

Todo ello será examinado y debatido en una segunda sesión de este Grupo de Trabajo que será convocada, con toda probabilidad, para finales de enero de 1998, en la que se deberán tomar decisiones acerca de la recomendación de un plan general de puesta en aplicación y automatización.



## Los incentivos fiscales del País Vasco frente a la libre competencia. (Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998)

*por Antonio M. Cubero Truyo*

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

*y Antonio J. Sánchez Pino*

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Huelva



### I. LAS MEDIDAS IMPUGNADAS

Las Juntas Generales de Vizcaya aprobaron, en sesión plenaria de 1 de julio, la Norma Foral 8/1988, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, que establecía, en esencia, los siguientes beneficios tributarios:

a) En el Impuesto sobre Sociedades, deducción o crédito fiscal del 20 por 100 del importe de las inversiones, aplicable sobre la cuota a pagar, pudiendo deducirse el exceso no aplicado en los cuatro ejercicios siguientes; y ser incrementada en 5 puntos porcentuales en función del empleo generado con la inversión realizada, y en otros 20 puntos porcentuales por la realización de inversiones de especial interés tecnológico; dándose libertad de amortización de los bienes en que consistan las nuevas inversiones.

b) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, igual crédito del 20 por 100 del importe de las inversiones; pudiendo practicarse el exceso de deducción no aplicada en los cuatro ejercicios siguientes; y previéndose los mismos incrementos del 5 y 20 por 100; exigiéndose que el importe comprobado del valor del patrimonio del contribuyente al finalizar el proceso exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, al menos en el 30 por 100 de la cuantía de la inversión realizada en los activos que dan derecho al beneficio.

c) Y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, una bonificación del 95 por 100 de la cuota para los actos y contratos sujetos al Impuesto que se correspondan con las inversiones computables, exceptuándose las operaciones societarias, las letras de cambio y los documentos que las suplan o realicen una función de giro. Y para gozar de esos beneficios tienen que llevarse a cabo las inversiones en activos fijos materiales nuevos, que tengan establecido un período de amortización de, al menos, cinco años, con duración del proceso de inversión no superior a dos años, e importe superior a 8.000.000 de pesetas, financiándose con recursos propios, al menos, en un 30 por 100 de su importe; y siempre que la inversión suponga un mínimo del 25 por 100 del importe total del valor contable de su activo fijo material, entre otros requisitos.

### II. ALEGACIONES DE LAS PARTES

El Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración del Estado,

interpuso recurso contencioso administrativo, ante la Sala de dicha Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, contra la Norma Foral 8/1988 de las Juntas Generales de Vizcaya.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco falla el 17 de mayo de 1991 desestimando el recurso, por estimar la Norma Foral ajustada a Derecho, sentencia contra la que se presenta el pertinente recurso de apelación ante el Tribunal Supremo.

El Abogado del Estado había reconocido en su demanda ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que en la aprobación de la Norma Foral no existe "vicio de incompetencia alguno", pues el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía, amparándose en la disposición adicional primera de la Constitución, establece que los Territorios Históricos pueden "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario".

Ahora bien, ello no significa, según el Abogado del Estado, que se hayan respetado las limitaciones a dicha autonomía fiscal contenidas en la Ley del Concierto Económico ni los propios principios constitucionales. Examinemos los motivos de oposición a la Norma Foral y cómo son rebatidos por la parte contraria o cómo fueron descartados por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

- El primer motivo consistiría en la vulneración del principio constitucional de igualdad. Considera la Administración del Estado que las personas a las que es de aplicación el régimen de incentivos fiscales contemplado en esta Norma, resultan beneficiadas respecto a las sujetas al régimen común, sin que pueda justificar esta desigualdad la autonomía fiscal del País Vasco, constituyendo, en definitiva, un privilegio de los prohibidos por la regla octava del artículo 4 de la Ley del Concierto.

Ciertamente, declara el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, "los privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos" están vedados, al igual que para el Estado, por estar al margen de los principios tributarios constitucionales admitidos. Sin embargo, señala el Tribunal, "las medidas incentivadoras de la Norma Foral 6/1998 son prescripciones de medidas coyunturales justificadas", en cuanto que incorporan preceptos con tiempo de vigencia determinado para atender a los intereses públicos objetivados, "por lo que no conculca los principios tributarios del artículo 31.1, ni los generales del artículo 14 sobre la igualdad, que prohíbe discriminaciones no justificadas por razones objetivas".

Para la Administración vasca, las medidas incentivadoras no son privilegios sino tratamientos

singulares en atención a circunstancias también singulares. Trae a colación a estos efectos la sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril, según la cual no se ha de considerar constitucionalmente inaceptable "toda intervención económica de las Comunidades Autónomas mediante subvenciones u otros géneros de ayuda", sino que ha de ponderarse la compatibilidad "de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando a tal efecto, la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional".

- El segundo motivo de impugnación que se aduce es que infringe las tres reglas armonizadoras enunciadas en los dos párrafos del apartado 4.11 de la Ley del Concierto:

- Menoscaba las posibilidades de **competencia empresarial**, al favorecer desigualmente a las empresas que compiten en los mismos mercados, dando ventajas injustificadas a la que operan exclusivamente en el territorio autónomo.

- Distorsiona "la asignación de recursos y el **libre movimiento de capitales** y mano de obra", atrayendo recursos foráneos con detrimento de las zonas en que se hubieran aplicado siguiendo las leyes del mercado.

- Desatiende los principios de la **política económica general**, pues la Norma impugnada eleva los estímulos fiscales a la inversión, frente a la reducción que realiza el Estado en los años 1987 y 1988.

