

DE CUESTIONES PREJUDICIALES Y CONCIERTO ECONÓMICO

1.- INTRODUCCIÓN

Con el sosiego que da el paso del tiempo, y después de la tormenta que supuso la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Diciembre de 2004 para los que tratamos habitualmente con la normativa derivada del Concierto Económico, me he propuesto reflexionar sobre el tema de las cuestiones prejudiciales de obligatoria remisión a que se refiere el artículo 234 (antiguo artículo 177)¹ del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, de 25 de Marzo de 1957 (en adelante TCE.), con cuya concurrencia, casi con toda seguridad, no hubiera tenido lugar el actual escenario en el que se mueve la capacidad normativa de los tres territorios históricos en materia tributaria.

Recordaré al lector, que por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 9 de

¹ Cuando se habla del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, es habitual hacer referencia a la numeración originaria de su articulado y a la que deriva de la utilización de la versión consolidada del mismo publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas nº 340 de 10 de Noviembre de 1997, y que incorpora las modificaciones introducidas por el Tratado de Ámsterdam.

diciembre de 2004, recaída en el recurso de casación 7893/99, interpuesto, entre otros, por la Federación de Empresarios de la Rioja, se anularon varios e importantes artículos de las Normas Forales 7/96 de 4 de Julio de Gipuzkoa, 3/96 de 26 de Junio de Bizkaia y 24/96 de 5 de Julio de Álava, todas ellas referidas al Impuesto sobre Sociedades. Entre las disposiciones anuladas se encontraban algunas de tanta importancia como el tipo de gravamen o la tabla de amortización.

Ahora bien lo verdaderamente preocupante del fallo no era tanto la propia anulación como el establecimiento de un peligroso precedente que permitiera cuestionar la capacidad normativa reconocida en el Concierto Económico, en base a un fundamento no contrastado jurisprudencialmente como era el de que el tratamiento más favorable que las Normas Forales podían otorgar a las empresas bajo su competencia con respecto a la regulación que establecía la misma normativa de territorio común, debía considerarse como una ayuda de Estado incompatible con el TCE a que se refiere su artículo 87.1 (antiguo artículo 92); y habida cuenta de que toda ayuda de Estado, según recoge el apartado 3 del artículo 88 (antiguo artículo 93), debe ser notificada a la Comisión Europea antes de ser ejecutada, y las Normas Forales citadas no lo habían sido, procedía a declarar su anulación.

A al vista de lo anterior, sobre la citada actuación subyacen dos cuestiones de importancia, sobre las que ya tuve ocasión de pronunciarme en alguna otra publicación:² Una de fondo, referida a cuándo se puede considerar que un beneficio fiscal es ayuda de Estado incompatible con el mercado común; y otra de forma, que sería la anulación por falta de notificación y que ha dado lugar al fallo. Pues bien, a la vista de lo anterior, se me plantea un interrogante que intentaré resolver en el presente trabajo: ¿Estaba capacitado el Tribunal Supremo para interpretar el TCE en el sentido de declarar que las disposiciones anuladas de las Normas Forales eran incompatibles con el mercado común, o debió,

² “¿Puede un juez nacional determinar si una norma tributaria es incompatible con el ordenamiento jurídico comunitario?” *Jurisprudencia Tributaria* nº 21. Abril 2005. Editorial Aranzadi. pag. 29 y ss.

suspender el plazo para dictar sentencia y remitir cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante TJCE) sobre si constituían o no ayudas de Estado, antes de declarar su nulidad por falta de notificación previa a la Comisión?

2.- LA CUESTIÓN PREJUDICIAL DEL ARTÍCULO 234 DEL TCE

2.1.- Aspectos Generales

El actual artículo 234, antiguo 177, del TCE, viene a declarar que es al TJCE a quién le incumbe la interpretación del Tratado. Siguiendo a BACIGALUPO SAGGESE³ diré, que el ordenamiento jurídico comunitario requiere ser interpretado de igual manera en todos los Estados miembros, y es al TJCE a quien corresponde garantizar la unidad del ordenamiento jurídico comunitario mediante un mecanismo procesal específico de cooperación con los órganos jurisdiccionales nacionales, denominado cuestión prejudicial. Y aunque no hay que olvidar, como muy bien dice la Sentencia comentada en su Fundamento Jurídico Tercero, que los jueces nacionales son también jueces de derecho comunitario, salvo señaladas excepciones basadas en ausencia de duda o pronunciamiento previo sobre cuestiones similares, como veremos, la interpretación del TCE debe ser función exclusiva y excluyente del TJCE.⁴

Los dos últimos párrafos del ya citado artículo 234 refieren la oportunidad y competencia a la hora de interponer una cuestión prejudicial sobre la interpretación del TCE:

³ BACIGALUPO SAGGESE, M. y otros: “*Principios de Derecho de la Unión Europea*”. Editorial Colex. Segunda Edición. Año 2005. pag. 544.

⁴ En virtud del Tratado de Niza de 26 de Febrero de 2001, que entró en vigor en Febrero de 2003, se introdujo la posibilidad de que el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas, (en adelante TPI) fuera competente para conocer cuestiones prejudiciales en materias específicas determinadas en el Estatuto de TJCE aprobado conjuntamente con el Tratado (artículo 225.3 del TCE.) Sin embargo dicha competencia ha sido hasta la fecha meramente testimonial dado que el Estatuto no ha regulado de momento ninguna materia en las cuales los órganos jurisdiccionales nacionales deban recurrir al TPI para resolver cuestiones prejudiciales.

“Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia.”

El primero de los párrafos declara el carácter potestativo de la cuestión prejudicial, que convierte en preceptivo en el segundo, para aquellos supuestos en los que contra la decisión del órgano jurisdiccional no quepa posibilidad del recurso. En todo caso, el órgano competente para interponerla será siempre el juez o tribunal nacional, y no las partes del proceso, que sólo podrán intimar a aquél a su presentación, pudiéndolo acordar incluso de oficio.

Aunque en algunos ocasiones se ha llegado a decir que la resolución tiene el carácter de dictamen pericial cualificado sobre derecho comunitario, el pronunciamiento del TJCE no es un informe sino una Sentencia con fuerza vinculante para el órgano jurisdiccional que la interpuso y para aquellos que estén conociendo o conozcan en un futuro de cuestiones idénticas. Esto último es, lo que como veremos, tiene su aplicación en la denominada doctrina del “acto aclarado”.

En suma, la cuestión prejudicial debe interponerse cuando el juzgador tenga alguna duda en relación con la interpretación del TCE, siendo obligatoria, en todo caso, cuando existiendo duda razonable, no quepa recurso alguno contra la decisión que adopte el órgano jurisdiccional.

