

## Dos disposiciones, dos recursos, dos sentencias y un lío monumental.

José Luis Vivanco Mugarza

*El autor nos presenta su opinión sobre dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco conocidas recientemente y nos invita a reflexionar sobre ellas al poner de manifiesto los puntos débiles que a su juicio se contienen en las mismas.*

### I. Antecedentes.

Cuando se conoció el contenido de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 21<sup>1</sup> y 24<sup>2</sup> de julio de 1998, dictadas en resolución de los recursos interpuestos por el abogado del Estado contra determinados preceptos de la Norma Foral 5/1996, de 21 de noviembre, de medidas tributarias para 1996<sup>3</sup> y de la Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997<sup>4</sup>, respectivamente, estuvo en nuestro ánimo hacer un pequeño comentario sobre las mismas.

Si no lo hicimos en aquel momento fue porque ambas sentencias desestimaban las pretensiones de la parte recurrente declarando la capacidad de las instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia para regular determinadas materias referidas, en este caso, al Impuesto sobre Sociedades, de forma diferente a como lo hiciera el Estado y hubiéramos tenido que aplaudirlas. Y si en ocasiones anteriores habíamos criticado ciertas sentencias cuyos fallos no eran favorables a la autonomía normativa que siempre hemos defendido -aunque lo hacíamos por no compartir los argumentos utilizados para ello- aplaudir las favorables nos hubiera colocado en una situación que fácilmente pudiera haberse calificado como de partidista o sectaria.

Lamentamos ahora aquella decisión sobre todo en lo que se refiere a la segunda de las sentencias mencionadas en la cual, a través de la recopilación de distintos criterios manifestados en diferentes sentencias tanto por el Tribunal Supremo como por el Tribunal Constitucional, la sala construyó una serie de fundamentos jurídicos llenos de rigor que venían a proclamar una vez más, pero en esta ocasión con una contundencia fuera de toda duda, la capacidad del Territorio Histórico para regular sus tributos de forma no mimética con el Estado sin que ello atentara contra la unidad de mercado ni contra los principios generales de la política económica, así como su competencia para establecer incentivos fiscales no existentes en territorio de régimen común sin que ello implicara menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos o en el libre movimiento de capitales y mano de obra.

La base del comentario que hubiéramos hecho, y que de forma más breve hemos apuntado ahora, hubiera sido la especial construcción de sus fundamentos jurídicos que se constituían en un "a modo" de texto refundido de la doctrina de los Tribunales Supremo y Constitucional y, en ningún caso, por que el fallo fuera favorable a las tesis que siempre hemos mantenido. El repaso a la propia jurisprudencia del Tribunal Superior

1. Ver texto íntegro en ([FFB de octubre/1998, ref. 98.199](#)).

2. Ver texto íntegro en ([FFB de octubre/1998, ref. 98.200](#)).

3. Se recurría el tratamiento para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades y el límite sobre la cuota establecido para la práctica de las deducciones en el mencionado impuesto, en ambos casos por ser diferentes que en territorio de régimen común.

4. Se recurría el concepto de pequeña y mediana empresa establecido en el Impuesto sobre Sociedades por ser diferente al establecido en territorio de régimen común y una deducción por inversiones no existente en dicho territorio.

de Justicia del País Vasco pone de manifiesto, sin lugar a dudas, su respeto a la autonomía normativa del Territorio Histórico recogida en el Concierto Económico.

