

Roj: **STS 2402/2012 - ECLI:ES:TS:2012:2402**Id Cendoj: **28079130022012100429**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **04/04/2012**Nº de Recurso: **617/2009**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **STSJ PV 3903/2008,**
STS 2402/2012

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cuatro de Abril de dos mil doce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. **617/2009** interpuesto por La COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN, representada y asistida por La Letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia dictada el 22 de diciembre de 2008, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso contencioso-administrativo núm. 182/06 .

Han comparecido como partes recurridas La DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA y Las JUNTAS GENERALES DE BIKAIA, representadas por el Procurador D. Julián del Olmo Pastor, La CÁMARA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACIÓN DE BILBAO, representada por la Procuradora Dña. María Jesús Gutiérrez Aceves, y La CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL VASCA "CONFEBASK" representada por el Procurador D. Isacio Calleja García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo nº 182/06 seguido ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 28 de diciembre de 2008, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la comunidad Autónoma de Castilla y León contra el Decreto Foral Normativo 1-2005, de 30 de diciembre, publicado en el Boletín Oficial de Vizcaya (BOB) de 31 de diciembre, de modificación de la Norma Foral 3-1996 del Impuesto de Sociedades y, en consecuencia, la confirmamos".

Esta sentencia fue notificada a La COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN, representada y asistida por La Letrada de sus Servicios Jurídicos, el día 23 de diciembre de 2008.

SEGUNDO.- La COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, presentó con fecha 12 de enero de 2009 escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acordó, por Providencia de fecha 16 de enero de 2009, tener por preparado recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.



TERCERO.- La Letrada de los Servicios Jurídicos de La COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN, en la representación que ostenta, parte recurrente, presentó con fecha 25 de marzo de 2009 escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, el primero, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio, por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, que han producido indefensión a esta parte; el segundo al sexto, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional; concretamente, el segundo, infracción del artículo 37 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, que determina el régimen jurídico de las Instituciones de los Territorios Históricos, y vulneración, en materia tributaria, del artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco; el tercero, infracción de los artículos 2, 3, 4, 63 y 64 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; el cuarto, infracción de los artículos 7, 9, 49, 52 a 60 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo del Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, así como el artículo 7 de las respectivas Leyes quinquenales que aprueba metodología de determinación del cupo, esto es, Leyes 44/1988, 7/1993, 37/1997, 13/2002 y 29/2007; el quinto, inaplicación del artículo 62.1 de la Ley 30/1992, de LRJ-PAC, en relación con los artículos 87 y 88 del Tratado de la Comunidad Económica Europea; y, el sexto, infracción de los artículos 2, 138.1, 156.1 y 158.2 relativos al principio de solidaridad; artículos 14, 31.1, 139.1 y 149.1.1º relativos al principio de igualdad; artículo 138.2 relativo a la prohibición de privilegios entre regiones; y, artículos 139.2 y 149.1 referentes a la unidad de mercado mediante la libre circulación e igualdad de condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "con estimación del recurso, case y revoque la sentencia, anulando la Norma Foral impugnada, y subsidiariamente ordene retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente posterior a la comunicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 11 de septiembre de 2008 en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, a fin de que por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso-Administrativo, se acuerde la práctica de prueba, con intervención de las partes para proposición de las que se consideren pertinentes".

CUARTO.- La DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA y Las JUNTAS GENERALES DE BIKAIA, representadas por el Procurador D. Julián del Olmo Pastor, La CÁMARA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACIÓN DE BILBAO, representada por la Procuradora Dña. María Jesús Gutiérrez Aceves, y La CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL VASCA "CONFEBASK" representada por el Procurador D. Isacio Calleja García, comparecieron y se personaron como partes recurridas.

QUINTO.- La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Providencia de fecha 4 de mayo de 2009 admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Procurador D. Julián del Olmo Pastor, en representación de La DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA, presentó con fecha 8 de julio de 2009 escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, el primer motivo de casación, dirigido a devolver las actuaciones al Tribunal de instancia "para que, retrotrayendo la tramitación del recurso contencioso-administrativo, acuerde que se reciba el pleito a prueba", manifiestamente carece de fundamento, y ha de rechazarse. El segundo, tercer y cuarto motivo, han de ser declarados inadmisibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 95.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en conexión con el artículo 93.2., letra b) del mismo texto legal. El quinto motivo, a diferencia de los anteriores, se sustenta en una infracción alegada en instancia; motivo que debe ser rechazado, toda vez que no concurre infracción de lo dispuesto en el artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 y, por ello, la sentencia de instancia, que no aprecia esa infracción, se ajusta a Derecho. El sexto motivo, carece de fundamento y, por tanto, no puede ser acogido, porque en cualquier caso, es rigurosamente falso que el coste de las medidas fiscales controvertidas se hubiera trasladado al Estado y, por ende, a otras Comunidades Autónomas; suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia por la que, estimando la oposición formulada, se confirmen íntegramente los pronunciamientos contenidos en la sentencia recurrida, y con todo lo demás procedente en Derecho".