2.2.- La cuestión prejudicial en el tema de las ayudas de Estado

En una primera aproximación al asunto debe concluirse, que siendo la Comisión la única encargada (artículo 88.1 del TCE)

para determinar cuando nos encontramos ante una Ayuda de Estado incompatible con el mercado común, por su condición de órgano comunitario, su control y fiscalización debiera atribuirse al TJCE. Sin embargo, y a pesar del dictado de algunas Sentencias de éste último, como la de 15 de Julio de 1964, asunto C6/64, *Flaminio Costa/E.N.E.L.* en la que se llegaba a afirmar que “(...) *con arreglo al artículo 177, los órganos jurisdiccionales, cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno, como ocurre en el caso controvertido, deben acudir al Tribunal...*”, los jueces nacionales pueden arrogarse la competencia en esta materia por aplicación de la doctrina del “acto claro” y del “acto aclarado”; y cuando habiéndose constatado la existencia indubitada de una ayuda de Estado incompatible con el mercado común, podrán también proceder a anular la medida si se constata que se ha omitido el trámite de notificación previa a la Comisión.

La doctrina del “acto claro”, según los tratadistas⁵ tiene su origen en una Sentencia de la Cour de Cassation francesa de 13 de mayo de 1.824 por la que, en resumen, se llegaba a afirmar que si el acto en cuestión era inequívoco y carente de toda duda, el juez debía retener y juzgar la causa. Clarificadora al respecto es la Sentencia de 6 de octubre de 1982, asunto C-283/81 *Cilfit* que afirmaba literalmente: “(...) *la correcta aplicación del derecho comunitario puede imponerse con tal evidencia que no deje lugar a ninguna duda razonable sobre la manera de resolver la cuestión planteada (...) antes de llegar a tal conclusión el órgano jurisdiccional nacional debe estar convencido de que la misma evidencia se impondrá a los órganos jurisdiccionales de otros Estados miembros y al Tribunal de Justicia, de forma que sólo si se cumplen estos requisitos, el órgano jurisdiccional nacional podrá abstenerse de someter la cuestión al Tribunal, y resolverla bajo su propia responsabilidad.*”

⁵ RUIZ JARABO COLOMER, D.: “El juez nacional como juez comunitario”. *Cuadernos de Estudios Europeos*. Editorial Civitas. Primera Edición 1993. pag. 83.

Esta ausencia de duda puede venir determinada por la concurrencia de otras resoluciones en cuestiones prejudiciales referidas a supuestos idénticos o de gran similitud, en cuyo caso estaríamos hablando de una modalidad de la doctrina del “acto claro”, la del “acto aclarado”, cuyo máximo exponente lo tenemos en el propia resolución del TJCE al asunto *Cilfit* ya citado, y en su Sentencia de 27 de Marzo de 1963, *Da Costa*, asuntos acumulados C-28/62 y C-30/62, :“(…) si el artículo 177, último párrafo, obliga sin ninguna restricción a las jurisdicciones nacionales cuyas decisiones no sean susceptibles de recursos en Derecho interno a someter al Tribunal toda cuestión de interpretación dada por éste en virtud del artículo 177, puede, sin embargo privar a esta obligación de su objeto y vaciarla de contenido (...) sucede así particularmente cuando la cuestión planteada es materialmente idéntica a una cuestión que ya ha sido objeto de una decisión a título prejudicial en un caso análogo.”

El juez nacional es plenamente competente, por contra, para apreciar que una ayuda de Estado es ilegal por haber incumplido el requisito de notificación previa, como ya hemos dicho más arriba. Por todas la Sentencia del TJCE de 11 de diciembre de 1973, *Lorenz*, asunto C-120/73 .“(…) una jurisdicción nacional a través de las vías que le ofrezca su ordenamiento jurídico puede llegar a paralizar la aplicación de una ayuda en cuanto que el Estado la haya puesto en práctica sin ser notificada a la Comisión o sin haber esperado a la decisión final que dé por concluido el procedimiento.”⁶

En resumen, cuando el órgano judicial “ad hoc” albergue dudas sobre la compatibilidad de una ayuda de Estado, podrá pedir auxilio al TJCE por medio de la cuestión prejudicial, que deberá interponer obligatoriamente en el caso de que contra su resolución no quepa recurso judicial de acuerdo con el Derecho interno de su

⁶ Entre otras la Sentencias, de 22 de marzo de 1977, Asunto C-78/76 *Steinike & Weinlig*, la de 9 de Octubre de 1984, Asuntos acumulados C-91/83 y C-127/83 *Heineken Brouwerijen BV*, y la de 21 de Noviembre de 1991, Asunto C-354/90, *Salmón Francés*.

Estado. En pura lógica, si albergase cualquier duda sobre la referida incompatibilidad, deberá abstenerse de estimar la ilegalidad de la ayuda por el simple hecho de no haber sido notificada previamente a la Comisión.

3.- LA DOCTRINA DEL “ACTO CLARO” Y LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004

Por transposición de lo dicho hasta ahora a la actuación del Tribunal Supremo en la Sentencia de 9 de Diciembre de 2004, y al objeto de enjuiciar su oportunidad, debemos entrar a valorar si la Sala tenía pleno convencimiento de que las disposiciones anuladas de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades constituían una ayuda de Estado incompatible, en cuyo caso, no tendremos más que concluir que actuó de manera correcta al proceder a su anulación por falta de notificación; en caso contrario, de existir una duda razonable, debiera concluirse que se debió haber suspendido el procedimiento al objeto de interponer cuestión prejudicial al TJCE para que se pronunciase sobre la concurrencia de la referidas ayudas, antes de dictar el fallo.

El problema es ciertamente complejo ya que estamos tocando aspectos subjetivos que son del fuero interno del juzgador, pero que como veremos, podremos adivinar con un cierto grado de certeza, a través del texto de sus resoluciones. Aunque en realidad, lo verdaderamente importante no es el que el juzgador tenga duda al momento de realizar su razonamiento, sino que a la vista del conjunto del ordenamiento jurídico –incluido el comunitario- no exista, objetivamente considerada, duda alguna sobre el hecho de que la decisión adoptada sería la misma si el órgano actuante fuera de otro Estado miembro o el propio TJCE. (Asunto *Cilfit* citado más arriba).

Así, debemos acercarnos a la propia Sentencia y, también, al Auto de la misma Sala de 4 de Abril de 2005 por el que se declara que no ha lugar al incidente de nulidad de actuaciones interpuesto contra la misma, para comprobar que no sólo existía

esa “duda” en el ánimo del juzgador, sino también, que la decisión adoptada no estaba lo suficientemente clara para que se pudiera afirmar, que de haberse interpuesto cuestión prejudicial al respecto, el resultado hubiese sido el mismo.