Para ello baste recordar,

- 17-05-91: Se declaran conforme a derecho los incentivos establecidos en la Norma Foral 8/1988, de 5 de julio, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión (FFB de marzo/1998, ref. 98.048).
- 21-11-93: Se declaran conformes a derecho la "actualización de balances" y la "regularización de existencias" a 31 de diciembre de 1990 (FFB de septiembre/1995, ref. 124).
- 22-04-94: Se declara conforme a derecho la regulación que sobre aportaciones y prestaciones de las Entidades de Previsión Social Voluntaria se contiene en la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (FFB de septiembre/1995, ref. 123).
- 11-05-94: Se declaran conformes a derecho los artículos de la Norma Foral 4/1992, en los que se establecen diferencias con el régimen fiscal común aplicable a "sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes de la Unión Europea" (FFB de septiembre/1995, ref. 122).
- 21-01-96: Se declara la capacidad de las instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia para fijar un tipo impositivo en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, distinto al fijado por el Estado, sin que ello suponga discriminación por razón de residencia (FFB de junio/1996, ref. 96.071).
- 14-06-96: Se establece que la supresión o no establecimiento de una bonificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas para determinadas entidades, existente tanto en territorio de régimen común como en otros territorios históricos, no es contrario al principio de armonización fiscal (FFB de diciembre/1996, ref. 96.135).
- 12-02-98: Se declaran conformes a derecho los incentivos fiscales establecidos en la Norma Foral 1/1995, de 24 de febrero, sobre Medidas de Apoyo a la Reactivación Económica (FFB de marzo/1998, ref. 98.050).

Todas estas sentencias, cuya relación no es exhaustiva ni mucho menos, están fundamentadas en la propia doctrina de este Tribunal así como en la de los Tribunales Supremo y Constitucional en las que suele apoyarse con frecuencia. Es por ello que, a nuestro juicio, en ningún caso puede achacarse a esta institución falta de sensibilidad, de conocimiento o de criterio a la hora de pronunciarse sobre las controversias que, en materia de capacidad normativa y de interpretación del Concierto Económico, se han suscitado entre la administración foral y estatal.

## II. El asunto.

Una vez realizado este breve repaso a lo que ha sido -necesario a mi juicio para centrar la cuestión que nos ocupa- debemos situarnos en el momento actual en el que nos hemos visto sorprendidos por dos recientes fallos del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que no compartimos<sup>1</sup> como se verá a continuación. El primero, de 31 de diciembre de 1998, resuelve el recurso del abogado del Estado contra determinados preceptos de la Norma Foral 1/1996, de 19 de abril, de modificación de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia<sup>2</sup> y el segundo, de 29 de enero de 1999, resuelve el recurso del abogado del Estado contra la Disposición Adicional 10ª de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 1998<sup>3</sup>.

Nuestra sorpresa lo es tanto por los fundamentos de las sentencias, como por la pequeña revolución que una de ellas ha provocado y sobre la que, sin exagerar, se han vertido auténticos ríos de tinta.

Así pues, intentando hacer abstracción de las declaraciones de todo tipo habidas al respecto (-citamos algunas a modo de ejemplo pues su recopilación sería tarea imposible-, "*trabajan a golpe de silbato*" Fernando Olmos<sup>4</sup>, me opongo a las "*distinciones tributarias*" Juan Costa<sup>5</sup>, "*no existe conspiración, sino un uso abusivo de la autonomía fiscal*", asegura el PSE<sup>6</sup>, "*los jueces actúan con criterios políticos contra el Concierto*" Román

1. Nos resistimos a utilizar la fórmula habitual de "acatamos pero no compartimos", pues el acatamiento debe darse por entendido sin manifestación expresa y da la sensación de que cuando se utiliza se hace más como fórmula retórica que como expresión de una convicción.

2. Ver texto íntegro en (FFB de marzo/1999, ref. 99.062) en este mismo número.

3. Ver texto íntegro en (FFB de marzo/1999, ref. 99.063) en este mismo número.

4. Diputado de Hacienda y Finanzas de Bizkaia, "El Mundo del País Vasco", 4 de marzo de 1999.

Sodupe<sup>1</sup>, "Madrid confunde unidad fiscal con uniformidad en su ataque al corazón del Concierto Económico" Jesús Alberdi<sup>2</sup>, "las últimas decisiones de Bruselas y los tribunales han puesto en jaque la "joya" del régimen autonómico" Julen Sanz<sup>3</sup>), vamos a intentar situar la cuestión en sus justos términos.

Como podrán comprender la tarea no va a ser fácil pues tras las manifestaciones de distintos responsables de las instituciones competentes de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, del Gobierno Vasco, del Gobierno del Estado, partidos políticos, jueces, organizaciones empresariales, profesores de universidad, y profesionales del derecho tributario en general, dudamos que nuestra opinión se tenga en cuenta.