Por su parte, el Procurador D. Julián del Olmo Pastor, en representación de Las JUNTAS GENERALES DE BIKAIA, presentó con fecha 7 de julio de 2009 escrito de oposición al recurso, formulando las alegaciones de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, la primera, la sentencia recurrida no ha sido dictada con quebrantamiento de la normativa reguladora de la prueba y no ha producido indefensión alguna en ese sentido a la parte recurrente. La segunda, los territorios históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, cumplen con el requisito de la autonomía institucional exigido por la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en su sentencia del caso Azores (C-88/03). La tercera, la posición de la parte recurrente carece de fundamento, ya que no puede negarse a las instituciones vascas la autonomía procedimental requerida en el

proceso de elaboración y aprobación de las disposiciones tributarias cuestionadas. La cuarta, las instituciones vascas gozan de Autonomía Económica a efectos de la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado de la Comunidad Europea, porque los efectos de las minoraciones de tipos que pueden acordar válidamente, no se ven compensadas por transferencias o aportaciones procedentes del Estado u otros entes, que estén vinculadas con aquéllas mediante una relación de causalidad. La quinta, los preceptos impugnados no quebrantan los principios constitucionales de solidaridad, unidad de mercado e igualdad tributaria; suplicando a la Sala "desestime en su integridad el recurso de casación formulado".

Asimismo, el Procurador D. Isacio Calleja García, en representación de La CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL VASCA "CONFEBASK", presentó con fecha 7 de julio de 2009, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, el primer motivo de casación, debe ser desestimado, toda vez que no ha existido infracción procedimental alguna; el segundo motivo, también ha de ser desestimado, dado que el reconocimiento de la existencia de Autonomía Institucional no supone vulneración de precepto alguno del Estatuto Vasco de Autonomía; el tercer motivo, debe ser desestimado en su integridad, porque nada de lo alegado de contrario afecta a la autonomía de procedimiento que, en este caso, está plenamente acreditada; el cuarto motivo, igualmente, debe ser desestimado, remitiéndonos a la sentencia de instancia; el quinto motivo, igualmente, debe ser desestimado, toda vez que los Territorios Históricos individualmente considerados no son el marco de referencia, y que ese marco, integrado por los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma cumple la triple autonomía exigida, y que en consecuencia, no estamos ante un supuesto de Ayudas de Estado y, no existe obligación alguna de notificación a la Comisión; el sexto motivo, debe ser desestimado, remitiéndonos al Fundamento Décimo de la sentencia recurrida; suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia, por la que acuerde desestimar íntegramente el recurso con expresa imposición de costas a la recurrente".

Igualmente, la Procuradora Dña. María Jesús Gutiérrez Aceves, en representación de La CÁMARA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACIÓN DE BILBAO, presentaron con fecha 8 de julio de 2009, escrito de oposición al recurso, formulando las alegaciones de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, la primera, manifiesta falta de fundamento del motivo primero del recurso; la segunda, inadmisibilidad de los motivos segundo a cuarto del recurso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.2.b) de la Ley Jurisdiccional, porque la crítica a una resolución del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea no se encuentra entre los motivos comprendidos entre los que se relacionan en el artículo 88 y, por la falta de invocación de la infracción en la instancia; la tercera, subsidiariamente, falta de fundamento de los motivos segundo a cuarto del recurso; y, la cuarta, falta de fundamento del motivo quinto del recurso; suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia por la que, estimando la oposición formulada, se confirmen íntegramente los pronunciamientos contenidos en la sentencia recurrida objeto del presente recurso, y con todo lo demás procedente en Derecho".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 28 de Marzo de 2012, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La parte recurrente articula los siguientes motivos de casación:

1) Al amparo del art. 88.1 c) de la Ley Jurisdiccional, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, que había producido indefensión, porque, a pesar de que el Tribunal de Justicia dirige al Tribunal nacional el mandato de verificar ciertos extremos en el ámbito sobre todo de la autonomía económica, la Sala decidió dictar sentencia sin la apertura de un trámite de prueba, para la comprobación de los extremos señalados por el Tribunal, en particular, la existencia de mecanismos compensatorios del Estado a los territorios históricos por la merma de ingresos fiscales que los tipos reducidos y las deducciones especiales producen en dichos territorios, con lo que se le privó de toda posibilidad de alegar y probar en torno a un extremo novedoso decisivo para la resolución del pleito, lo que implica la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 de la Constitución, la vulneración de los artículos 281, 292 y 435 de la Ley 1/2000, de 7 de enero de Enjuiciamiento Civil, y de los artículos 60 y 61 de la Ley Jurisdiccional.

2) Al amparo del art. 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional, en cuanto a la apreciación por la sentencia impugnada de la existencia de autonomía institucional de la entidad autora de la Norma Foral, toda vez en el Fundamento de Derecho Quinto considera que, partiendo de la sentencia del Tribunal de Justicia, se cumple con tal criterio, lo que a juicio de la recurrente supone la vulneración del art. 37 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de Diciembre, que determina el régimen Jurídico de las Instituciones de los Territorios Históricos, y en la concreta materia tributaria el art. 41, que es el que establece

los principios y bases que debe respetar el contenido del régimen del concierto que rige las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco .

3) Al amparo del art. 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional , en cuanto a la apreciación de la existencia de autonomía de procedimiento de la entidad autora de la Norma Foral, que realiza también la sentencia, infringiendo los arts 2. 3 , 4 , 63 y 64 de la ley 12/2002, de 23 de Mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco .

4) Al amparo del art. 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional , y por lo que respecta a la apreciación de la existencia de autonomía económica, se alega que la sentencia vulnera los arts. 7 , 9 , 49 , 52 a 60 de la ley 12/2002, de 23 de Mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco , así como el art. 7 de las respectivas leyes quinquenales que aprueban la metodología de determinación del cupo, esto es, leyes 44/1998, 7/1993, 37/1997, 13/2002 y 29/2007.

5) Al amparo del art. 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional , por inaplicación del art. 62.1 e) de la ley 30/92 , en relación con los artículos 87 y 88 del Tratado CE , porque los incentivos fiscales contenidos en la Norma Foral constituyen ayudas en el sentido del art. 87 del Tratado, y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en concreto de la sentencia de 6 de Septiembre de 2006 (Caso Azores) y de la de 11 de Septiembre de 2008 .

6) Al amparo del art. 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional por infracción de los arts 2, 138.1, 156.1 y 158.2 relativos al principio de solidaridad; arts. 14, 31.1, 139.1 y 149.1. 1ª relativos, esencialmente, al principio de igualdad; arts 39.2 y 149.1 referentes a la unidad de mercado mediante la libre circulación e igualdad de condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, porque los beneficios o incentivos fiscales que contempla la Norma Foral establece un trato más favorable para las entidades y sociedades sometidas a su ámbito de aplicación, susceptibles de producir un efecto deslocalizador del domicilio fiscal de las sociedades e incluso de las propias empresas o centros productivos.

SEGUNDO.- Ha de advertirse que este Tribunal se ha pronunciado en asunto semejante al que nos ocupa, siendo similares la sentencia combatida y los motivos casacionales hechos valer por la recurrente, en concreto nos estamos refiriendo a la sentencia recaída en el recurso de casación número 631/2009 ; por lo que por elementales razones de coherencia y seguridad jurídica procede reiterar y adaptar lo dicho en aquella ocasión.

Así, comenzando por el examen del primer motivo, conviene recordar, ante todo, que el art. 88.2 de la ley Jurisdiccional exige como requisito indispensable, para que la infracción procesal pueda ser alegada como motivo casacional, que de la misma, cuando se trate de una norma que rige los actos y garantías procesales, se derive indefensión y se haya pedido la subsanación de la falta o transgresión en la instancia, de existir momento procesal para ello, razón por la que, salvo en los supuestos en que la infracción se produzca en la sentencia o en los supuestos de falta de citación para juicio de algún interesado que desconozca la existencia de aquél, dicho requisito ha de cumplirse, bien por la vía del recurso de súplica (ahora reposición) o, si ello no fuese posible, en el acto mismo de la vista o en el escrito de conclusiones, como se recoge en las sentencias de 15 de Enero de 2004 (rec 674/2000), de 27 de Enero de 2004 (rec. 6322/1999) y de 6 de Abril de 2005 (rec. 6324/2001), entre otras.

Esto sentado, la recurrente parte de que en la fecha en que se formula la demanda no se había publicado aún ni siquiera la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de Septiembre de 2006, Portugal/Comisión, (C-88-/03), relativa a determinadas medidas fiscales adoptadas por la Región Autónoma de las Azores, y que hace referencia a los tres requisitos precisados por el Tribunal de Justicia en el apartado 67: autonomía institucional, de procedimiento y económica, agregando que contra la providencia de 20 de octubre de 2008, por la que señalaba para la votación y fallo del procedimiento el día 23 de octubre de 2008, se interpuso recurso de súplica, extremos que no resultan ser ciertos.

En efecto, en el presente caso, el recurso contencioso administrativo se presentó con posterioridad a la publicación de la referida sentencia de 6 de septiembre de 2006 , en la que se trata por primera vez el problema de la posible consideración como ayuda de una reducción de tipos de gravamen acordada por una Hacienda territorial dotada de autonomía, declarando que no existen ayudas, sino medida tributaria de carácter general, cuando se cumplen los requisitos a que se refería el apartado 67, aunque en ese caso se desestimó el recurso de anulación interpuesto por el Gobierno portugués porque existía un sistema de compensación a cargo del Estado.

Por otra parte, basta examinar las actuaciones para comprobar que la parte, ante la providencia que fijaba la fecha del señalamiento y fallo, no interpuso recurso de súplica.

Con independencia de lo anterior, y a pesar de que en la instancia se suscitó la incidencia de la sentencia de 6 de Septiembre de 2006, la recurrente no propuso prueba alguna, habiendo tenido además la posibilidad de

efectuar observaciones ante el TJCE en los asuntos prejudiciales C-428/06 a C-434-/06, por lo que no cabe hablar tampoco de indefensión.