Estas alegaciones tampoco son atendidas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, para quien los criterios económicos que se sigan en el Territorio Histórico no tienen que ser uniformes con los de la Comunidad Autónoma o Estado, ni siquiera en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado. Considera que, "con la autonomía que confiere ejercitar una competencia exclusiva en cuanto a la 'promoción, desarrollo económico y planificación de la actividad económica del País Vasco' (art. 10.25 del Estatuto), la Comunidad Autónoma debe atender al interés general cuyo amparo le compete y, a su vez, en otro orden de competencias, también propias, el Territorio Histórico, en lo que con este proceso interesa, debe proceder a adecuar el sistema tributario a las peculiaridades de la situación económica en su ámbito

territorial, dentro de las coordenadas generales económicas de la Comunidad Autónoma".

El Tribunal Superior de Justicia también acude en su argumentación a la doctrina constitucional, pues según ésta «nunca podrá considerarse obstáculo para libre circulación de bienes en todo el territorio, el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisble constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado, que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado» (STC 87/1987, de 2 de junio).

En esta línea argumental insistió el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco posteriormente, considerando que el establecimiento de un incentivo fiscal en nada afecta a la competencia y a la libre circulación de capitales y mano de obra, pues otra solución vaciaría de contenido las previsiones del Concierto en cuanto a la autonomía financiera que el propio Tribunal Constitucional justifica en aras de esa misma autonomía y diversidad que el propio Estatuto de Autonomía recoge. Así, en la sentencia de 21 de octubre de 1993, al desestimar que la actualización de balances acordada por la Diputación Foral de Vizcaya (Norma Foral 11/1990) infringiera el Concierto Económico, se recordó que "el régimen del Concierto supone no una autonomía limitada, sino una autonomía con límites, límites que deben interpretarse a la luz de las previsiones constitucionales y legales, límites que deben ser respetados, pero que en absoluto pueden implicar el vaciar o desvirtuar esa autonomía tributaria que tiene como marco la Ley 12/1981".

- El tercer motivo de impugnación que invoca el Abogado del Estado es la vulneración del principio de no discriminación previsto en el artículo 24.4 del Modelo del Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la O.C.D.E., que impide que los establecimientos permanentes de una empresa de un Estado sean sometidas en otro a imposición menos favorable que las empresas de éste último por las mismas actividades. El argumento se procura desvirtuar por la parte apelada por la propia naturaleza del Modelo de Convenio, que no constituye en sí mismo norma jurídica.

- Por último, el Abogado del Estado invoca la vulneración de la regla 12 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, por cuanto prohíbe que la aplicación de éste implique una presión fiscal efectiva y global inferior a la existente en el territorio común.

Sobre esta alegación la sentencia apelada únicamente señala que "se ha acreditado que durante

los años 1987 y 1988 ha sido superior —la presión fiscal efectiva global— al territorio común ; y, a su vez, en el ámbito de la Comunidad Autónoma, Bizkaia la tuvo en 1988 superior a la media de la Comunidad Autónoma".

En la misma línea se pronuncian las partes apeladas, indicando que habría de haberse intentado probar la incidencia de los incentivos fiscales forales en la recaudación de los tributos, habiéndose acreditado, por el contrario, que la presión fiscal efectiva global en Vizcaya es superior a la del resto de España. Encuentran respaldo a tal argumentación en la sentencia de 19 de julio de 1991 del propio Tribunal Supremo, según la cual "el hecho de que en unos impuestos determinados la Norma Foral conceda bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en territorio común". Ciertamente la exigencia de una presión fiscal efectiva global no inferior puede ser interpretada de varias maneras, puede entenderse referida a todo un ejercicio y al conjunto de tributos o en relación con cada impuesto determinado o incluso con relación a un sólo sujeto pasivo; sin embargo, conforme a esta sentencia, no puede sostenerse que un Territorio Histórico esté obligado a mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado y, además, el término global indica que la presión fiscal que se ha de tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, luego "la única interpretación posible es comparar el conjunto de tributos, referidos a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal".

### III. EL RAZONAMIENTO DEL TRIBUNAL SUPREMO BASADO EN LA INTERVENCIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA

El Tribunal Supremo comprime toda su argumentación en el fundamento quinto de la sentencia, cuyo punto de partida se sitúa en la Decisión de la Comisión Europea de 10 de mayo de 1993, que consideró las ayudas fiscales a la inversión establecidas por Vizcaya incompatibles con el mercado común y distorsionadoras del derecho de establecimiento. Para ajustarse a esa Decisión 93/337/CEE, se dictó la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, concediendo a los residentes en la Unión Europea que operaran en Vizcaya (residentes en otros países de la Unión Europea, distintos de España), la devolución del exceso pagado por aplicación de la legislación tributaria del Estado, respecto de lo que habrían pagado si hubieran podido acogerse a la normativa foral.

Ante semejante panorama, la conclusión del Tribunal Supremo es rotunda: la normativa foral está viciada en cuanto que ha obligado a establecer un régimen "subsancionador" para paliar sus efectos nocivos, solución que resulta ser sólo parcial, pues no alcanza a todos los afectados.

En concreto, la Norma Foral 8/1988 de Vizcaya vulnera "los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como producir una presión fiscal efectiva global inferior a la del territorio común, como límites a la autonomía tributaria del País Vasco".

Por un lado, el hecho de que haya que devolver cantidades a ciertos sujetos para equilibrar el coste tributario, denota que la presión fiscal no es la misma ("resulta patente la desigualdad (1) y la diferencia de efectiva presión tributaria global").

Y, por otro lado, el hecho de que la presión fiscal sea distinta (esa reconocida diferencia entre los tributos que abonan unos u otros sujetos) implica que hay una desventaja competitiva.