No obstante no nos resistimos a ofrecerla y si a alguien le sirve habremos cumplido nuestro objetivo, en caso contrario a nadie perjudicamos.

### **II.1. Sentencia 76/99 de 29-01-99. Disposición Adicional 10ª de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 1998.**

El fallo de esta sentencia declara contraria a derecho la Disposición Adicional 10ª de la Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 1998, en la que se establece una deducción en la cuota del impuesto personal del 45 por 100 del importe de las inversiones que excediendo de los 2.500 millones de pesetas sean acordadas por la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Nuestra sorpresa por este fallo se produce por el hecho de que en un plazo de seis meses el tribunal ha cambiado de criterio de forma radical pues la sentencia de 24 de julio de 1998, a la que antes nos hemos referido, contemplaba la legalidad de una medida similar y como ha quedado también dicho, el fallo fue favorable.

Para evitar cualquier equívoco permitánnos transcribir ambas disposiciones:

#### **Norma Foral 7/1996, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997.**

*Sentencia de 24 de julio de 1998  
Confirma la legalidad de la medida*

#### **Disposición Adicional Cuarta. Incentivos fiscales a la inversión.**

La inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas desde el 1 de enero de 1997, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral de Bizkaia, gozarán de un crédito fiscal del 45 por 100 del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Bizkaia aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada por insuficiencia de cuota podrá aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a aquél para el que se haya dictado el Acuerdo de concesión de la misma.

#### **Norma Foral 7/1997, de 22 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del TH de Gipuzkoa para 1998.**

*Sentencia de 31 de diciembre de 1998  
Establece la ilegalidad de la medida*

#### **Disposición Adicional Décima. Incentivos fiscales a la inversión.**

La inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas desde el 1 de enero de 1997, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral de Gipuzkoa, gozarán de un crédito fiscal del 45 por 100 del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Bizkaia aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada por insuficiencia de cuota podrá aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a aquél para el que se haya dictado el Acuerdo de concesión de la misma.

5. Secretario de Estado de Hacienda, en "El Mundo del País Vasco", 4 de marzo de 1999.

6. "El Correo", 4 de marzo de 1999.

1. Diputado General de Gipuzkoa, "El Correo", 7 de marzo de 1999.

2. Consejero Delegado de Elkargi, en "Gara", 7 de marzo de 1999.

3. "Gaceta de los Negocios", 8 de marzo de 1999.

El cómputo del plazo para la aplicación de esta deducción podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos.

El acuerdo a que se refiere el primer párrafo del presente artículo fijará los plazos y limitaciones que en cada caso resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo del presente artículo serán incompatibles con cuales otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones.

Igualmente la Diputación Foral de Bizkaia determinará la duración del proceso de inversión, que podrá incluir inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de la inversión objeto del beneficio fiscal.

Como queda patente, las disposiciones recurridas no son similares sino idénticas y sin embargo los fallos de las sentencias son diametralmente opuestos.

Antes de lanzarnos a una feroz crítica sobre este incomprensible cambio, vamos a intentar buscar el motivo que haya podido producirlo. No pretendemos de forma alguna introducirnos en la mente de los jueces ni jugar a adivinadores sino deducir, con los datos que tenemos, cuál ha podido ser ese motivo.

Si analizamos el fundamento segundo de la sentencia de 31 de diciembre de 1998, difícilmente encontraremos motivos para el cambio de criterio pues, en términos generales, es muy similar a la segunda parte del fundamento primero de la sentencia de 24 de julio de 1998 y similares fundamentos no debieran producir fallos divergentes.

Sin embargo, analizando el fundamento tercero de la sentencia comentada, encontramos que la sala introduce nuevos criterios que devienen de la sentencia del Tribunal Supremo por la que se anula la Norma Foral 8/1988, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión<sup>1</sup> y como ha quedado apuntado al inicio, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, a la hora de resolver tiene muy en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo y es muy probable que en esta sentencia haya pesado de tal manera aquélla que haya producido el cambio de criterio al que antes nos hemos referido.