En el texto de la Sentencia, y por lo que a continuación diré, se pone claramente de manifiesto que el Tribunal alberga serias dudas sobre si estamos ante ayudas de Estado incompatibles. Así en el Fundamento de Derecho Decimoquinto dice: *“el hecho de que algunos aspectos del régimen fiscal que establecen las Normas Forales puedan plantear dudas de compatibilidad con el Derecho Europeo, no supone cuestionar las competencias normativas que ostentan las entidades representativas de los Territorios Históricos...”*. En el mismo Fundamento, afirma que las ventajas fiscales no deben resultar *“sospechosas de constituir Ayudas de Estado”*. Al final del Fundamento de Derecho Decimoséptimo: *“O dicho en otros términos que el juez nacional se pronuncie sobre la compatibilidad de las medidas de ayuda con el Derecho Europeo, en los casos que esta valoración esté reservada por el Tratado a la Comisión; y sólo puede decidir, a efectos de aplicar el apartado 3 del artículo 93 (antiguo art. 88) si las medidas adoptadas son susceptibles de ser comprendidas dentro del concepto de ayuda de Estado.”* Y por último el Fundamento de Derecho Decimoctavo : *“se acoja parcialmente la esgrimida con carácter subsidiario declarando la nulidad, además del artículo 26 de la NNFF ya apreciada, de los siguientes preceptos de las mismas normas: artículo 11 (...) al haberse omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado para medidas que indiciariamente, puedan constituir Ayudas de Estado...”* Si reordenamos estas citas, podremos comprobar que sobre la disposiciones anuladas el juzgador tiene dudas, sobre si son Ayudas de Estado incompatibles, aunque pueden ser sospechosas o susceptibles de serlo, y sobre todo las anula, porque pudiendo ser incompatibles sólo *indiciariamente*, no se ha cumplido el requisito de su notificación previa a la Comisión, y aún así, a pesar de que contra su resolución no quepa

recurso según nuestro ordenamiento jurídico, no estima ni siquiera la posibilidad de interponer la cuestión prejudicial obligatoria.

Desde el punto de vista objetivo, utiliza para su argumentación un criterio de selectividad regional que no tiene reflejo jurisprudencial alguno y que simplemente constituyó el hilo central de las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio- que teniendo el carácter de mera propuesta de resolución, nunca crean jurisprudencia-, en cuestión prejudicial, que finalmente se retiró en virtud de los acuerdos logrados por las Diputaciones Forales con la Administración Central⁷. Por otro lado, el sistema de examen artículo por artículo con respecto la normativa homónima de territorio común, cuando menos curioso, le sirve sólo para obtener “meros indicios”, y no cumplida prueba. En palabras de RUIZ ZAPATERO⁸: “Que el procedimiento de

⁷ Sobre este particular véanse, las propias conclusiones del Abogado General Sr. Antonio Saggio en *Revista Forum Fiscal de Bizkaia*. Julio 1999. Editorial Fitax. referencia 99.170. pag. 187 y ss. y los siguientes pronunciamientos de la doctrina: ALONSO ARCE, I.: “ Una sentencia inoportuna y desafortunada...”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. nº 673. 16 de Junio de 2005. pag.6.; MUGURUZA ARRESE, J.: “Los incentivos fiscales forales ante la jurisdicción comunitaria: qué ha pasado y que podría llegar a pasar.” *Revista Forum Fiscal de Bizkaia*. Julio 1999. Editorial Fitax. referencia 99.144. pag.7 y ss. En torno al criterio de selectividad regional, ARPIO SANTACRUZ, J.L.: “*Las ayudas públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*”. Editorial Aranzadi. 2000. pag.148. Ni que decir tiene que ha habido pronunciamientos contrarios de la Comisión y del TJCE sobre incentivos fiscales de las Normas Forales, como la decisión 93/337/CE de 10 de mayo de 1993, por la cual se declaraba que los beneficios recogidos en las Normas Forales 28/88 de Álava, 8/88 de Bizkaia y 6/88 de Guipúzcoa, constituían ayudas de Estado incompatibles con el mercado común porque no podían ser aplicados por el resto de las empresas de otros Estados miembros que hubieren podido acogerse a la legislación foral, y que dio lugar a la Disposición Adicional 8ª de la Ley 42/94 de 30 de diciembre por la que se compelia al reembolso a estas empresas de la cantidad pagada en exceso; o las Sentencias del Tribunal de Primer Instancia de las Comunidades Europeas en los Asuntos Ramondin y Daewoo; pero en ningún caso se han debido a la aplicación de criterios de selectividad regional.

⁸ RUIZ ZAPATERO, G.G.: “Las Ayudas de Estado de naturaleza fiscal en la STS de 9-12-2004”. *Jurisprudencia Tributaria*. nº 21. Abril 2005. Editorial Aranzadi. Pag. 63-64.

derecho comunitario sobre ayudas de Estado no es nunca un procedimiento en el que sea suficiente acreditar el carácter de ayuda de Estado de determinada medida de naturaleza fiscal de forma indiciaria, sino que el mismo requiere su prueba cumplida y referida a los efectos derivados de las medias fiscales supuestamente constitutivas de ayudas de Estado.” Ciertamente paradójico es también el hecho de que declare como compatible y no anule, un artículo como es el 43, referido a las deducciones por actividades de exportación, cuando el propio TJCE, en su Sentencia de 15 de Julio de 2004, Asunto 501/01 *España/Comisión*, había declarado incompatible con el mercado común el artículo 34, de redacción exacta al de las Normas Forales, de la Ley 43/95 de 27 de diciembre⁹. Y Por último, cabe añadir, que otro hubiera sido el resultado si hubiese recogido el sentido de los tres pronunciamientos del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas sobre los incentivos fiscales vascos reflejados en los asuntos *Ramondín y Demesa*, Sentencias todas de 6 de Marzo de 2002, *Diputación Foral de Álava/ Comisión* (asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00; T-127/99, T-129/99 y T-148/99; y T-168/99)¹⁰, que en el punto 27 de la referida a los asuntos citados en primer lugar decía: “A ese respecto el Tribunal de Primera Instancia señala que la argumentación de las partes demandantes se basa en una interpretación errónea de la Decisión impugnada. En efecto, en esta última, la Comisión no se refirió en modo alguno a un criterio de selectividad regional para demostrar que la medida fiscal controvertida constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véase el apartado 2 supra.) La Decisión impugnada no afecta, pues, de ninguna manera a la competencia del Territorio Histórico de Álava de adoptar medidas fiscales generales aplicables en todo el territorio de la región de que se trata.”