Si alguna característica cabe destacar de la sentencia es que ha estado mediatizada por el factor comunitario. Como el propio Tribunal Supremo reconoce, "es lo cierto que, en el caso de autos, resulta trascendental la intervención de la Comisión Europea".

Sobre este punto, nos parece conveniente hacer una advertencia. El Tribunal Supremo no aplica normas ni principios del Derecho Comunitario. La peripecia vivida por los incentivos forales a raíz de la Decisión de la Comisión Europea no aparece en la sentencia como argumento jurídico en sí mismo sino como elemento fáctico o probatorio que pone de manifiesto el incumplimiento del ordenamiento interno. Obsérvese que la nulidad se declara por infracción de los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concierto, aunque esta infracción se haya hecho "patente" merced a un dato de hecho (el reembolso de la diferencia a una parte de los afectados) que tuvo su origen en un pronunciamiento de la Comisión.

En definitiva, no pretendemos contradecir, ni mucho menos, a quienes han visto en la sentencia el

(1) Para el Tribunal Supremo, una normativa que genera unos perjudicados con derecho a reembolso debe ser por definición discriminatoria (máxime cuando no hay una reparación generalizada sino que persiste un sector -los residentes en el resto de España- sin derecho a compensación).

influjo pernicioso del elemento comunitario (enseguida desarrollaremos esa idea, que compartimos), mas no por obvio debemos dejar de precisar que tal influencia no se ha asentado directamente en el plano de lo jurídico. La nulidad no se decreta por aplicación del acervo comunitario, sino porque al Tribunal Supremo le parece constatar una situación de desigualdad entre vascos y españoles no vascos (diferencia de presión fiscal y de capacidad competitiva) que transgrede los límites al ejercicio de la autonomía foral.

#### IV. LIBRE COMPETENCIA Y LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO (LAS ASPIRACIONES DE UNIDAD DE MERCADO POR ENCIMA DE LAS POTESTADES AUTONOMICAS)

A juicio del Tribunal Supremo, los incentivos fiscales concedidos por Vizcaya suponían un menoscabo de la competencia empresarial, lo que conduce a su anulación. La libre competencia es una cuestión central en estos tiempos, inmersos como estamos en un proceso de unidad europea, que tuvo su raíz y sigue teniendo su mayor ímpetu en las aspiraciones de integración económica y de unidad de mercado.

Pero no se trata de un principio exclusivamente comunitario. Las proclamaciones de la libre competencia aparecen tanto en el ordenamiento de la Unión Europea como en el ordenamiento interno.

En el Derecho comunitario, el artículo 92.1 del Tratado advierte que "serán incompatibles con el mercado común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones". Intimamente relacionado con la libre competencia se encuentra el **derecho de establecimiento**, garantizado por el artículo 52 del Tratado (2), en virtud del cual "las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de

(2) En la Decisión de la Comisión Europea se apreciaba esta íntima relación entre restricciones a la competencia y libre establecimiento, al considerar las ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco "incompatibles con el mercado común de conformidad con el apartado 1 del artículo 92 del Tratado, habida cuenta de que se conceden en forma contraria al artículo 52 del Tratado". Véase Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 21 (1998), pág. 15, criticando la mezcla realizada por la Comisión de estos dos preceptos, con objeto de afianzar su competencia ("la Decisión asocia indebidamente la vulneración del art. 92 con la del art. 52", porque "la Comisión no tiene competencias para adoptar una Decisión declarativa de infracción del art. 52, sino sólo del art. 92").

otro Estado miembro serán suprimidas de forma progresiva", supresión progresiva que "se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro" (3).

En el plano interno, la prohibición de obstáculos a la libertad de establecimiento queda consagrada en el artículo 139.2 de la Constitución. Además, las restricciones a la competencia distorsionarían el ejercicio de la libertad de empresa reconocida por el artículo 38 de la Carta Magna. La libertad de empresa supone la libertad de elección por la empresa de su propio mercado. Como ha dicho el Tribunal Constitucional, la unidad de mercado descansa sobre dos supuestos irreductibles, la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente, y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone (sentencias 96/1984, 88/1986, 64/1990...). Pero la defensa de la libre competencia encuentra su espacio legislativo fundamental a la hora de condicionar las potestades autonómicas, de una manera particular y por lo que a este trabajo interesa, en relación con las capacidades tributarias de los Territorios Históricos. Así, a tenor del apartado 11 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico (ya desaparecido, pero decisivo para la sentencia de 7 de febrero), las normas forales "no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra". También el artículo 4.c) del actualmente vigente Concierto indica que los Territorios Históricos, en la elaboración de la normativa tributaria, "respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes 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".

Retomando el asunto concreto de los incentivos fiscales de Vizcaya, se observa (por este lado de la libre competencia) que existe identidad, o al menos

(3) Obsérvese que la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998 hace hincapié en el artículo 52 de la libertad de establecimiento y no tanto en el artículo 92 de la libre competencia, cuando en realidad, la norma del Concierto que resulta violada (apartado 11 del artículo 4) impide el "menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial", sin dedicarse explícitamente a la libertad de establecimiento (en cambio, en la actual redacción del artículo 4, tras la reforma llevada a cabo por la Ley 38/1997, sí se reúnen ambas facetas).

una gran aproximación, entre los motivos esgrimidos en su día por la Comisión Europea y los elementos de juicio aplicables por el Tribunal Supremo (a diferencia del otro motivo de nulidad, la presión global efectiva, que es un concepto ausente como tal de la normativa comunitaria).