En todo caso, y como señala la Sala de instancia, acertadamente, la remisión que efectúa al órgano judicial interno la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de Septiembre de 2008 no puede ser entendida como un reenvío por parte del Tribunal comunitario de nuevas cuestiones, dudas o planteamientos que debe abordar en una perspectiva de intercomunicación o reciprocidad de actuaciones, que obliga a emprender una instrucción de oficio para resolver sobre los supuestos de hecho inciertos, al margen de los que enmarcan la pretensión revisora actuada por las partes mediante las alegaciones y pruebas contenidas en el proceso, al ser el TJCE sólo un Tribunal que asiste al órgano judicial interno exclusivamente en la interpretación de los puntos de Derecho Comunitario que se le someten y que deja al Tribunal remitente la determinación y examen de todas las cuestiones que exceden de esa interpretación.

Por lo expuesto, procede desestimar el primer motivo.

TERCERO.- En los motivos segundo, tercero y cuarto la Comunidad recurrente niega que los Territorios Históricos tengan autonomía institucional, de procedimiento y económica, requisitos imprescindibles para que las normas fiscales vascas no puedan considerarse como selectivas desde el punto de vista territorial.

Estos motivos van seguidos de un quinto, que, en realidad representa la conclusión de la Comunidad Autónoma recurrente de que, por lo anteriormente expuesto, los incentivos fiscales controvertidos constituyen ayudas en el sentido del art. 87 de la CE, que debieron haberse comunicado a la Comisión a tenor de lo dispuesto en el art. 88.4.

Debemos despejar ante todo, sin embargo, la inadmisibilidad que postula la Diputación Foral, al amparo de lo dispuesto en el art. 93.2.b) de la Ley Jurisdiccional, en cuanto aduce, por un lado, que los motivos segundo a cuarto contienen una crítica a la resolución del TJCE, que nada tiene que ver con la infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, a que se refiere el art. 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional y, por otro, la falta de invocación de la infracción en la instancia como fundamento de la pretensión de la Comunidad recurrente.

Esta doble objeción debe rechazarse, ya que sólo después de examinar la fundamentación de cada motivo podrá determinarse si contiene una simple crítica a la resolución del TJCE, debiendo reconocerse además que en los motivos se viene a denunciar en realidad la infracción de la normativa comunitaria por parte de la sentencia recurrida, en relación con la normativa interna.

CUARTO.- El motivo segundo cuestiona la llamada autonomía institucional, esto es, que el ente territorial cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno Central.

La recurrente afirma que los órganos forales gozan de una autonomía limitada en materia tributaria en cuanto han de someterse, en el ejercicio de las atribuciones conferidas, "a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma", como señala el art. 41 del Estatuto de Autonomía, negando, además, la existencia de dicha autonomía por el hecho de la distribución de competencias entre los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma Vasca, al no asumir los Territorios Históricos competencias efectivas respecto a los gastos o al menos en relación a aquellos que resultan de importancia nuclear para la identificación y satisfacción de las necesidades públicas, en el marco de un régimen político-constitucional propio.

La primera parte de su argumentación tiene más relación con la autonomía de procedimiento, que es objeto de consideración en el siguiente motivo.

En todo caso, el motivo viene a criticar la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia, en cuanto considera que lo esencial es que el legislador territorial pueda decidir libremente sobre la configuración de las disposiciones tributarias, sin que el hecho de que los territorios Históricos deban respetar límites legales o constitucionales al adoptar sus normas tributarias permita cuestionar la autonomía.

Lo mismo puede decirse de la segunda alegación, en cuanto viene a rebatir la afirmación del Tribunal de Justicia de que hay que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco, para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos (apartado 75), matizando de esta forma la doctrina sentada en el caso de las Azores.

Ante este planteamiento, no es de extrañar que la Diputación Foral de Bizkaia, haya cuestionado la admisión del motivo, pues la Sala de lo Contencioso sigue en este punto la interpretación sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que vincula a los órganos jurisdiccionales internos, incluyendo al Tribunal Supremo.

QUINTO.- En el siguiente motivo (tercero), la recurrente parte de que el criterio esencial para determinar la autonomía de procedimiento es la posibilidad de que la entidad infraestatal adopte, en virtud de sus competencias, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno Central pueda intervenir directamente en su contenido, como afirma el Tribunal de Justicia.

Asimismo, admite la puntualización que realizó el Tribunal de Justicia de que esta autonomía no se ve reducida porque tenga lugar un procedimiento de conciliación para prevenir los conflictos, siempre que la decisión final tomada al término de dicho procedimiento sea adoptada por la entidad infraestatal y no por el gobierno central.

Sin embargo, cuestiona que no tenga relevancia el control jurisdiccional sobre las normas forales, dada la compleja naturaleza jurídica de las normas dictadas por las Diputaciones Forales, olvidando de nuevo que sobre esta cuestión el Tribunal de Justicia, en el apartado 79, se pronunció expresamente señalando << En efecto, lo relevante para verificar la existencia de autonomía no es el control del juez sino el criterio que ese juez siga a la hora de realizar su control>>, y en el apartado 80 que << El control de legalidad tiene como función hacer que se respeten los límites preestablecidos de las competencias de diferentes poderes, órganos o entidades del Estado, pero no determinar esos límites. Como adujo el Gobierno español en la vista, la existencia de un control jurisdiccional es inherente a la existencia de un Estado de Derecho>>.