⁹ Sobre esta Sentencia véase el comentario de MAGRANER MORENO, F. y MARTÍN LÓPEZ, J.: “Ayudas de Estado y beneficios fiscales: la deducción por actividad exportadora en el Impuesto sobre Sociedades.” *Tribuna Fiscal* n^o 172. Febrero de 2005. Editorial CISS.

¹⁰ El TJCE rechazó los recursos interpuestos contra estas Sentencias del TPI con fecha de 11 de Noviembre de 2004.

Pues bien, para resolver todos estos despropósitos, el Tribunal recibe un “balón de oxígeno” para rectificar su fallo en forma de incidente de nulidad interpuesto contra la Sentencia, que viene a desestimar mediante Auto de 4 de Abril de 2005.¹¹ Así, dedica su exposición a justificar el fallo de la Sentencia de origen, y sobre todo, por lo que aquí interesa, su negativa a la interposición de la más que pertinente y obligatoria cuestión prejudicial. En otras palabras, se dedica a motivar aquello que debió haber motivado en los fundamentos de la Sentencia, lo que supone reconocer implícitamente la carencia de argumentos para dictar el fallo recurrido. No obstante es totalmente inexplicable la nueva fundamentación, ya que su principal objetivo es escudarse en el único hecho que le permite no acudir a la cuestión prejudicial como es la doctrina del “acto claro” y del “acto aclarado”: reconocer que no alberga duda razonable. Así en el razonamiento jurídico sexto, nos dice: *“No obstante, a sensu contrario, es fácil entender por qué no se planteó la cuestión prejudicial: porque en su razonamiento, en positivo, este Tribunal no albergaba dudas sobre la solución que correspondía dar teniendo en cuenta la propia doctrina de dicho TJCE.”* La doctrina que refiere es la que determina la competencia del juez nacional para declarar ilegales unas medidas fiscales por falta de notificación por considerarse ayudas de Estado incompatibles con el mercado común, no para valorar si nos encontramos ante ayudas de Estado. Afirmación que viene a reconocer el propio tribunal, en el último párrafo de este mismo fundamento: *“Y siendo ello así, le incumbía, como órgano jurisdiccional nacional, y por ende, de Derecho Europeo, proteger los derechos de las partes en el proceso frente a un incumplimiento de las autoridades nacionales del régimen de ayudas estatales que exigen, en relación con posibles medidas de esta naturaleza, la previa comunicación de su establecimiento o modificación a la Comisión, sin pronunciarse, claro está, sobre la compatibilidad o incompatibilidad de esas posibles ayudas.”* Con esta aseveración llega a, como se dice

¹¹ Se puede consultar en *Revista Forum Fiscal de Bizkaia*, Junio 2005, Editorial Fitax, referencia 055.236, pag. 100 y ss., así como un comentario al mismo de ALONSO ARCE I.: “Y el Tribunal Supremo se ratifica”. Referencia 055.213, pag. 17 y ss.

vulgarmente, “rizar el rizo”. Toda la jurisprudencia y el resto de los argumentos que utiliza a través de su exposición van encaminados, paradójicamente, a obtener el resultado contrario al manifestado; sin embargo, llega a la conclusión, sin respaldo alguno, de que en el supuesto de que “indiciariamente” una medida fiscal pueda ser constitutiva de una ayuda de Estado de las que cita el artículo 87.1 del TCE, el órgano jurisdiccional nacional debe evitar su aplicación si previamente no se ha notificado a la Comisión. De esta forma pudiera darse el caso que una ayuda no notificada, pero compatible con el Tratado, deviniera ilegal por falta de notificación previa, por lo que para este tipo de situaciones, según afirma GARCÍA TREVIJANO GARNICA¹², el TJCE ya ha impuesto a la Comisión, que, en ayudas de nueva creación no notificadas, examine su compatibilidad con el mercado común.

En resumen, según el Auto, y en contra de la extensa jurisprudencia del TJCE, citada, tanto en el presente trabajo como en el propio Auto, el Tribunal Supremo viene a establecer una nueva doctrina por la cual, erigiéndose en máximo interprete del TCE, se declara competente para dictaminar su anulación en base a un defecto de forma como es la falta de notificación con la “simple sospecha” de que una medida fiscal pueda constituir una ayuda de Estado incompatible, con todas las consecuencias que conlleva tal manifestación, como pudieran ser, entre otras, la necesaria recuperación del importe económico de las ayudas incompatibles. Atrás queda, tanto la existencia o no de duda razonable que recogía la doctrina del “acto claro”, o de precedente jurisprudencial en la del “acto aclarado”, como la necesidad de que se cumpla la premisa mayor –constancia indubitada de ayuda de Estado incompatible- para que pueda anularse ésta por su falta de comunicación previa.

Me gustaría finalizar este apartado refiriéndome a la afirmación que hace el Tribunal en cuanto a que la Sentencia

¹² GARCÍA TREVIJANO GARNICA, E.: *Los procedimientos comunitarios de control de ayudas de Estado*. Editorial Civitas. Primera Edición 2002. pag.107 y ss. Con cita de las Sentencias de 14 de febrero de 1990, Asunto C-301/87 y de 21 de marzo de 1990, Asunto C-142/87.

mantiene la congruencia con el “petitum” dado que: *“Las partes promoventes del incidente no solicitan formalmente el planteamiento o remisión prejudicial al TJCE, por lo que no puede exigirse a este Tribunal una respuesta motivada a una cuestión que no fue planteada.”* (Razonamiento Jurídico Sexto.) No tendría nada que objetar al citado planteamiento, sino fuera porque la cuestión prejudicial, como he dicho más arriba, no se interpone a instancia de parte -lo más que puede hacerse es intimar al Tribunal a su presentación- sino que, dicha interposición, además de ser obligatoria en el caso de que contra la resolución del órgano jurisdiccional no quepa recurso en derecho interno, es necesariamente de oficio. Como llega a afirmar BACIGALUPO SAGGESE¹³ con cita de la Sentencia del TJCE de 16 de Junio de 1981, Asunto C-126/80, *Salonia*: *“(…) insistimos en que es exclusivamente el órgano jurisdiccional nacional que está conociendo del litigio principal a quién corresponde decidir si se plantea o no la cuestión prejudicial, al margen y con independencia de que las partes hayan instando su remisión o hayan siquiera esgrimido en apoyo de sus pretensiones argumentos fundados en el Derecho Comunitario.”*

4.- DERECHO AL JUEZ PREDETERMINADO POR LA LEY. ESTUDIO DE LA SENTENCIA DEL TC 58/2004 DE 19 DE ABRIL

Si afirmamos, como lo hemos hecho hasta aquí, que el único competente para determinar si nos encontramos ante una medida que puede calificarse como ayuda de Estado incompatible con el mercado común, -a excepción de los supuestos en los que concurra la doctrina del “acto claro” y “acto aclarado”- es el TJCE,

