

## PROBLEMÁTICA RELATIVA A LA *Sentencia del Tribunal Supremo* ANULANDO DETERMINADOS ARTICULOS DE LAS NORMAS FORALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

### 1.-Introducción

El **9 de diciembre de 2004** el Tribunal Supremo dictó sentencia por la que se resolvía el recurso de casación promovido por la Federación de Empresarios de La Rioja contra las Normas Forales de los Territorios Históricos de Alava, Gipuzkoa y Bizkaia. En esta sentencia se anulan diversos artículos de las referidas Normas Forales argumentando la consideración jurídica de los mismos como supuestos de “Ayudas de Estado” prohibidas por el Derecho Comunitario.

### 2.-Evolución cronológica de los hechos

Previo al análisis jurídico de la sentencia, parece conveniente realizar un breve **resumen cronológico** relativo al itinerario procedimental que se ha llevado a cabo hasta llegar a la tan controvertida sentencia.

Pues bien, toda la problemática arranca a finales de los años 90, momento en el que los Territorios Históricos de Alava, Guipúzcoa y Bizkaia regulan en sus respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades un artículo 26 en el que se contempla una reducción significativa de la base imponible de las empresas de nueva creación en los 4 primeros años en los que obtuviesen resultados positivos (90, 75, 50 y 25% respectivamente). Ante esta situación, la Federación de Empresarios de La Rioja consideró que se encontraban ante una situación de agravio fiscal frente a las empresas que fijasen su domicilio fiscal en el País Vasco. Por ello, su reacción fue presentar un recurso contencioso-administrativo contra las diferentes Normas Forales solicitando la calificación de los referidos artículos 26 como “*Ayudas de Estado prohibidas*” además de otros muchos artículos, todos los cuales suponían, a su entender, una diferenciación tributaria frente al régimen fiscal de territorio común que rompían la unidad e igualdad en el orden tributario de todos los españoles que garantiza la Constitución y la Ley General Tributaria.

El citado recurso contencioso-administrativo fue dirigido a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Ante este hecho sin precedentes, se personaron como parte oponiéndose al recurso las diferentes Juntas Generales y Diputaciones Forales de Alava, Guipúzcoa y Bizkaia, además de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao. Su fundamentación jurídica, principalmente, se centraba en la potestad normativa en materia tributaria reconocida por la Constitución a los Territorios Históricos. En otro orden, defendían la falta de legitimación activa de la Federación de Empresarios de La Rioja para actuar ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, solicitando la anulación de una norma cuyo ámbito de aplicación no afectaba a los recurrentes;

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha de **30 de Septiembre de 1999**, dictó sentencia en la que acordaba:

- Admitir el recurso, argumentando que la Federación de Empresarios de La Rioja tenía legitimación activa para interponer el recurso, ya que si bien no se daba un interés directo en la misma (debido a que se trata de normas que no les son de aplicación), si se apreciaba un interés legítimo o moral fundamentado en que las citadas normas, indirectamente, afectan a la esfera del status jurídico tributario del recurrente de manera negativa, por lo que debe entenderse con legitimación para defenderse en Derecho frente a la misma.
- Estimar parcialmente el recurso, declarar disconforme a Derecho, y por tanto anular el artículo 26 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos de Alava, Guipúzcoa y Bizkaia, con una fundamentación jurídica inapelable, afirmando categóricamente su calificación como “*Ayuda de Estado prohibida*” por la legislación de la Unión Europea.
- Desestimar el recurso en todo lo demás, dejando vigente el resto del articulado recurrido por la Federación de Empresarios de La Rioja.

Constatada la intención del Tribunal de aplicar la teoría de “*café para todos*” y relajar los ánimos, la resolución parece que no hizo otra cosa que agravar las tensiones. Esto, unido a la inevitable politización del tema, condujo a la remisión del asunto al Tribunal Supremo por vía de sendos recursos de casación:

- Por un lado, los representantes de las provincias vascas, solicitando la casación (anulación) de la sentencia del TSJ del País Vasco en lo relativo a la anulación de las “*vacaciones fiscales*” (denominación informal por la que se conocían los incentivos recogidos en el art 26), basándose en los mismos argumentos que en sede del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.
- Por otro lado, la Federación de Empresarios de La Rioja, solicitando la casación de la sentencia del TSJ del País Vasco en lo relativo al resto del articulado, y por tanto, procediendo a la anulación de los mismos.