Asimismo, la recurrente discrepa sobre la función que los principios constitucionales y estatutarios cumplen en el reparto del poder tributario entre los distintos niveles de gobierno que la Constitución reconoce, a pesar de que el Tribunal de Justicia entiende que << no puede concluirse que aquéllos menoscaban la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, sino más bien que definen los límites de ésta (apartado 101 de la sentencia), agregando, en cuanto al principio de solidaridad (definido en el artículo 138 de la Constitución) que <<..... no parece que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de los Territorios Históricos (apartado 102), y en el apartado 103 <<En efecto, exigir a una entidad infraestatal que tome en consideración el equilibrio económico de las diversas partes del territorio nacional a la hora de adoptar una norma tributaria define el límite de las competencias de dicha entidad, aún cuando los conceptos utilizados para definir esos límites, como el concepto de equilibrio económico, sean desarrollados eventualmente en el marco de la interpretación correspondiente al orden jurisdiccional>>; y respecto al principio de armonización fiscal enunciado en el art. 3 del Concierto Económico que <<si bien parece desprenderse de dicho principio que los Territorios Históricos no están dotados de una competencia de gran amplitud por lo que se refiere a la presión fiscal global que puede establecerse mediante las normas forales, ya que ésta debe ser equivalente a la que existe en el resto del Estado español, las partes están de acuerdo, sin embargo, en que la presión fiscal global es tan sólo uno de los elementos que han de tomarse en consideración a la hora de adoptar una norma tributaria. Así pues, siempre y cuando respeten ese principio, los Territorios Históricos están facultados para adoptar disposiciones tributarias que difieran en diversos aspectos de las disposiciones aplicables en el resto del referido Estado (apartado 106).

En definitiva, el Tribunal de Justicia no considera como esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, reconociendo, a la vista de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, que el Gobierno Central no puede intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de tales principios u otros establecidos.

Ante estas afirmaciones, resulta correcta la conclusión a que llega la Sala de instancia en este extremo, pues se atiene estrictamente a la interpretación dada por el Tribunal de la Unión Europea.

SEXTO.- En relación con la autonomía económica, la Sala de instancia llegó a la conclusión de que la menor carga impositiva como consecuencia de las modificaciones tributarias aprobadas no se veía compensada por transferencias de fondos desde el Gobierno Central.

Frente a esta conclusión, se invoca por la recurrente la vulneración de diversos artículos de la ley 12/2002, de 23 de Mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, así como del art.7, de las respectivas leyes que aprueban la metodología de determinación del cupo, alegando, con citas doctrinales que cuestionan la aplicación que se ha hecho de la ley del Concierto, que la contribución del País Vasco al sostenimiento de las cargas del Estado que no asume la Comunidad Autónoma se encuentra infravalorada y, por consecuencia, recibe transferencias o compensaciones ocultas que permiten negar la existencia de autonomía económica a los efectos del régimen comunitario de las ayudas de Estado.

En esta línea, se mantuvo también la propia Comisión Europea, en sus observaciones al Tribunal de Justicia en los asuntos prejudiciales, al aducir que el coeficiente de imputación estaba infravalorado, por lo que los Territorios Históricos contribuían menos de lo que debieran a las cargas del Estado, así como sospechas de la existencia de compensaciones ocultas del Gobierno Central en sectores como la Seguridad Social, o derivados de la garantía por parte del Gobierno Central de un servicio público mínimo, o del propio funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial.

Pues bien, el Tribunal de Justicia, tras analizar el régimen de la determinación del cupo, y constatar que el coeficiente de imputación se fija partiendo de datos económicos en el marco de negociaciones políticas, en las que participa el Estado español y en las que éste defiende tanto el interés nacional como el de las demás regiones del Reino de España, llegó a la conclusión de que la concesión de beneficios fiscales por el ente territorial no conlleva necesariamente una reducción del coeficiente de imputación; y respecto a la posibilidad de que dicho coeficiente estuviese infravalorado indica que "una infravaloración de dicho coeficiente tan solo puede constituir un indicio de una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos". Ahora bien, debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español (apart. 129). En definitiva, para el Tribunal lo decisivo no es el nivel en que se sitúa el cupo, sino si dicho nivel se ve o no afectado por una reducción de impuestos en las Haciendas locales.

No obstante, dicho Tribunal dejó al órgano judicial interno la última decisión de determinar si el cálculo del cupo tiene por objeto permitir al Gobierno Central compensar el coste de una subvención o de una medida tributaria favorable adoptada por los Territorios Históricos.

Asimismo, respecto a las restantes observaciones de la Comisión relativas a la existencia de otras muchas transferencias financieras que compensan las medidas fiscales de reducción de impuestos, aunque acepta lo señalado por el Abogado General de que no puede negarse la autonomía económica de las entidades infraestatales por el mero hecho de que exista una transferencia de fondos desde el Estado Central a las entidades territoriales, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las medidas fiscales, deja también al órgano interno la decisión de verificar si los flujos financieros entre el País Vasco y el Gobierno Central esconden o no compensaciones financieras que compensen las caídas de recaudación por las medidas impugnadas.

SÉPTIMO.- En esta situación, la Sala de instancia, en la sentencia impugnada, declara que el País Vasco responde fiscalmente de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse.