¹³ *“Principios de Derecho de la Unión...”*. cit. pag.550. En apoyo de su tesis el Autor también cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Marzo de 1994, en cuyo Fundamento Jurídico Tercero, se puede leer, en referencia a la cuestión prejudicial: *“(…) puede ciertamente ser solicitado por las partes en litigio, aunque su efectivo planteamiento incumbe exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional en el momento de dictar su resolución y no constituye ciertamente una vía de recurso abierta a las partes...”*

deberemos llegar a la conclusión, como así lo hacen algunos autores como RUIZ JARABO COLOMER, que el fallo de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, se ha dictado contraviniendo el derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley, que con rango constitucional se recoge en el artículo 24.2 de la Carta Magna. Refería el citado Autor: *“Cuando un tribunal español imponga una interpretación determinada del derecho comunitario, reconociendo expresamente la posibilidad de un entendimiento diferente de la norma de que se trate, habrá sobrepasado los límites de su competencia, tal y como aparecen definidos en el artículo 177, lo que ha de considerarse como infracción del derecho al juez legal, proclamado en el artículo 24 de la Constitución de 1978.”*¹⁴ Este ha sido el fundamento de los recursos de amparo interpuestos contra la Sentencia que están actualmente en tramitación, ya que contra la decisión del Tribunal Supremo no cabía, como reiteradamente venimos diciendo, recurso ordinario alguno.

Así, en efecto, dado que el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley se encuentra en la Sección Primera del Capítulo II del Título I de la Constitución Española, su incumplimiento puede ser objeto de recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional en virtud de lo que recoge el 53.2. Esta reacción que es propia de los ordenamientos constitucionales que permiten el acceso individual de los particulares a la jurisdicción constitucional, tiene una conocida raigambre en Alemania, a través del recurso de queja constitucional. Mediante las resoluciones al citado recurso, el Tribunal Constitucional Federal reconoce la infracción del derecho referido en aquellos casos, en los que no siendo susceptible de recurso el fallo del órgano jurisdiccional actuante, la decisión de no interponer la cuestión prejudicial se haya debido a una actuación arbitraria, entendiendo como tal aquella que no se haya basado en la doctrina del “acto claro” o “aclarado”, o lo que es lo mismo, que no se haya fundamentado de una manera razonable y suficiente.

¹⁴ “El juez nacional como juez comunitario”. cit. pag. 94.

Nuestro Tribunal Constitucional ha venido siendo reacio a la admisión del recurso de amparo en estos casos. (Sentencias, 180/93 de 31 de mayo, 45/96 de 25 de marzo y 203/96 de 9 de diciembre.) Sin embargo se nota un cambio de tendencia a raíz de la Sentencia 58/04 de 19 de Abril, en resolución al recurso de amparo interpuesto por la Generalitat de Cataluña contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 5 de octubre de 1999, sobre autoliquidaciones en concepto tasa fiscal sobre el juego y recargo autonómico. Pasemos, pues, a analizar la Sentencia.

En primer lugar, y por lo que a nuestro estudio respecta, viene a decir (FJ 10): *“En consecuencia, la decisión de no plantear una cuestión prejudicial al amparo del art. 234 TCE –al igual que ocurre con la decisión de no plantear cuestión de inconstitucionalidad al abrigo del artículo 163 CE- no implica per se la lesión de las garantías previstas en el artículo 24 CE, ni de quien, sin haberlo solicitado, pueda verse perjudicado por su no planteamiento. Ahora bien, la anterior conclusión no es óbice para que, en determinados supuestos, esa falta de planteamiento pueda llevar aparejada irremediabilmente la lesión del citado derecho fundamental...”* Y debe añadirse, que la función del Tribunal Constitucional se limita a determinar si el tribunal que dictó la Sentencia actuó de manera arbitraria, en cuyo caso podrá declararse la infracción del derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley. En ningún caso, le compete al Tribunal establecer si existía contradicción entre la normativa nacional y la comunitaria, simplemente, debe velar por que se haya adoptado la decisión de no interponer la cuestión prejudicial en el proceso debido y con todas las garantías.

Continúa, diciendo que no es suficiente que el Tribunal manifiesta que no alberga duda alguna, ya que (FJ 13): *“Debe tenerse en cuenta, al efecto, que la existencia o inexistencia de una duda –a los efectos ahora considerados- no puede entenderse en términos de convicción subjetiva del juzgador sobre una interpretación del derecho comunitario (una apreciación subjetiva) sino como inexistencia objetiva, clara y*

terminante, de duda alguna en su aplicación. Y apostilla: “No se trata, pues, de que no haya dudas razonables sino, simplemente, de que no haya duda alguna.” La sola apreciación de una aparente contradicción entre el derecho comunitario y el interno, pone de manifiesto la existencia de una duda, que por sí misma debe dar lugar a la interposición de la cuestión prejudicial de interpretación ante el TJCE, y aunque el juzgador alega que no alberga duda alguna, como hace el Tribunal Supremo en su Auto de 4 de abril de 2005, es palmario e indubitado que la Sentencia estaba insuficientemente fundada, porque esgrimía argumentos como el de la selectividad regional sobre los que no ha habido ninguna resolución hasta la fecha del TJCE.

La existencia de un procedimiento no resuelto como consecuencia del acuerdo extrajudicial de las partes como fue el de los Asuntos C-400/97, C-401/97 y C-402/97 *Administración del Estado/Juntas Generales de Guipúzcoa y otros*, en cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con la Norma Foral 11/93 de 26 de junio de las Juntas Generales de Guipúzcoa, 18/93 de 5 de Julio de la Juntas Generales de Álava y 5/93 de 24 de Junio de las Juntas Generales de Bizkaia por las que se establecían medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, en las que el Abogado General Sr. Antonio Saggio introdujo sus conclusiones sobre la selectividad regional que han dado lugar al pronunciamiento del Tribunal Supremo; las Sentencias del TPI en los asuntos Ramondin y Demesa, en las que se niega que se hayan aplicado criterios de selectividad regional y que reconoce el carácter general de las medidas fiscales adoptadas por el Territorio Histórico de Álava; y la propia Sentencia objeto del recurso, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de Septiembre de 1999, manifestando que no nos encontramos ante ayudas de Estado, son signos más que evidentes que sobre el particular existía, la menos una duda, que hubiera obligado a interponer cuestión prejudicial al respecto.