Pues bien, si la toma en consideración de los pronunciamientos del Tribunal Supremo puede parecernos, en términos generales, una costumbre más que saludable, en el caso que nos ocupa nos parece un doble error. Doble porque al utilizar los pronunciamientos de la sentencia del Tribunal Supremo que anula los Incentivos Fiscales a la Inversión, está utilizando criterios no homologables en la comparación de legislaciones internas pues en aquel caso el Tribunal Supremo compara normativa interna con comunitaria y porque como ya opinamos en su momento<sup>2</sup>, el argumento utilizado por el Tribunal Supremo es, además de débil, jurídicamente inapropiado.

Como en otras ocasiones, entendemos cumplido nuestro objetivo cuando terminamos de poner de manifiesto aquello que creemos debe ser tenido en cuenta para que cada cual pueda formarse su particular opinión. En este caso, disponen ustedes de los textos de las sentencias, les hemos facilitado los textos de las disposiciones recurridas y hemos aportado nuestra opinión, así que concluyan ustedes.

## **II.2. Sentencia 1.083/98 de 31-12-98. Distintos preceptos de la Norma Foral 1/1996, de 19 de abril, de modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.**

Con muy poca antelación a la sentencia antes comentada se falló otra que queremos comentar breve-

1. Ver texto íntegro en (FFB de marzo/1998, ref. 98.049).

2. Ver: JOSÉ LUIS VIVANCO "A propósito de la Sentencia del TS de 07-02-98, por la que se anula la NF 8/1988, de 5 de julio, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión." (FFB marzo/1998, ref. 98.042).

mente pues, por motivos diferentes, ha conseguido sorprendernos tanto o más que la anterior.

Al objeto de situarnos ante este fallo, recordemos que en el año 1995 el Estado introduce una reforma sustancial en la Ley General Tributaria. Al mismo objeto recordemos que, de acuerdo con el Concierto Económico, esta Ley General Tributaria se erige como marco al que deben adecuarse, en cuanto a terminología y conceptos, las normas tributarias de los Territorios Históricos<sup>1</sup>, por ello no es de extrañar que en 1996 el Territorio Histórico de Bizkaia acometiera una reforma de su Norma Foral General Tributaria. Esta reforma modifica entre otros aspectos los referidos a los recargos por demora en el pago y el régimen sancionador.

De todas las materias objeto de reforma se recurren por el abogado del Estado las referidas al recargo por demora en el pago, las referidas a la condonación de deudas y las referidas a determinados aspectos del régimen sancionador. Concretamente, se recurren el artículo 61 que regula los recargos por ingresos extemporáneos, el artículo 69 que regula la condonación de deudas, las letras e) y f) del artículo 82.1 que contemplan dos criterios para la graduación de sanciones no contemplados en la normativa de régimen común, el artículo 82.3 que contempla una reducción en las sanciones cuando exista conformidad a la sanción por parte del sancionado y el artículo 88.3 en el que, por remisión al 82.3, se contempla también una reducción de la sanción.

La sentencia dedica todo un extenso fundamento segundo al tratamiento del recargo por ingreso fuera de plazo, para cuyo análisis llega a invocar tres sentencias del Tribunal Constitucional concluyendo que la regulación foral es correcta y no vulnera la regla primera del artículo 4 de la Ley 12/1981, de 12 de mayo<sup>2</sup>.

A continuación, en el fundamento tercero, analiza el artículo 69 en el que recordemos se establece: *“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 89.2 de la presente Norma Foral, excepcionalmente las deudas tributarias podrán condonarse a propuesta de la Diputación Foral. Dichas propuestas deberán ser aprobadas por el Pleno de las Juntas Generales.”* Pues bien, la sentencia, en un único párrafo, despacha el asunto declarándolo nulo al considerarlo contrario a la regla 7ª del artículo 4 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo<sup>3</sup> que establecía que *“No se concederán amnistías tributarias, cualquiera que sea su denominación, salvo que previamente se establezcan con carácter general mediante Ley votada en Cortes Generales.”*, afirmando que el precepto impugnado, al prescindir del principio de reserva de Ley como manifestación de legalidad, principio esencial de todo Estado de Derecho que se apoye en el imperio de la Ley como expresión de la voluntad popular resulta contrario a Derecho y, por ello, afectado de radical nulidad.