En efecto, tras analizar los rasgos fundamentales del régimen económico-financiero de relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco (Fundamento Sexto), afirma que no se encuentra tampoco en condiciones de identificar el flujo financiero que haya podido derivar de la vigencia de las medidas fiscales recurridas de la hipotética garantía de un servicio público mínimo o del Fondo de Compensación Interterritorial, aunque señala, en relación al primer extremo, que no le consta la existencia de disposición que lo establezca, y que la experiencia pone en duda tal flujo compensatorio en el contexto de las normas tributarias enjuiciadas, dado que la Comunidad Autónoma del País Vasco se sitúa en el grupo de las Comunidades españolas de mayor renta por habitante, y que no ha estado entre 1996 y 2005, ni está actualmente, en situación que requiera la ayuda del Gobierno Central para la atención de servicios mínimos básicos ni de dotaciones a la inversión con recursos del Fondo de Compensación Interterritorial previsto por el art. 158.2 CE y ley 29/1990, de 26 de Diciembre.

Por otra parte, respecto al método de cálculo del cupo previsto por el Concierto Económico, recuerda que en el planteamiento de la consulta prejudicial no introdujo ninguna alusión al cálculo del índice de imputación, no sólo porque su definición normativa es, en principio, y como el Tribunal de Justicia corrobora, ajena a toda idea de compensación de concretas medidas incentivadoras, sino también porque a nivel puramente fáctico e histórico, desde que se fijó en 1981 en el 6,24 %, ha aparecido como un elemento general y estable del régimen de Concierto Económico, por lo que no puede establecerse una solvente relación de causa a efecto con las medidas reductoras de la carga fiscal adoptadas en 1996 o en 2005.

Asimismo, niega que dicho índice exprese la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, pues la cuantía de la contribución se determina en función de la relación porcentual entre la economía del País Vasco y la del conjunto nacional.

Finalmente, ante la posibilidad de existencia de compensaciones ocultas como el Tribunal de Justicia admite, la Sala mantiene que no puede extraer consecuencias conjeturales de hechos ignotos o de situaciones meramente hipotéticas.

OCTAVO.- Las conclusiones de la sentencia impugnada han de mantenerse al no haberse acreditado en las actuaciones la existencia de aportaciones financieras del Gobierno Central y su relación con la adopción de las medidas fiscales adoptadas.

Aunque las manifestaciones de la Comunidad recurrente cuestionan la aplicación práctica de la ley del Concierto, en lo que afecta al cupo, no cabe desconocer que aspectos esenciales han permanecido invariables desde el primer Concierto y que han convivido con distintas regulaciones forales del Impuesto sobre Sociedades, en algunas ocasiones idénticas a la del territorio común, lo que resulta incompatible con la idea compensatoria que pretende atribuirse al señalamiento del cupo.

En definitiva, al ser el cupo plenamente independiente de la recaudación en el País Vasco, una eventual merma de ésta sólo puede revertir en una reducción de los fondos disponibles para las Haciendas de la Comunidad del País Vasco para hacer frente a sus propios gastos.

Por otra parte, no cabe mantener la existencia de fórmulas encubiertas de financiación desde el Estado a la Comunidad Autónoma Vasca por los ajustes a la recaudación y otras correcciones que se aplican sobre el cupo, ya que no se trata de reducciones en la aportación de las Haciendas vascas a los gastos del Estado, sino de ajustes técnicos, que se descuentan en algunos casos directamente de la aportación y que vienen a compensar la recaudación por tributos que, siendo imputables al País Vasco, son recaudados por el Estado, como ocurre en los casos del IVA en la importación y de los Impuestos Especiales. Esta materia aparece regulada en los arts. 53, 54 y 55 de la ley del Concierto Económico.

Finalmente, así como la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común descansa en gran medida en transferencias del Estado a través del denominado fondo de suficiencia, la Comunidad Autónoma Vasca no participa en el mecanismo del Fondo de suficiencia previsto en la LOFCA, que le garantice un nivel mínimo de financiación, por lo que tiene que asumir la menor recaudación en caso de aprobación de ventajas fiscales en relación con la normativa del territorio común.

A su vez, el propio Concierto Económico (art. 52.3) precisa que se considerarán cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, entre otras, las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el art. 158.2 de la Constitución, mecanismo de política regional destinado a financiar inversiones en las regiones menos desarrolladas, a cuya dotación contribuye el País Vasco por medio del cupo (apartado a); las transferencias o subvenciones que haga el Estado en favor de entes públicos en que las competencias desempeñadas por los mismos no estén asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco (apartado b); y los intereses y cuotas de amortización de las deudas del Estado en la forma que determine la ley del Cupo (apartado c).

En todo caso, aunque se partiese de una recaudación fiscal en los territorios vascos superior a la media y de una utilización de los servicios públicos inferior, el hecho de que la Comunidad Autónoma Vasca no participe en el mecanismo del fondo de suficiencia, excepto en la cuantía correspondiente al fondo de compensación interregional, no puede constituir un obstáculo al reconocimiento de su autonomía financiera, puesto que cualquier merma recaudatoria minoraría los recursos disponibles de las Diputaciones Forales, exactamente igual que si el cupo incluyese mecanismos de nivelación del sistema.