En base a todo lo dicho, concluye la Sentencia del Tribunal Constitucional (FJ 14): “*Pero también es indudable que cuando se trata de inaplicar una Ley, el planteamiento (...) de la*

cuestión prejudicial (...) debe convertirse en una de las garantías comprendidas en el derecho al proceso debido frente a inaplicaciones judiciales arbitrarias o insuficientemente fundadas...”

Algún autor como RUIZ ZAPATERO, cuestiona la aplicación de esta Sentencia al objeto enjuiciado por que se refiere a normas con rango de Ley indebidamente aplicadas, y como se reconoce en la Sentencia del Tribunal Supremo, las disposiciones forales anuladas tienen rango meramente reglamentario. No creo que tenga mayor importancia la referida afirmación, y así lo reconoce seguidamente el autor¹⁵, ya que en el recurso de amparo no se está cuestionado el rango de las normas forales tributarias, sino que se haya omitido un derecho constitucional como es del juez ordinario predeterminado por la Ley.

Además junto con el recurso de amparo, se solicita por parte de los recurrentes la suspensión de la ejecución del fallo, que tiene un gran interés práctico, ya que su admisión por parte del Tribunal Constitucional supondría que las disposiciones anuladas se mantendrían en vigor hasta la resolución del procedimiento principal, permitiendo, así, a los órganos competentes de los tres Territorios Históricos elaborar una nueva norma del Impuesto sobre Sociedades.

Si quiero dejar constancia, que el objetivo que persigue el recurso no lleva consigo la anulación de la Sentencia del Tribunal Supremo, sino la reposición de las actuaciones al momento procesal que permita en su caso interponer la cuestión prejudicial antes de emitir el nuevo fallo que respete los derechos fundamentales vulnerados. Sobre la oportunidad de interponer la cuestión prejudicial nos ocuparemos a continuación.

¹⁵ “Las ayudas de estado de naturaleza fiscal en...” cit. pag.67.: “Por el contrario, si se entiende que son normas idóneas para cumplir el requisito constitucional de reserva de ley en materia tributaria (artículo 31.3 de la CE), lo que parece fuera de discusión, no resultará fácil sostener que no existe similitud indudable en ambos casos, con independencia de que pueda considerarse también por el TC que en este caso la STS no lesiona ningún derecho fundamental de una Administración Pública.”

5.- ESTADO DE LA CUESTIÓN Y PERSPECTIVAS DE FUTURO

Desde la fecha en que se conoció la Sentencia muchos han sido los autores que se han volcado en su comentario¹⁶, coincidiendo todo ellos en la crítica a sus irregularidades y abogando porque se llevaran a cabo actuaciones, que en pro de la seguridad jurídica, devolverían la necesaria calma a las empresas, que obligadas a tributar a los tres territorios históricos, lo hicieran aplicando la normativa en la que se encuadraban las disposiciones forales anuladas.

Las Diputaciones Forales han sido en todo caso diligentes, y han llevado a cabo, desde el primer momento actuaciones, encaminadas a evitar el “pánico” entre los contribuyentes que en un primer momento se sentían cuando menos confusos sobre la normativa que debían aplicar a los ejercicios pasados y futuros. Así es de agradecer la labor divulgativa desarrollada, tanto en prensa

¹⁶ A parte de las obras ya citadas, podemos encontrar los siguientes comentarios: MERINO JARA, I.: “Las ayudas de Estado y el Concierto Económico (Comentario a la STSS de 3 y 17 de noviembre y 9 de diciembre de 2004)”. *Jurisprudencia Tributaria* nº 21. Abril 2005. Editorial Aranzadi. pag.9 y ss; MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: “¿Son los Territorios Históricos meros amanuenses fiscales? (STS de 9 diciembre de 2004)”. *Jurisprudencia Tributaria* nº 22. Abril 2005. Editorial Aranzadi. pag. 9 y ss; MUGURUZA ARRESE, J.: “¿Leyes tributarias sujetas a revisión judicial?”. *Jurisprudencia Tributaria* nº 22. Abril 2005. Editorial Aranzadi. pag.13 y ss.; RUBÍ CASINELLO, J.G.: “El malentendido europeísmo de Tribunal Supremo: fiscalidad vasca y ayudas de estado.” *Jurisprudencia Tributaria* nº 22. Abril 2005. Editorial Aranzadi. pag.17 y ss.; GARCÍA ROSS, J.J. “La interpretación de las normas forales tributarias y el derecho comunitario”. *Jurisprudencia Tributaria* nº 22. Abril 2.005. Editorial Aranzadi. pag 21 y ss.; ALONSO ARCE, I.: “Cinco normativas generales en España.” *Jurisprudencia Tributaria* nº 22. Abril 2.005. Editorial Aranzadi. pag. 23 y ss.; GUEZURAGA UGALDE, A.: “Los jirones del Concierto Económico”. *Jurisprudencia Tributaria* nº 22. Abril 2.005. Editorial Aranzadi. pag.27 y ss.;MURGOITIO ESTEFANÍA, L.J.: “Breve recesión sobre la sentencia del TS en materia del Impuesto sobre Sociedades”.*Revista Réplica y Dúplica*. Nº 44. Cuarto trimestre de 2.004. pag.6 y ss.; ALVAREZ AMÉZAGA, B.: “El resbaladizo terreno de las ayudas de Estado y la conculcación de las potestades forales: a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2.004. *Revista Forum Fiscal de Bizkaia*. Junio 2.005. Editorial Fitax. referencia 055.214. pag. 25 y ss.

como a través de reuniones con los sectores afectados. Las actuaciones más destacadas se han efectuado tanto en el terreno judicial como en el legislativo, siendo a su vez recomendable, que se hubieran extendido al terreno político dado que por todos es conocido que el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002 de 23 de Mayo, actualmente vigente, es una norma paccionada, y como tal, necesitada de compromisos frutos de la negociación.

En el ámbito judicial, y con base en el artículo 241 de la Ley Orgánica 6/85 de 1 de Julio del Poder Judicial, se interpuso incidente de nulidad con solicitud de suspensión que fue denegado por el Auto de 4 de Abril de 2005, ya comentado en el presente trabajo. Simultáneamente se había interpuesto también, como hemos dicho, recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. También, y en contra de la providencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2005, dirigida a los Directores de los Boletines Oficiales de los tres Territorios Históricos en la que se ordenaba la publicación de la Sentencia, se interpuso recurso de suplica, que también fue desestimado por Auto del Tribunal Supremo de 5 de Abril de 2005¹⁷. En este campo la única vía pendiente de resolución por tanto es el citado recurso de amparo¹⁸.