El Tribunal Supremo, en sentencia de **3 de Noviembre de 2004**, desestimó el recurso de casación presentado por los representantes de las provincias vascas, procediendo a ratificar la legitimación de la Federación de Empresarios de La Rioja para interponer recurso contra las Normas Forales, y **anulando el artículo 26 de las mismas**, todo ello basándose en los mismos fundamentos jurídicos que el TSJ del País Vasco.

Finalmente, llegamos a la sentencia que nos ocupa de **9 de Diciembre de 2004**, que supone la resolución del recurso de casación presentado por la Federación de Empresarios de La Rioja, en el cual se falla la anulación de parte de los artículos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, y que a continuación pasaremos a analizar en su contenido, así como en sus consecuencias fiscales a futuro.

### 3.-Análisis jurídico de la Sentencia del Tribunal Supremo

La sentencia del Tribunal Supremo resuelve sobre los siguientes aspectos:

- En primer lugar, establece la capacidad o legitimidad de la Federación de Empresarios de La Rioja para impugnar las Normas Forales en los mismos términos que en las sentencias precedentes.
- Respecto a la potestad normativa de las Diputaciones Forales, si bien es una competencia reconocida por la Constitución, el Estatuto de Autonomía y la Ley del Concierto Económico, esta potestad presenta matices. Las normas forales no tienen rango de ley, ya que la potestad legislativa reside en las Cortes Generales a nivel estatal, y en el Parlamento Vasco a nivel autonómico. En este sentido, las Juntas Generales no tienen atribuida dicha potestad legislativa, por lo que sus normas forales no pueden considerarse leyes, sino disposiciones reglamentarias derivadas directamente del Estatuto de Autonomía y de la Constitución.

No obstante, la Constitución y el Estatuto de Autonomía amparan y reconocen los derechos históricos de los territorios forales y establecen que los mismos tendrán la competencia de actualización general del régimen foral dentro del marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía. En consecuencia, es el Estatuto quien concreta la competencia en el “*mantenimiento, establecimiento y regulación del régimen tributario atendiendo a la estructura general impositiva del Estado...*”

En resumen, lo que viene a decir el Supremo es que las **normas forales** no son leyes, sino disposiciones reglamentarias y que por tanto **están supeditadas** a la **Constitución** (control de constitucionalidad) y **también a las leyes estatales y autonómicas** en lo referente a la ordenación del sistema tributario y la consecución de una presión fiscal global similar en todo el territorio nacional.

Sin embargo, también reconoce el Supremo la potestad de los territorios históricos para regular la materia tributaria en una especie de deslegalización en materia tributaria, pero siempre limitada por el imperativo constitucional y legal de respetar la igualdad de todos los españoles y la presión fiscal global efectiva idéntica para todos.

La regulación foral no puede vulnerar las leyes estatales y autonómicas que establecen el principio de igualdad y equidad de la presión fiscal efectiva del sistema tributario español.

- En base a estas premisas, el Supremo considera que algunos artículos impugnados son susceptibles de quebrantar la presión fiscal equivalente del sistema fiscal español y por otro lado, aunque también en el mismo sentido, pueden considerarse “Ayudas de Estado prohibidas” debido a que crea una ventaja competitiva injustificada consistente en incentivos que fomentan la implantación de empresas en estos territorios, vulnerando el principio de libre circulación y libre competencia tan defendidos por las más altas instancias comunitarias, infringiendo el Derecho Comunitario, que no debemos olvidar que prima sobre las legislaciones de los Estados miembros.