Asimismo, tampoco cabe invocar la ley de Aportaciones para negar la autonomía económica de las instituciones forales vascas ya que el fondo de solidaridad vasca resulta irrelevante al carecer de toda incidencia en el plano de las relaciones financieras con el Estado o con las demás Comunidades Autónomas aparte de que dicho fondo no permite compensar consecuencias recaudatorias derivadas de diferencias normativas.

Por lo expuesto, la desestimación del motivo cuarto también se impone.

NOVENO.- La desestimación de los motivos segundo, tercero y cuarto comporta, a su vez, el rechazo del quinto, quedando por resolver el último motivo, en el que se denuncia la vulneración de preceptos constitucionales, y que tampoco resulta estimable, pues esta Sala tiene reconocido en Sentencias de 19 de Julio de 1991 (recurso de apelación 1148/89), 30 de Octubre de 1999 (recurso de casación 670/95) y 30 de Noviembre de 1999 (recurso de casación 2283/95), entre otras, y también el Tribunal Constitucional, Sentencias 37/1981, de 16 de Noviembre, 76/1988, de 26 de Abril, 37/1987, de 20 de Marzo, y 150/1990, de 4 de Octubre, que las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el art. 2º de la Ley del Concierto -mantener, establecer y regular su régimen tributario- hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece dicha Ley en sus arts. 3º y 4º a tal autonomía -respeto a la solidaridad, atención a la estructura general impositiva del Estado, coordinación, armonización fiscal y colaboración con éste y entre las Instituciones de los Territorios Históricos, sometimiento a Tratados Internacionales, interpretación con criterios de la Ley General Tributaria, adecuación en terminología y conceptos a la referida Ley General,



mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado, respeto a la libre circulación de personas, bienes y capitales, etc.-, no pueden interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común; y que el principio constitucional de igualdad no puede tampoco entenderse, en todos los casos, como un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica ni como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento que chocaría con la realidad de la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas y con la de que, en virtud de ella, pueda ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales. Del propio modo, la impugnación de cualquier Norma Foral, por proscripción de privilegios y de variación de la presión fiscal, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y del libre movimiento de capitales y mano de obra y atemperación a los criterios que rigen la política económica general, exige algo más que su enunciación apodíctica.

En definitiva, no cabe mantener, como asimismo señala la sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 24 de Abril, que el establecimiento de beneficios fiscales regionales sea, en si mismo y en todo caso contrario a las exigencias derivadas del principio de solidaridad, al ser admisibles divergencias normativas que creen desigualdades entre regímenes siempre que posean una motivación objetiva y razonable y respeten una posición jurídica equivalente a todos los contribuyentes.

En el presente caso, desde el momento que se confirma que las instituciones del País Vasco asumen las pérdidas de recaudación de sus medidas fiscales, sin que el coste haya sido trasladado al Estado, no cabe hablar de infracción del principio de solidaridad. Tampoco de los restantes principios invocados en cuanto han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocidos por la Constitución, debiendo reconocerse que lo que en realidad se cuestiona es la capacidad normativa de los territorios históricos, a pesar de establecer la normativa impugnada una regulación general de aplicación a todas las sociedades sometidas a la normativa foral.

DÉCIMO.- Desestimado el recurso de casación procede imponer las costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apart. 3 del art. 139, limita los honorarios de cada uno de los letrados de las partes recurridas a la cifra máxima de 2000 Euros.

En su virtud, en nombre del Rey, y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla y León contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 22 de Diciembre de 2008, dictada en el recurso contencioso administrativo núm. 182/06 con la preceptiva condena en costas a la parte recurrente, si bien con la limitación expresada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Ramon Trillo Torres D. Manuel Martin Timon

Voto Particular

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO EXCMO. SR. D. Jose Antonio Montero Fernandez, en relación con la Sentencia recaída en el recurso de casación núm. 617/2009.

Con absoluto respeto al parecer de la mayoría, debo manifestar mi discrepancia con el resultado al que se llega, considerando que debió dictarse una sentencia estimatoria del recurso de casación, por los motivos que brevemente a continuación expongo:

PRIMERO.- En lo que atañe a la autonomía económica o financiera el TJCE, para su reconocimiento, señaló que "las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en la región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central". A dichos efectos adquiere especial relevancia -o quizás no, pero hasta que no se conozca

su determinación teórica y real con precisión, resulta poco menos que imposible su examen a los efectos de ver su incidencia en este criterio de autonomía- el cupo.

Se recuerda que para la fijación del cupo se debe calcular el importe de las cargas asumidas por el Estado correspondientes a las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco, primera etapa; posteriormente, a este importe se le aplica un porcentaje o coeficiente de imputación que refleje el peso de la economía vasca en el conjunto del Estado; y se finaliza con una serie de ajustes, con objeto de perfeccionar la evaluación de los ingresos percibidos por las diferentes entidades en concepto de diversos impuestos.

Se descarta por el TJCE que en la primera etapa pueda influir el importe de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos. Respecto a los ajustes, éstos solamente pueden verse afectados de manera indirecta por una norma foral que establezca un régimen tributario más favorable para los contribuyentes a los que sea de aplicación dicha norma.

