la parte demandante, relaciona éste como parte de un proceso que continúa los diferentes procesos que se han presentado contra las distintas modificaciones realizadas en el texto de la Norma Foral 3/1996⁵.

La fundamentación se puede sintetizar en tres argumentos, que son contestados por el Tribunal de una forma ordenada y clara.

No obstante, antes de atender a las pretensiones de la parte demandante, el Tribunal responde a la posible ausencia de jurisdicción planteada por las partes demandadas (i.e. las Juntas Generales de Bizkaia, órgano legislativo foral, y su Diputación Foral, el poder ejecutivo), no aceptándola en aras de «razones de tutela judicial efectiva» y de «elusión de anómalas soluciones».

También, es cierto, que el propio Tribunal ya establece la cautela que, dichas anómalas soluciones, serían «previas a la promulgación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero». Ya que la ausencia de jurisdicción del Tribunal, tras la referida Ley Orgánica, en un caso como el que se analiza no hubiese planteado objeción alguna.

3.4.1. Rango de las Normas Forales

Como ya se ha expuesto, el Tribunal enmarca claramente el asunto a determinar en este aspecto, «por establecer con claridad a qué ordenamiento superior queda vinculado negativamente su contenido normativo, siempre necesariamente subordinado y reconducible a una normatividad superior.»

A diferencia de otras Sentencias del mismo Tribunal, en el actual fallo, el fundamento referido al rango de las Normas Forales no recurre a otros Fundamentos recogidos en Sentencias de instancia o de otros Tribunales superiores, sino que reproduce, de una forma muy amplia, el Preámbulo de la Ley Orgánica 1/2010, en el que se razona el porqué del cambio normativo, apelando a derechos históricos y razones de índole constitucional, y por qué «el legislador ha conformado un régimen impugnatorio muy diferente para tales Normas Forales (sólo para las fiscales).»

Un régimen que establece que las Normas Forales fiscales serán inválidas, por contravenir, «además de los preceptos constitucionales, *las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas*», lo que la doctrina conoce como bloque de constitucionalidad.

⁵ Varios han sido los pronunciamientos judiciales que han anulado históricamente determinados preceptos de la referida Norma Foral y de sus equivalentes en los otros dos Territorios Históricos: Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fechas 30 de septiembre de 1999, de 7 de octubre de 1999, y de 2 de noviembre de 2004. Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre y 9 de diciembre de 2004.

Por los referidos argumentos el Tribunal rechaza el argumento sobre el rango reglamentario y sometimiento al principio de jerarquía normativa.

3.4.2. Procedimiento de elaboración de la Norma Foral 3/2009

El segundo argumento (el primero verdaderamente impugnatorio para el Tribunal) pivota sobre el hecho de que la parte demandante considera las modificaciones normativas incorporadas por la Norma Foral 3/2009, al amparo de la normativa comunitaria, como ayudas de Estado y que, por lo tanto, antes de haber sido incorporadas al cuerpo normativo, en aplicación de lo recogido en los arts. 87 y 88 del Tratado de la Comunidad Europea, debían haber sido comunicadas a la Comisión Europea.

La parte demandante apoya su tesis en un dictamen pericial contrario a la opinión del Tribunal, «mediante la incorporación a sus alegaciones de hasta diez conclusiones extraídas del dictamen *ad hoc* de Catedrático de Derecho y Financiero antes mencionado, y en contraposición a lo que ha examinado y considerado la serie de Sentencias de esta misma Sala que llevan fecha de 22 de diciembre de 2008».

Debe tenerse en cuenta que, tal y como la contestación del Tribunal establece «las premisas y conclusiones sobre las claves que en dichas resoluciones se establecieron, han dado lugar a su plena supervisión en la vía casacional de esta Jurisdicción».

El Tribunal acude para cerrar y desestimar el asunto procedimental a la transcripción de tres fundamentos (cuarto, quinto y sexto) de la Sentencia del Supremo de 3 de abril de 2012, en los que se desarrollan los argumentos sobre la no consideración de ayudas de Estado las medidas tributarias analizadas:

«(CUARTO.-) El segundo motivo no puede prosperar porque la recurrente viene a criticar la interpretación dada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 11 de septiembre de los arts. 87 y 88 del Tratado de la Comunidad Europea, que es seguida por el Tribunal de Instancia en la sentencia impugnada, pretendiéndose que esta Sala interprete de modo diferente los conceptos de autonomía institucional, de procedimiento y económica, lo que no es posible, al ser doctrina vinculante por los órganos jurisdiccionales internos.»