Los artículos anulados son:

- ✓ **Artículo 11: Corrección de valor. Amortizaciones.** En lo relativo a los coeficientes o tablas de amortización.
- ✓ **Artículo 14: Gasto no deducible.** En lo referente a la deducibilidad de donaciones a las sociedades de promoción de empresas. (SPE)
- ✓ **Artículo 15: Reglas de valoración.** En lo referente a la corrección monetaria, por no incluir como en el estado coeficiente de endeudamiento ajeno.
- ✓ **Artículo 26: Vacaciones fiscales.** Anulado y ya derogado.
- ✓ **Artículo 29: Tipo de Gravamen.** Anulación del 32,5% por ser inferior al 35% estatal.
- ✓ **Artículo 37: Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos.**
- ✓ **Artículo 39: Deducción por reservas para inversiones productivas.**
- ✓ **Artículo 40: Deducción por adquisición de renta variable.**
- ✓ **Artículo 45: Deducción por creación de empleo.** En lo referente a la libertad de amortización del inmovilizado en un supuesto de incremento de plantilla del 10%, acompañado de disminución del 10% del tiempo de trabajo, a través de convenio colectivo.
- ✓ **Artículos 49, 50 y 52: Pequeñas y medianas empresas.** En lo referente a la distinción entre pequeña empresa y mediana, considerando desmedido el concepto y por lo tanto los beneficios fiscales de las pequeñas empresas.
- ✓ **Artículo 60: Sociedades de promoción de empresas.** Anulado el régimen fiscal especial.

Una vez examinada la sentencia, diremos que fue publicada en el BOE a principios del año 2005, pero debiéndose publicar en los Boletines Oficiales de los Territorios Históricos de Alava, Guipúzcoa y Bizkaia para su eficacia en dichos territorios, ya que tienen competencia normativa y debe publicarse en los Boletines Oficiales del lugar donde se aplican.

Finalmente, a la fecha actual, la sentencia ha sido publicada en Alava, Bizkaia y Gipuzkoa, por lo que tiene plena eficacia en dichos territorios.

En este sentido, diremos que la sentencia del Tribunal Supremo esta recurrida por las Administraciones Vascas ante el Tribunal Constitucional, pero en nuestra opinión, todo apunta a que no prosperará y quedarán definitivamente anulados los mencionados artículos.

En estos momentos, con independencia de la resolución final del Tribunal Constitucional, podría plantearse la duda de si la sentencia del Tribunal Supremo **afecta o no a los periodos impositivos ya concluidos pero no prescritos**. En este sentido tenemos que destacar varios puntos:

1. La **sentencia establece en el fundamento de derecho decimoctavo** que “*Sin que, la anulación de los referidos preceptos afecte a la eficacia de las sentencias o de los actos firmes que los hayan aplicado antes de que su anulación alcance efectos generales.*” En definitiva, viene a decir que la aplicación de las Normas Forales con anterioridad a la publicación de la sentencia no puede ser modificada por la misma, ya que nos encontraríamos ante una situación de inseguridad jurídica no amparada por el ordenamiento jurídico español. En el mismo sentido apunta la opinión de determinados técnicos de la Hacienda Foral de Guipuzcoa, que consideran que **la nueva NFGT** es clara en su **artículo 9** al establecer de forma general que: “*La anulación de disposiciones generales y la aplicación de las que, en su caso, se aprueben como consecuencia de dicha anulación, que afecten a hechos imposables ya devengados, no conllevará efectos desfavorables para los obligados tributarios cuando resulten afectados principios constitucionales.*” Así pues, de esto, entendemos que no debería procederse a la regularización por aplicación de la sentencia, de los **periodos impositivos anteriores al de 2004**.
2. En lo correspondiente al **periodo 2004**, en nuestra opinión, si atendemos al artículo 9 de la nueva NFGT, se establece que las sentencias no afectarán a los hechos imposables ya devengados antes de la publicación de la anulación, por lo que el ejercicio 2004 ya se ha devengado (31/12/2004) y no resultaría afectado, teniendo que realizar la liquidación del impuesto sobre sociedades según la normativa en vigor al 31/12/2004.

A efectos prácticos, consideramos que será difícil que haya que regularizar los periodos impositivos anteriores, aunque si el asunto llegase a la Unión Europea y ratificase lo establecido en las diferentes sentencias habidas hasta la fecha, se generaría la incertidumbre sobre la posible obligación impuesta al Estado (Madrid) de recuperar de las empresas las “*Ayudas de Estado prohibidas*” otorgadas, con las sanciones correspondientes. No obstante tomando como referencia otros casos ya concluidos como el de la empresa “*Ramondin*”, en la práctica no se ha procedido por parte de las Administraciones Públicas a recuperar dichas “*Ayudas de Estado Prohibidas*”.