Podría entonces parecer que la postura de nuestro Tribunal, arrastrándose pasivamente por el criterio de la Comisión, sin entrar en un verdadero análisis de fondo, no sería tan fácilmente objetable en este punto. Podría resultar comprensible que nuestro Tribunal, aceptando el aval de la Decisión de la Comisión, asumiera las reticencias mostradas por ésta (4) y dedujera sin más la vulneración de los principios coincidentes. Si hay menoscabo de la competencia para su mayor valedor, cómo iba el Tribunal Supremo a sostener lo contrario (5).

Sin embargo, aunque el derecho sobre el que tenía que pronunciarse el Tribunal Supremo fuera más o menos coincidente con el derecho sobre el que dictaminó la Comisión (6), no son necesariamente coincidentes las interpretaciones o los enfoques que sobre unas mismas normas pueden adoptarse.

Es evidente que en la interpretación de cualquier norma o principio jurídico influye de una manera decisiva el estadio histórico por el que se esté atravesando allá donde vaya a aplicarse. Y la visión que de ese estadio histórico tienen las instituciones de la Unión Europea es distinta a la visión que pueden tener los Estados miembros de su propio contexto. Desde el ámbito comunitario, se tiende a potenciar la unidad de mercado, que es el objetivo en construcción. Hay que fortalecer la homogeneización y de ahí que la libertad de establecimiento se vea ensalzada, demonizando aquello que pueda restringirla. A nivel nacional, en cambio, el proceso de integración europea se simultanea con otro proceso de sentido contrario, que se inició en fechas todavía no lejanas y que aún no está culminado, cual es el de descentralización autonómica. Aunque la libertad de establecimiento también sea un principio general de nuestro ordenamiento interno, su interpretación venía siendo modulada por la necesaria

(4) "Las ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco son incompatibles con el mercado común", se dice en el artículo 1 de la Decisión 93/37/CEE.

(5) El Tribunal Supremo asume con naturalidad la necesidad de "ajustarse al fondo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 de la Decisión 93/337" y reconoce "la oposición de la Norma Foral 8/88 de Vizcaya al artículo 52 del Tratado de la Comunidad Económica Europea".

(6) "El art. 4.11 de la Ley del Concierto Económico entroncaría directamente con las previsiones contenidas en los arts. 139.2 y 157.2 del texto constitucional e, incluso, con las previsiones del Tratado de Roma". DE LA HUCHA CELADOR, F.: *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 119.

compatibilidad o salvaguarda del derecho a la autonomía. La perspectiva sobre la libre competencia es completamente distinta: lo que para la Unión Europea es un objetivo básico, directamente perseguible, en el orden interno se convierte más bien en un límite referencial a la hora de articular los objetivos autonómicos. La libre competencia es a nivel comunitario una nueva y trabajada realidad, mientras que a nivel interno es una realidad preexistente, que tan sólo hay que cuidar que no se destruya.

Por eso, la aceptación incondicional e irreflexiva de una supuesta situación de desventaja competitiva denunciada por la Comisión y agravada por una disposición interna surgida bajo el impulso comunitario, puede pecar de parcialidad. Creemos que el esfuerzo argumentativo propio, desligado de la Decisión 93/337/CEE y de la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, era aquí necesario (7). Ciertamente, una sentencia que se hubiera dedicado con toda libertad a emitir su criterio, caso de ser éste distinto al de la Comisión, hubiera podido plantear conflictos de conexión institucional; mas, para evitarlos, no se debe incurrir en dejación de funciones, renunciando a un enjuiciamiento exhaustivo de la cuestión. Echamos en falta, sobre todo, las referencias a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que en sentencias anteriores, sí se había mostrado más sensible con el derecho a la autonomía. Ya citábamos supra la doctrina constitucional al hacernos eco de las alegaciones de las partes (8), pero no está de más recordar que "la compatibilidad entre la unidad económica y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse en un equilibrio entre ambos principios" (9).

(7) "El Tribunal Supremo debería haber fundado en el derecho interno la supuesta ilicitud del tratamiento dado por las disposiciones forales, en lugar de basarse en que no es tolerado por el Tratado de Roma para deducir de ello que tampoco lo tolera el derecho interno. Nuestro derecho interno no prohíbe las diferencias de trato derivadas de la residencia en diferentes Comunidades Autónomas o provincias. Todo lo contrario. La propia existencia de entes territoriales autónomos o con poderes normativos comporta necesariamente diferencias entre personas sometidas a distintos ordenamientos territoriales. En Derecho interno los márgenes son más amplios". Cfr. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 21 (1998), pág. 14.

(8) "Nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio, el efecto que se siga de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de indiscutible competencia autonómica, llevando la argumentación contraria, más bien, a una inadmisibles constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad de mercado, que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado". Sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de junio de 1987.

(9) Equilibrio que "admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación,

La búsqueda de ese equilibrio es lo que ha brillado por su ausencia en la sentencia del Supremo, precisamente por haber seguido la estela unidireccional de la Comisión Europea.

En fin, es evidente que la sentencia de 7 de febrero de 1998, lejos de resolver, deja aplazado y pendiente el problema (10), un problema que no sólo afecta al Derecho tributario foral, sino a todo el Derecho autonómico. Quedamos, pues, a la espera de un verdadero encauzamiento jurisprudencial de las relaciones actuales entre el principio de libre competencia (con su progresivo asentamiento comunitario) y el principio de autonomía regional. Y esta es una labor donde la aportación del Tribunal Constitucional sería especialmente pertinente; de ahí que lamentemos que la peculiaridad en la producción normativa de los territorios históricos (las normas forales de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya no tienen rango legal sino reglamentario, siendo impugnables ante la jurisdicción contencioso-administrativa (11)) haya burlado el pronunciamiento de nuestra máxima instancia jurisprudencial (12), dejando la responsabilidad en manos de un Tribunal Supremo que ha optado por la concisión en sus fundamentos (por no decir ausencia de fundamentación).