En el ámbito legislativo, una de las primeras actuaciones fue la llevada a cabo con la publicación de las Normas Forales Generales Tributarias de los tres Territorios Históricos al objeto de clarificar qué efectos tenía la Sentencia sobre los periodos impositivos concluidos con anterioridad a la fecha de su publicación, siendo la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo de

¹⁷ Se puede consultar en *Revista Forum Fiscal de Bizkaia*. Junio 2005. Editorial Fitax, referencia 055.237. pag. 110 y ss.

¹⁸ Además, ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao y la Diputación Foral de Bizkaia solicitaron la suspensión de la ejecución de la Sentencia del Tribunal Supremo, que fue denegada en virtud de Auto de 8 de Junio de 2005. Un resumen de la misma se puede consultar en *Revista Forum Fiscal de Bizkaia*. Agosto 2005, Editorial Fitax, referencia 055.316, pag.76.

Bizkaia la más clara y directa, que en su Disposición Adicional Décima decía: “Será de aplicación, en todo caso, lo dispuesto en la normativa vigente en la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente, en relación con los periodos impositivos concluidos con anterioridad a la fecha que surta efectos, en su caso, la sentencia recaída en el recurso de casación número 7893/99”. La Sentencia fue publicada en el Boletín Oficial de este Territorio Histórico, número 50 del lunes 14 de marzo de 2005.

Contra la citada Disposición, la Comunidad de la Rioja interpuso el correspondiente recurso ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, solicitando asimismo su suspensión y la de la Disposición Final Segunda que determinaba la entrada en vigor de aquella. El Tribunal por Auto de 6 de Junio de 2005, desestimó la citada suspensión¹⁹.

Una vez resuelto temporalmente qué normativa es la aplicable a los ejercicios con periodo impositivo concluido, y a la espera de la publicación de las nuevas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, la cuestión se centraba en determinar que ocurría con aquellos periodos impositivos concluidos con posterioridad a la publicación del fallo y antes de la entrada en vigor de las nuevas normas todavía en una fase muy prematura de elaboración. Para dar cumplida respuesta a esta pregunta, se procedió a la publicación de las siguientes disposiciones: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005 de 24 de Mayo del Territorio Histórico de Álava (B.O.T.H.A. de 3 de Junio de 2005.), Decreto Foral 32/2005 de 24 de Mayo del Territorio Histórico de Guipúzcoa (B.O.G. de 27 de Mayo de 2005) y la Norma Foral 7/2005 de 23 de Junio de Medidas Tributarias en 2005 (B.O.B. de 1 de Agosto de 2005.) Todas ellas declaran la vigencia de los artículos anulados por la Sentencia que han sufrido modificaciones posteriores en su redacción originaria, dándose nueva redacción solamente a los restantes.

¹⁹ Véase, *Revista Forum Fiscal de Bizkaia*.. Agosto 2005, Editorial Fitax, referencia 055.315. pag.76, y su comentario en la misma revista a cargo de ALONSO ARCE, I.; “Suspensión cautelar de la vigencia de disposiciones generales”, referencia 055.291, pag. 19 y ss.

Es cuando menos reseñable, por lo que de extraño tiene, que en el preámbulo de la Norma del Territorio Histórico de Bizkaia, 7/2005, se haga una crítica a la Sentencia del Tribunal Supremo manifestándose expresamente el desacuerdo de las Juntas Generales con la misma. Asimismo se anuncia el carácter transitorio de la regulación con respecto al Impuesto sobre Sociedades, “(...) dado que se ha comenzado a elaborar un nuevo texto regulador del Impuesto sobre Sociedades para dotar al sistema tributario de una nueva normativa más moderna, adaptada a las características de nuestro entorno económico y que asuma los criterios expresados en los últimos años por la Comisión Europea y el Tribunal de Luxemburgo, siempre al amparo del vigente Concierto Económico.”

Sin embargo, este convencimiento de las autoridades tributarias puede no resultar gratuito para los agentes implicados. Me explicaré. Imaginemos que como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional en el recurso de amparo, se retrotraen las actuaciones al momento anterior al dictado del fallo, y el Tribunal Supremo interpone la correspondiente cuestión prejudicial al respecto. Y que una vez resuelta por el TJCE, se estima que las mismas constituyen ayudas de Estado incompatibles con el mercado común. En consecuencia, y de acuerdo con lo recoge el art.14 del Reglamento 659/99 del Consejo de 22 de Marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de artículo 93 (actual 88) del TCE, las empresas que se beneficiaron deberán proceder a ingresar en las Haciendas Forales las cantidades que no pagaron por el Impuesto sobre Sociedades. Siguiendo a PIÑA GARRIDO²⁰ -que se centra en el estudio de las Sentencias recaídas en los asuntos Ramondín y Demesa- con cita de otros pronunciamientos del TJCE, viene a decir que dado que las empresas no se pueden negar a la devolución de las ayudas basándose en el principio de la confianza legítima, porque sólo se

²⁰ PIÑA GARRIDO, M.D.: “Ayudas fiscales vascas contrarias a Derecho comunitario y responsabilidad patrimonial de la administración pública autonómica”. *Revista interactiva de la Asociación Española de Asesores Fiscales* 25-2005 de 11 de Julio. www.aedaf.es

puede alegar en aquellos casos en los que se hubiese cumplido el procedimiento de previa notificación, procedimiento que cualquier agente económico diligente debe comprobar, y dado que la Comisión en ningún momento les ha dado seguridades precisas que hayan generado esperanzas fundadas de la compatibilidad de las ayudas, pudiera dar lugar a que las empresas exigieran a las Juntas Generales una indemnización por los daños y perjuicios sufridos por la vía de la responsabilidad patrimonial del art. 139.3 de la Ley 30/92 de 26 de Noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común: *“Y para ello debemos recordar cuál fue desde siempre la actitud de las autoridades autonómicas vascas, de defensa de sus incentivos frente al Estado y la Comunidad Europea, y de firma apoyo a sus empresas. Como muchos autores han comentado (...) cuando una Administración orienta a los ciudadanos hacía una determinada conducta, mediante claros signos externos, aunque no sean jurídicos, y les lleva a realizar determinados gastos e inversiones, crea una situación que da derecho a los afectados a reclamar después, una adecuada protección de sus intereses en caso de que estos se vean desfavorablemente afectados como consecuencia de un cambio de comportamiento de aquella Administración.”* Cuando menos, en el asunto que nos ocupa, sería curioso que se obligase a las empresas a devolver el diferencial entre el tipo de gravamen del 32,5% y del 35%, -recogido en el artículo 29.1.a) anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo-cuando no les ha quedado otro remedio que acogerse a este cálculo por imperativo de la norma del impuesto. No obstante, dejo la cuestión en el aire para reflexión del lector porque entiendo que sería adelantar acontecimientos que están sometidos a muchas variables y que puede que nunca lleguen a darse para este caso concreto.