A nuestro juicio, la comparación de una posible condonación de deudas tributarias con las amnistías tributarias de carácter general al estilo de los años 60 y 70<sup>4</sup>, no se ajusta a la línea de sensatez y madurez a que nos tenía acostumbrados este Tribunal. Por otra parte, preferimos no profundizar en la negación del principio de reserva de Ley, ya que el anulado artículo 69 establece que la condonación de deudas deberá ser aprobada en el pleno de la Juntas Generales, pues nos llevaría por derroteros quizá demasiado escabrosos para la ligereza que pretendemos en este comentario. Debe tenerse en cuenta además, y quizá debiera haberlo tenido en cuenta también el Tribunal, que la medida de armonización supuestamente vulnerada, y que sirve de justificación al fallo de nulidad, no se contempla en el vigente Concierto Económico pues en el momento actual no se concibe el establecimiento de medidas de este tipo y ello refuerza nuestra opinión de que la invocación de aquella regla 7ª en referencia al contenido del artículo 69 ha sido desmesurada.

Para finalizar, y en una especie de “otro sí digo”, en el párrafo siguiente la sentencia declara nulos el resto de los preceptos impugnados. En este caso, para abreviar y para nuestra mayor sorpresa, la sentencia invoca una disposición que estuvo vigente hasta el 30 de diciembre de 1990, pero que desde luego en la fecha de la sentencia y en la fecha de la promulgación de la Norma Foral cuyos artículos se declaran nulos no estaba vigente.

Para apunte de historiadores mencionaremos que se refiere al apartado 3 del artículo 35 de la Ley del Concierto Económico<sup>5</sup> que en la redacción anterior a la dada a este artículo, con efectos desde el 1 de enero

1. Artículo 4 a) del vigente Concierto Económico.

2. Sin pretender ser pesado, reiteramos que la Ley 12/1981, de 13 de mayo, es una ley de artículo único, así que la referencia debe entenderse hecha al artículo 4 del Concierto Económico, anejo articulado de la mencionada Ley.

3. Y no de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, como reitera la sentencia.

4. Recordemos que en aquellos años la ineficiencia del sistema permitía la existencia de grandes bolsas de fraude que generaban dinero “negro” y en consecuencia no era infrecuente que la Administración tributaria decretara, con cierta periodicidad, medidas de amnistía tributaria para que parte de esos recursos se integraran, voluntariamente y sin costo fiscal, dentro del sistema tributario.

de 1991, por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, establecía: "3. Las instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco aplicarán la normativa sancionadora común, prevista en la Ley General Tributaria a las infracciones cometidas en los tributos de su competencia."

### III. Para terminar.

Pondremos fin a este comentario diciendo que no creemos que estas sentencias, coincidentes en el tiempo y en el fallo, sean producto de un cambio de criterio del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su visión e interpretación del Concierto Económico. Y no lo creemos por dos motivos, el primero por nuestra natural tendencia a creer que, las más de las veces, las cosas son como deben ser y el segundo porque, como creemos que ha quedado puesto de manifiesto, las sentencias comentadas, con sus fundamentos jurídicos y sus fallos no pasarán a engrosar la lista de las que se estudian en las facultades de Derecho. Fallos poco afortunados o fallos criticables desde determinada óptica, como en este caso se critican desde la nuestra, sin duda se darán en el sistema judicial. En este caso han coincidido dos fallos y uno de ellos puede tener, además, gran repercusión en el ámbito empresarial, han coincidido con una decisión de la Unión Europea relativa a una cuestión parecida a las que han sido objeto de las sentencias, han coincidido con la proximidad de unas elecciones municipales y forales, han coincidido con una división frentista en el seno de las fuerzas políticas del País Vasco... Han coincidido demasiadas cosas.

Si, como creo y espero, ambas sentencias no son más que la constatación de que errar es humano, instancias superiores corregirán el error y la confusión creada se deberá al inoportuno cúmulo de coincidencias. En caso contrario...

No contemplo el caso contrario.

---

<sup>5</sup>. De nuevo la Ley en lugar del Concierto Económico.