En cualquier caso, sí nos parece que la Sentencia objeto de comentario resulta ilustrativa de lo que podríamos llamar un fenómeno de reforzamiento del principio (típicamente comunitario aunque a la vez interno) de libre competencia empresarial y libertad de establecimiento. La nueva y creciente fuerza del derecho de establecimiento no debe descuidarse, tal vez sin llegar a la magnificación de esta sentencia, pero teniéndolo siempre presente, como derecho plusprotegido o especialmente sensible a las diferencias de tratamiento que puedan generarse en el ejercicio del poder tributario autonómico. Pensemos, verbigracia, en el sistema de financiación autonómico para el quinquenio 1997/2001, que ha abierto un campo muy amplio a la autonomía tributaria (hasta

resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles". Cfr. sentencias 88/1986 y 64/1990.

(10) "El Tribunal Supremo se escuda en una Decisión de la Comunidad Europea y usa unos razonamientos desvaídos que dejan inédita la verdadera solución basada en normas de derecho interno". Cfr. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 21 (1998), pág. 7.

(11) Véase el artículo 38.3 del Estatuto del País Vasco.

(12) Ni siquiera puede acudirse a la vía prevista en el artículo 161.2 de la Constitución y desarrollada por el artículo 76 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que se refiere a disposiciones sin fuerza de ley emanadas de órganos de las Comunidades Autónomas, porque quienes aprueban estas normas no son órganos de las Comunidades Autónomas sino de los Territorios Históricos, que no es lo mismo.

excesivo podría considerarse y ello sí tendrá que dictaminarlo el Tribunal Constitucional al resolver los recursos presentados), pero lo hace excluyendo expresamente de las competencias normativas cedidas las deducciones de la cuota del IRPF por inversiones empresariales (13). Podría ser un síntoma más de esa tendencia a la sacralización de la libre competencia empresarial, claramente marcada por la influencia de la Unión Europea (14).

#### V. EMPRESAS ESPAÑOLAS NO VASCAS Y EMPRESAS DE OTROS ESTADOS DE LA UNIÓN EUROPEA (LA "SITUACION COMPARABLE" DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA)

El Tribunal Supremo considera que la vulneración del derecho de establecimiento por la normativa foral había quedado obviada, gracias a la disposición adicional octava de la Ley 43/1994, "respecto a los demás Estados miembros de la Unión Europea", ...pero no respecto a los residentes en el resto de España. En la sentencia de 7 de febrero se hace un examen comparativo a tres bandas, del que salen ganando (15) vascos y comunitarios, llevándose la peor parte las empresas españolas no vascas, que "quedarán en desventaja competitiva no sólo respecto de las empresas sometidas al régimen foral sino también de las de los demás Estados miembros de dicha Unión Europea que ejerzan actividades en el País Vasco".

Esta observación del Tribunal según la cual la respuesta legislativa a las exigencias de la Comisión habría sido una respuesta parcial, que sólo atiende a los empresarios de otros Estados olvidándose de los de España, nos sitúa ante un problema recurrente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que sería la dificultad de hacer valer los principios comunitarios cuando el

(13) Cfr. artículo 13.1.1º.b) de la Ley 14/1996, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

(14) La doctrina del Tribunal Supremo denota una especial rigidez (por influencia comunitaria) acerca de los factores distorsionadores de la competencia empresarial, pero ello no invalida, ni mucho menos, las posibilidades diferenciadoras del Derecho tributario autonómico (según lo visto en las deducciones en la cuota del IRPF). Entre otras cosas, porque no puede eliminarlas. Como sostiene el Tribunal Constitucional, los límites a la autonomía no pueden ser interpretados de tal manera que hagan inviable el ejercicio de potestades tributarias constitucionalizadas.

(15) Cuando hablamos de "salir ganando" por el hecho de disfrutar de una ventaja fiscal, habría que matizar algo. Desde la perspectiva de la libertad de establecimiento, los incentivos fiscales también "perjudican" a quienes disfrutaban de ellos, pues ven obstaculizada su libertad de establecerse en otras zonas, "so pena de perder su derecho a disfrutar de las mencionadas ayudas" (razonamiento extraído de la Decisión de la Comisión Europea, que condena tanto la negación de la ventaja a los no residentes como la presión a los residentes para que sigan siéndolo).

afectado es nacional del Estado miembro de donde procede la infracción. Y es que la libertad de establecimiento del artículo 52 del Tratado (al igual que la libre circulación de trabajadores del artículo 48) se proclaman con el explícito fin de evitar toda discriminación **por razón de nacionalidad**. De manera que esos preceptos serán difícilmente invocables cuando en el conflicto no existe, ni siquiera indirectamente, la dinámica nacional/extranjero. De ahí que, con frecuencia, los remedios que se plantean desde la Unión Europea a la vulneración del orden comunitario por parte de la legislación de un Estado, tengan una eficacia distinta ad extra o ad intra; es posible que la Unión Europea resuelva el problema a los extranjeros manteniéndolo para los nacionales. Lo cual es una solución insatisfactoria, que puede incluso generar nuevos agravios comparativos (16).