Este aspecto entronca con el de la oportunidad de la presentación de la cuestión prejudicial. Las autoridades de los tres Territorios Históricos han visto el recurso de amparo, una vez desestimado el incidente de nulidad, como la única vía para solucionar judicialmente el problema al que se enfrenta la capacidad normativa derivada del Concierto Económico. Sin embargo su estimación, y su resultado final, que conllevará la

interposición de una cuestión prejudicial ante el TJCE puede llegar a dar más quebraderos de cabeza que los que solucionaría. Así, si el TJCE finalmente determina que estamos ante ayudas de Estado, podemos dar por defenestrado todo el sistema del Concierto. En el editorial de una revista especializada allá por el año 2002²¹, en relación con las entonces recientes sentencias del TPI en los asuntos Ramondin y Demesa, se llegaba a decir que había quedado superada la consideración de los incentivos fiscales como ayudas de Estado en base a un criterio de selectividad regional, y no más de tres años más tarde estamos a vueltas con el mismo asunto, pero esta vez, ante un Tribunal nacional. Pero claro, algo habrá que hacer al respecto, porque si no estaríamos dando a los opositores al Concierto, un potente “armamento” en forma de precedente para atacarlo indiscriminadamente, y lo que es peor, con muchas posibilidades de éxito.

La solución más correcta no es por tanto judicial ni legislativa, sino política. Quizás cuando salga publicado el presente artículo se haya llegado a un acuerdo entre las administraciones nacionales competentes y el asunto, ahora tan peliagudo, se haya quedado en un “mal sueño”. Pero hoy por hoy, los ataques al Concierto se siguen produciendo con origen en las comunidades limítrofes. Así se podía leer en un periódico²² que la Junta de Castilla y León iba a seguir los pasos del Gobierno de la Rioja de recurrir las normas forales del Impuesto sobre Sociedades que los tres Territorios Históricos habían publicado para sustituir las disposiciones anuladas. La batalla, desgraciadamente no ha terminado aún.

El Concierto Económico tiene unas peculiaridades que le hacen único, y como tal difícil de explicar, y parece ser, que más difícil de entender. Por ello, si tanto nos cuesta que lo entiendan en España, imaginemos que nos espera, si por mor de la cuestión prejudicial, hay que volver a someterlo al juicio del Tribunal de Luxemburgo. Si no se consigue evitar llegar hasta ese extremo, sólo me cabe añadir, “que Dios reparta suerte”.

²¹ *Revista Forum Fiscal de Bizkaia*. Editorial Fitax. Abril 2002. pag.9.

²² El correo digital del 15 de Julio de 2005, Viernes. www.elcorreodigital.com.

6.- CONCLUSIONES

Como hemos venido diciendo, entre las soluciones al conflicto planteado, la de conseguir que se llegue a la interposición de una cuestión prejudicial, quizás no sea la más adecuada; aunque tenemos que coincidir con los recurrentes, que actualmente, es la única posible para conseguir que el precedente creado con la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, no constituya la negación de la capacidad normativa en materia tributaria de los tres Territorios Históricos. Si finalmente se plantea la cuestión prejudicial, los representantes de los tres Territorios van a tener que emplearse a fondo para demostrar ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas –e indirectamente ante los tribunales nacionales-, que el sistema que regula el Concierto Económico debe considerarse como un sistema general, al mismo nivel que el de territorio común. En resumen, hay que hacer ver que en España coexisten cinco sistemas tributarios generales, los de los tres Territorios Históricos, el de Navarra y el de territorio común. Estimar que las diferencias a favor de las empresas sometidas a una u otra competencia normativa suponen ayudas de Estado incompatibles con el TCE por aplicación de un criterio de selectividad regional, supone anular la capacidad de legislar de forma diferente para el resto de los ordenamientos, incluso para el de territorio común, ya que aún siendo el más común, no sería tampoco general, ya que por ese mismo criterio de selectividad regional, no se aplicaría en todo el Estado.

Cuando se dan los problemas urge agudizar el ingenio. Así, algunos hemos llegado a pensar, que dado que la normativa tributaria es por naturaleza cambiante y que los tribunales tardan años –no olvidemos que la redacción de las disposiciones anuladas data de 1996, es decir, hace más de ocho años– la solución de compromiso vendría determinada por dictar Normas Forales con una vigencia limitada, por ejemplo, de cinco años, así de esta forma, cuando se procediese a su anulación no tendría efecto práctico alguno al haber expirado su plazo de aplicación. No obstante esta conclusión también viene condicionada por el rango

reglamentario de las Normas Forales que pueden ser impugnadas ante la jurisdicción contencioso-administrativa, a diferencia de las de territorio común, que con rango de Ley, su anulación se sustancia ante el Tribunal Constitucional, más restrictivo por tanto en cuanto a su legitimación y admisión. Aquí por tanto tenemos otro “caldo de cultivo” para evitar situaciones desagradables a futuro.

No ha lugar a dudas que mi opinión está condicionada por mi actitud a favor de la competencia normativa de los Territorios Históricos, pero creo que no sería bueno para nadie que la institución del Concierto se dejase sin contenido por una falta de acuerdo. Como digo, el control de las ayudas de Estado por parte de la Comisión no tiene como objetivo la armonización de los sistemas tributarios de los Estado miembros, para ello debe acudir al procedimiento regulado en los artículos 96 y 97 de TCE. Utilizar aquél procedimiento para armonizar legislaciones fiscales puede ser perjudicial no sólo para Estado en cuestión, sino también para el resto.

Lo que si debe quedar meridianamente claro es que la jurisprudencia del Tribunal Supremo español, no va afectar a la interpretación que del TCE hagan los órganos jurisdiccionales de otros Estado miembros, ni el propio TJCE, ya que sólo éste último estará capacitado, con las salvedades ya apuntadas, para declarar la concurrencia de una ayuda de Estado de las del artículo 87.1.

En este sentido, siempre queda la posibilidad de acudir a la Comisión antes de la aplicación de una norma para que se pronuncie sobre si estamos ante una ayuda de Estado incompatible con el mercado común. Opción, que al igual que la de la cuestión prejudicial, y por las mismas razones, no es en mi opinión, recomendable.

Tomemos conciencia pues, de que más que una cuestión prejudicial, de lo que podemos estar hablando, con toda probabilidad, sea de una “*cuestión prejudicial*” que debe evitarse

a toda costa. Confiemos en que se llegue al consenso, y sino es así, solo me queda decir que ojalá esté equivocado en mis predicciones sobre el posible pronunciamiento del TJCE.

Bilbao, a 30 de Agosto de 2005.

José Javier García Ross