No obstante, y tras la larga cita, el Tribunal deja clara su opinión sobre los argumentos expuestos por la parte demandante (el párrafo íntegro está recogido en el apartado, **Resolución jurídica**, de este artículo), con expresiones del tipo, «una muy remota e indirecta traslación de sus reiterado puntos de vista», «sin siquiera señalar la verdadera coincidencia de preceptos, (de suyo muy dispares), y relevancia a tales efectos de calificación como ayudas prohibidas».

3.4.3. Infracción de preceptos y principios constitucionales

La parte demandante, por último, mantiene que las normas recurridas son contrarias a los principios de solidaridad e igualdad recogidos en la Constitución⁷, así como a las libertades de

⁶ Hasta 8 sentencias.

⁷ Artículo 2. «La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.» Artículo 138.1. «El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en

circulación y establecimiento de personas recogidas en la Ley del Concierto Económico⁸.

Siguiendo la estructura de los anteriores fundamentos, el Tribunal recurre a la citada Sentencia de 3 de abril de 2012 para desestimar la pretensión de la actuante ya que «se tiene que empezar por aludir a la falta de toma en consideración que igualmente han obtenido en sede casacional tan generales descalificaciones desde el parámetro constitucional de validez de las disposiciones allí enjuiciadas.»

En concreto, y como un principio que el Alto Tribunal recoge en la aplicación de las competencias forales, la Sentencia parcialmente reproducida establece, «no pueden interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común; y que el principio constitucional de igualdad no puede tampoco entenderse, en todos los casos, como un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica ni como una rigurosa u monolítica uniformidad del ordenamiento (...)»

Tras la cita de la Sentencia, al igual que en el fundamento anterior, el Tribunal zanja el asunto de una forma tajante y dura (el párrafo íntegro está recogido en el apartado, **Resolución jurídica**, de este artículo), «baldía amalgama», «emite referencias a vagos esquemas regulatorios».

4. CONCLUSIÓN

El fallo de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco rechaza uno de los últimos recursos pendientes de resolver contra las normas fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco, esta vez interpuesto por la Comunidad Autónoma de la Rioja.

El *Via Crucis* jurisdiccional que ha venido sufriendo la normativa tributaria de la Comunidad Autónoma ha supuesto, con independencia de opiniones sobre su contenido, una falta de observancia muy clara de la seguridad jurídica. Además de un protagonismo mediático, no solo en España, sino también en el ámbito comunitario, que no ha contribuido a la generación de la

particular a las circunstancias del hecho insular.» Artículo 156.1. 1 «Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.» Artículo 158.2. «2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso.» Artículo 14. «Los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.» Artículo 31.1. «1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.» Artículo 139. «1. Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado.2. Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.» Artículo 149.1.11. «El Estado tiene competencia exclusiva en las siguientes materias: (...) 11. Sistema monetario: divisas, cambio y convertibilidad; bases de la ordenación del crédito, banca y seguros.»

⁸ Artículo 3. «Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria: (...) b. Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado. c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.»

estabilidad necesaria para el desarrollo económico y social.

El fallo recoge en sus fundamentos, por primera vez, las consecuencias de dos de los hitos más importantes, si no los más, en el futuro desarrollo competencial de las normativas tributarias de los Territorios Históricos:

— Lo recogido en la Sentencia del Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 2 de junio de 2011 que, en aplicación de la conocida como «Sentencia Azores» (Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en Sentencia de 11 de septiembre de 2008), modificó el criterio del Alto Tribunal respecto a la consideración como ayuda de Estado de las disposiciones fiscales vascas que fuesen distintas a lo establecido en la normativa de Territorio Común.

— El conocido como «blindaje de las normas forales» y que se refiere a la importante modificación introducida por la Ley Orgánica 1/2010, por la que se imposibilita la interposición de recursos contencioso-administrativos contra las Normas Forales de ámbito tributario que las Juntas Generales de los Territorios Históricos aprueben, siendo el Tribunal Constitucional a quien corresponda resolver los recursos interpuestos contra las referidas Normas Forales.

Los fundamentos de la Sentencia, de hecho, no son una aportación de relevancia al razonamiento jurídico o la interpretación de nuestras normas, sino que se forman mediante la transcripción de Sentencias anteriores y de parte de la referida Ley Orgánica 1/2010.

Esa es, precisamente, su relevancia; el ver, por primera vez, y de una forma tan clara y expresa, la opinión del Tribunal sobre la normativa fiscal foral.