Pongamos como ejemplo la **tributación de los no residentes**, que sigue reglas completamente distintas a la de los residentes (17). El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (y en la misma línea se ha pronunciado la Comisión (18)) ha dado la razón a aquellos sujetos no residentes que reclaman tributar en el país de la no residencia como si fueran residentes, siempre que se hallen en una "situación comparable" (por obtener la mayor parte de sus rentas en el territorio donde no residen). Negarles los beneficios inherentes a un impuesto personal y subjetivo sería una discriminación encubierta por razón de nacionalidad, porque los residentes son en su mayor parte nacionales y la mayoría de los no residentes son extranjeros. En consecuencia, la sentencia de 14 de marzo de 1995, otorga al Sr. Schumacker, nacional belga y residente en Bélgica, pero que ejerce una actividad por cuenta ajena en Alemania de la que obtiene más del 90 por 100 de sus ingresos, el uso de la normativa alemana sobre residentes, en pro de la igualdad necesaria entre sujetos que se encuentran en circunstancias similares (19). En cambio, cuando el no residente que solicita

(16) En cierto modo, el vicio detectado por el Supremo que conduce a la declaración de nulidad es debido a la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, hasta el punto que se ha dicho que el Tribunal Supremo lo que debería es haber planteado una cuestión de inconstitucionalidad contra ella, porque "no se puede imputar a la norma foral un efecto discriminatorio que en realidad tiene su origen en una disposición del Estado". Cfr. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 21 (1998), pág. 15.

(17) De acuerdo con la distinción entre la obligación personal y la obligación real, que va a decaer en la próxima reforma del IRPF. Cfr. CUBERO TRUYO, Antonio M.: Un nuevo enfoque legislativo para la obligación real de contribuir. Boletín Aranzadi Fiscal, núm. 3 (1998).

(18) Cfr. Recomendación de 21 de diciembre de 1993 relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen (94/79/CE).

(19) Cfr. CUBERO TRUYO, Antonio M.: Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o de residencia. Noticias de la Unión Europea, núm. 137 (1996); CUBILES SANCHEZ-POBRE,

el mismo tratamiento que los residentes es nacional del Estado demandado, se encontrará con el obstáculo de que no puede alegar discriminación por razón de nacionalidad. Algo así es lo que ocurrió en la sentencia de 26 de enero de 1993, a propósito del alemán Werner, residente en los Países Bajos al que, por causa de su nacionalidad alemana, no se concedió el disfrute en Alemania de los beneficios de la "obligación personal" (20).

En relación con la libertad de establecimiento, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, sí ha reconocido, en la sentencia de 27 de junio de 1996 (caso Asscher), que los nacionales de un país miembro pueden alegar el derecho de establecimiento frente a su propio país: "Un nacional de un Estado miembro que ejerce una actividad por cuenta propia en otro Estado miembro en el que reside puede invocar el artículo 52 del Tratado frente a su Estado de origen, en cuyo territorio ejerce otra actividad por cuenta propia, en la medida en que, por ejercer una actividad económica en un Estado miembro distinto de su Estado de origen se encuentra respecto de este último, en una situación comparable a la de cualquier otro sujeto que invoque, frente al Estado de acogida, los derechos y libertades garantizados por el Tratado".

Si tratamos de extender esta argumentación al caso de los beneficios forales, tendríamos que plantearnos si los empresarios españoles merecerían la misma tutela que los empresarios comunitarios por estar en una situación comparable. Esa parece ser la idea latente en la sentencia, cuando se fija en "las otras empresas españolas que operen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, **que también son residentes en la Unión Europea**".

La verdad es que la comparación entre empresas españolas no vascas y empresas europeas no españolas refleja una coincidencia en lo básico pero también un matiz diferencial.

Pilar: Repercusiones fiscales de la libertad de circulación en derecho comunitario. Civitas, Revista española de Derecho Financiero, núm. 92 (1996); GARCIA FRIAS, Angeles: La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del TJCE. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 242 (1996); MORIES JIMENEZ, María Teresa: La tributación de los no residentes en el IRPF tras la Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993. Quincena Fiscal, núm. 14 (1995); ROSEMBUJ, Tulio: Los efectos del principio de no discriminación fiscal en la reciente jurisprudencia europea. Impuestos, núm. 12 (1996).

(20) "De la lectura de la sentencia parece deducirse que si el contribuyente hubiera tenido una nacionalidad distinta (la del país de residencia o la de otro Estado miembro) a la del Estado donde realiza su actividad profesional y obtiene la mayor parte de sus ingresos, la solución hubiera sido la contraria". FALCÓN Y TELLA, R.: "La obligación real de contribuir y el ordenamiento comunitario", Impuestos, núm. 17 (1993). págs. 119 y ss.

Por un lado, los residentes en el resto de España que, operando en territorio foral, no puedan acogerse a sus incentivos fiscales, estarían viendo restringida su libertad de establecimiento exactamente en la misma medida que los residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea; la hipotética infracción del derecho de establecimiento parece idéntica en uno u otro caso.

Ahora bien, los empresarios del territorio común son residentes en España, país del que procede al fin y al cabo la normativa discutida (aunque sea emanada de una entidad infraestatal). Este es el matiz diferencial sobre el que avisábamos: la sentencia Asscher ventila un asunto entre la legislación de un Estado y un nacional de ese mismo Estado, ...pero ocurre que ese nacional ya no reside en su Estado de origen, sino en otro, y acaso esta pertenencia fiscal a un país distinto del país legislador, sea un dato sine qua non a la hora de situarse al abrigo del derecho comunitario, porque sin tal dato, la cuestión no pasaría de ser puramente interna.

En el fondo, este es el problema irresuelto en el que se ha fijado el Tribunal Supremo para decidir el fallo, y quizás su aportación (desde la pobreza argumentativa) sea optar por un criterio de equidad: aquello que se concede a nivel comunitario no puede menos que concederse también a nivel interno, para impedir un resultado discriminatorio entre sujetos que tienen en común su no residencia en el territorio foral.

A la vez, en el discurso del Tribunal Supremo se percibe una actitud en cierto modo nacionalista (nacionalismo estatal, por supuesto). Lo cual no deja de ser paradójico en una sentencia muy criticada por su mimetismo respecto a la Decisión de la Comisión Europea. Para nuestro Tribunal, no se puede permitir que queden en peor situación quienes a su condición de comunitarios suman la de nacionales (21). Pero esta comprensible preocupación por lo interno se ejecuta olvidando la protección del —también interno— fenómeno autonómico.

## VI. LAS CONSECUENCIAS DEL FALLO

El Tribunal Supremo procede en su fallo a la anulación de la Norma Foral 8/1988 de Vizcaya. Sin embargo, la nulidad de pleno derecho de la norma no determina por sí misma la nulidad de los actos administrativos de aplicación (22). El propio Tribunal

(21) ¿Cómo van a quedar desfavorecidos los españoles que, para más inri, también son comunitarios?

(22) Vid., por todos, MALVÁREZ PASCUAL, L.: *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de las disposiciones tributarias*. Asociación Española de Asesores Fiscales, Monografía núm. 12, Madrid, 1998.

Supremo considera inaceptable la tesis consistente en que la nulidad de las normas aplicadas en las liquidaciones que se hayan practicado, implica la nulidad radical de tales liquidaciones (23). Es más, el hecho de que el acto administrativo haya sido dictado al amparo de una disposición anulada, no se recoge entre los supuestos tasados de nulidad que contempla nuestro ordenamiento. Ciertamente, la anulación de la norma conlleva, normalmente, que los actos administrativos dictados a su amparo queden sin cobertura legal alguna, pero este motivo a lo que ha de conducir es a la anulabilidad de dichos actos. Habría, además, que hacerse eco de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los efectos hacia el pretérito de sus sentencias, en virtud de la cual, a pesar de la eficacia "ex tunc" de la nulidad de la norma, no son susceptibles de revisión las situaciones consolidadas, extendiendo tal consideración "no sólo a aquéllas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica a las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes" (STC 45/1989).

Entrando ya en el análisis del supuesto objeto de nuestro comentario, el primer dato sobre el que debemos llamar la atención es que las consecuencias de la nulidad de la Norma se van a centrar, al menos en un plano teórico, sobre las autoliquidaciones en las que se hayan aplicado los beneficios fiscales ahora anulados. Es decir, incidiría sobre la actuación de aquellos contribuyentes a los que hubiesen sido de aplicación los referidos incentivos fiscales a la inversión. Dicha actuación habrá consistido normalmente en la declaración de los hechos y la liquidación del impuesto conforme a la legislación vigente, sin que tuviera por qué producirse una actuación de comprobación ni una liquidación administrativa.

En principio, esta eventual ausencia de acto administrativo no sería ningún impedimento para que la relevancia de la nulidad pudiera alcanzar a dichas situaciones. Si la nulidad de una norma puede dar lugar a la revisión de los propios actos administrativos dictados a su amparo, cómo no va a permitir la rectificación de aquéllas autoliquidaciones en las que haya sido el propio sujeto el aplicador de la norma anulada.

(23) STS de 11 de febrero de 1995, Fundamento Jurídico 3º. Según el TSJ de Murcia "la nulidad de pleno derecho de una disposición de carácter general no determina por sí misma la nulidad de los actos administrativos firmes dictados a su amparo. Para que este acto también sea nulo es preciso que examinado el ordenamiento jurídico vigente en el momento de dictarse, prescindiendo de la norma declarada nula, tal acto adolezca de cualquiera de los vicios enumerados en aquel precepto [art. 153 LGT]" (sentencia de 28 de diciembre de 1995).

Ahora bien, la revisión se encuentra claramente limitada por el plazo de prescripción de la acción administrativa (artículo 154 LGT); en aras del principio de seguridad jurídica, una vez consumada la llamada prescripción del derecho a liquidar, no pueden dictarse liquidaciones ni revisarse los actos de liquidación (24). Luego la sentencia, en la práctica, no va a afectar a los contribuyentes que se hubieran aplicado alguno de los incentivos fiscales dispuestos para el año 1988, pues, con carácter general, la obligación tributaria correspondiente a dicho período ya ha prescrito, en cuanto que han transcurrido —como resulta notorio— más de 5 años desde la finalización de los correspondientes períodos de declaración (artículo 64 y 65 LGT).

Únicamente cabría plantearse la relevancia del fallo en aquellos supuestos en los que se hubiese producido la impugnación de la autoliquidación, o algún otro evento interruptivo que impidiera alcanzar la prescripción de la obligación tributaria. No obstante, creemos que difícilmente se habrá producido tal circunstancia como consecuencia de la aplicación de los beneficios fiscales, ya que, por un lado, la Administración Central, que aparece como interesada en mantener vivo el asunto, no es competente para impugnar las autoliquidaciones de los sujetos a los que fueran de aplicación dichos incentivos, y, por otro, la Hacienda Foral, que sí tiene tal competencia, no habrá estado interesada en evitar que se consolide la aplicación de unos beneficios fiscales dispuestos por ella misma.

Mayor interés tiene preguntarse qué puede continuar sucediendo si se mantiene la línea jurisprudencial marcada por la sentencia de 7 de febrero en los recursos pendientes contra la normativa surgida de los Territorios Forales del País Vasco. Y es que en la actualidad existen 69 recursos planteados por el Estado, de los cuales 34 se encuentran ya en sede del Tribunal Supremo. Esto es, hemos de cuestionarnos qué relevancia tendría la anulación de otros beneficios tributarios, cuando hubiesen sido aplicados por los contribuyentes en períodos no prescritos en el momento de dictar la sentencia. Pensemos, por ejemplo, en los incentivos fiscales vascos de reactivación de 1993, que incluían diez años de exención en el Impuesto sobre Sociedades para empresas de nueva creación. Se trata, por tanto, de supuestos en los que, como consecuencia de la anulación de la norma foral que contuviese la ventaja fiscal, cabría la revisión de los actos administrativos de las autoliquidaciones que aplicaron dicha norma, dando lugar a una deuda tributaria mayor de la que en su día resultara.

(24) Sobre el tema, véase FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 201 y ss.

La doctrina que se ha pronunciado sobre el tema se muestra contraria a que en estos casos los contribuyentes deban realizar ingresos adicionales, invocando para ello el principio de seguridad jurídica y de capacidad contributiva, pues la revisión retrospectiva de un impuesto que afecte a diversos períodos impositivos podría vulnerar la confianza legítima del sujeto destinatario de la norma acerca de su legalidad y hacer que tributase en virtud de una capacidad económica de la que ya no dispone (25).

El riesgo de esta teoría es convertir en inútil para la Administración del Estado la impugnación de aquellas Normas Forales que contengan ventajas fiscales supuestamente ilegales, pues, pese a que se alcanzara judicialmente la razón, no sería posible regularizar la situación de los contribuyentes que hubiesen disfrutado de los beneficios en cuestión, dado que en virtud de los principios referidos no cabría exigir un ingreso suplementario.

De ahí que no deban descuidarse las observaciones del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, admitiendo con carácter general la necesidad de tomar en cuenta la jurisprudencia sobrevenida y, en su caso, exigir al sujeto pasivo el tributo que en su día dejó de pagar, pues se ha de dejar de lado el principio de confianza legítima cuando razones de interés público lo hagan aconsejable (26). Así, indica, tratándose de una ayuda concedida bajo la forma de una exención fiscal cuya ilegalidad ha sido debidamente declarada, es inexacto sostener que la recuperación de la ayuda en cuestión deba necesariamente tomar la forma de un gravamen retroactivo, por lo que se habrán de adoptar las medidas procedentes para ordenar a las empresas beneficiarias de las ayudas pagar las sumas cuyo importe corresponde al de la exención fiscal que les ha sido concedida de manera ilegal (27).

(25) Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: *Comentario general de jurisprudencia*, Civitas, nº 56, octubre/diciembre 1987, pág. 644, y MALVÁREZ PASCUAL, L.: *op. cit.*, págs. 85 y ss.

Según este último autor, el derecho positivo avala también esta posición, pues "el artículo 57.3 LRJ-PAC permite que se otorgue eficacia retroactiva a los actos que se dicten en sustitución de actos anulados, pero sólo si producen 'efectos fiscales favorables al interesado'. Por tanto, una vez que se dicte una nueva norma y que ésta se aplique retroactivamente, la Administración podrá dictar un nuevo acto, ya ajustado al ordenamiento jurídico, que en ningún caso podrá resultar más gravoso que el anterior."

(26) Vid. Sentencia de 17 de abril de 1997, Asunto C-90/1995.

(27) Vid. Sentencia de 10 de junio de 1993, Asunto C-183/1991; Comisión *c/* Grecia.

En la Sentencia de 14 de enero de 1997 se indica que la supresión de una ayuda por la vía de la recuperación es la consecuencia lógica de la comprobación de su ilegalidad, sin que pueda considerarse un medida desproporcionada y contraria al principio de confianza legítima (Asunto C-169/1995; España *c/* Comisión). En una sentencia posterior se añade que procede la anulación del acto por el que se concedió una ayuda otorgada

La traslación de esta jurisprudencia comunitaria requeriría aceptar como razón de interés público el perjuicio que supone la esterilidad práctica de los recursos del Estado contra las disposiciones forales. Máxime teniendo en cuenta que difícilmente se aceptará por parte de los Tribunales, como medida cautelar, la suspensión de las disposiciones que son objeto de la impugnación hasta tanto se resuelvan los litigios (28). El hecho de que termine viéndose sistemáticamente consolidada la aplicación de normas declaradas nulas debe ser motivo de reflexión para el futuro.



ilegalmente, "aun cuando haya dejado expirar el plazo previsto al efecto por el Derecho nacional en interés de la seguridad jurídica" (STJCE de 20 de marzo de 1997, Asunto C-24/1995).

(28) Prueba de ello es que hasta ahora no se ha adoptado esta medida en ninguno de los numerosos recursos planteados. Podemos citar, como ejemplo, el Auto de 24 de octubre de 1996 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el cual, ante la solicitud de suspensión cautelar de las normas forales de los tres Territorios Históricos Vascos que regulan el Impuesto sobre Sociedades en el año 1996, solicitada por la Administración General de la Comunidad Autónoma de La Rioja, se responde que "la nulidad de pleno derecho que parece alegarse no es que no se detecte de forma patente y notoria, sino que ni siquiera se hace con la transparencia necesaria, pues no se motiva en ningún precepto procedimental o de régimen jurídico alguno y ni siquiera se expone con la más mínima explicación cuál es la nulidad concreta que se alega. Debemos decir en todo caso, que la infracción constitucional que parece ser la clave de la alegación, no puede ser tomada como cierta y evidente como para merecer la suspensión solicitada y ello por cuanto que se requiere un examen de fondo que acredite fehacientemente este extremo de incompatibilidad entre las normas administrativas impugnadas y la Ley de leyes, ya que junto con los principios de solidaridad y unidad de mercado, la Constitución proclama igualmente otros principios como la autonomía normativa y financiera de las Comunidades Autónomas, dando todo ello lugar a que sea necesario un plenario examen de fondo que permita detectar con claridad la supuesta nulidad alegada".

## 4. Derecho Tributario