Continúa la Sentencia de 11 de septiembre de 2011 en los siguientes términos:

"127 Uno de los datos esenciales del cálculo del cupo es el coeficiente de imputación, fijado actualmente en el 6,24 %. A este respecto, de los debates ante el Tribunal de Justicia se desprende que, si bien dicho coeficiente se determina partiendo de datos económicos, se fija, sin embargo, en el marco de negociaciones esencialmente políticas entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Por consiguiente, una decisión de reducción del tipo impositivo no tiene necesariamente que influir en el porcentaje de ese coeficiente.

... 129 Hay que señalar, sin embargo, que una infravaloración de dicho coeficiente tan sólo puede constituir un indicio de una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos. Ahora bien, debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español.

130 Como se ha expuesto ante este Tribunal de Justicia, el coeficiente de imputación se fija partiendo de datos económicos en el marco de negociaciones políticas en las que participa el Estado español y en las que éste defiende tanto el interés nacional como el de las demás regiones del Reino de España. *Corresponde al órgano jurisdiccional remitente* determinar si tal proceso de fijación tiene por objeto permitir al Gobierno central compensar el coste de una subvención o de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos.

131 De igual modo, *corresponde a dicho órgano jurisdiccional examinar los efectos de ese proceso y verificar si, debido a la metodología adoptada* y a los datos económicos tomados en consideración, la fijación del coeficiente de imputación y, de manera más general, el cálculo del cupo puede tener como efecto que el Estado español compense las consecuencias de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales".

Si a lo anterior unimos que el Impuesto sobre Sociedades está concertado con la Hacienda Foral al 100%, con competencias normativas al efecto, por tanto no sometido a ajuste alguno, que cuando las empresas no operan exclusivamente en el territorio vasco se establecen criterios para que tributen en uno u otros territorios o en territorio común, su incidencia en la determinación de la recaudación por este concepto y en definitiva su incidencia final dentro de las magnitudes para la determinación del cupo, crea ciertas incertidumbre que aconsejaban despejar.

En definitiva, para cumplir la encomienda que el TJCE hace al TSJPV, resultaba, a mi modo de ver, absolutamente necesario aclarar datos y aportar magnitudes que se antojaban imprescindibles, para analizar si a través del mismo se está compensando las medidas tributarias adoptadas, lo que demandaba procurar la aportación de aquellos a los efectos de un análisis en plenitud.

Ciertamente desde el punto de vista de la normativa procedimental el no haber dado lugar el TSJPV a procurar que la parte recurrente hubiera podido acreditar las dudas suscitada por la autonomía financiera o incluso la propia búsqueda de dichos datos por el Tribunal de instancia, resulta irreprochable en los términos en los que se formula la sentencia que sustenta la tesis mayoritaria.

Pero dado los términos en los que se había pronunciado el TJCE, la necesidad de contar con una serie de datos para el examen en plenitud a la que parecía invitar esta sentencia, en base a los principios de equivalencia o de no discriminación en la protección jurisdiccional, que alude a que la regulación interna de los recursos de protección del derecho subjetivo reconocido por la norma comunitaria no puede ser menos favorable que la regulación de los recursos semejantes de naturaleza interna, y el de efectividad, esto es, que las vías internas que se articulen al efecto no pueden en la práctica hacer imposible o excesivamente difícil el ejercicio de las pertinentes acciones; al punto que el mandato al Juez nacional de la aplicación de estos principios es claro, cuando el Derecho interno no respeta los citados límites, en el sentido de que el Juez debe eludir su

aplicación. Debió dar lugar a que el TSJPV articulara los mecanismos procedimentales adecuados, incluido el recibimiento a prueba, para dar la oportunidad a las partes a agotar el ejercicio de la acción ejercitada en los términos reconocidos por el TJCE y procurarse el mayor grado de conocimiento de los elementos necesarios para realizar el análisis que le correspondía.

SEGUNDO.- Desde mi punto de vista el análisis de la cuestión llevada a cabo por la sentencia de instancia, y claro está por la sentencia de la que discrepo por las razones que se dirán, no resultaba ni suficiente ni fue debidamente completado.

Tras el análisis de si efectivamente también concurría el requisito de la autonomía financiera, tal y como opinó el Tribunal de Instancia, y fue ratificado por esta sentencia del Tribunal Supremo, entiendo que debió haberse profundizado más desde la perspectiva del concreto objeto que centró el recurso, de suerte que a la luz de los postulados fijados por el Tribunal de Justicia, se debió analizar las concretas medidas fiscales cuestionadas, esto es la normativa impugnada, cuyo ámbito de aplicación exclusivamente se extiende al territorio que comprende la provincia a cuyo ámbito territorial se extiende la norma -no a todos los Territorios Históricos, a las tres provincias vascas en su conjunto- y, por tanto, respecto de los beneficios fiscales que, en principio, sólo alcanzan a las empresas instaladas en esta provincia.

El objeto del recurso lo fue el Decreto Foral Normativo 1/2005, de 30 de diciembre de la Diputación Foral de Bizkaia que modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio del Impuesto sobre Sociedades; normativa sólo aplicable a la provincia de Bizkaia.

Considero que el TJCE cuando analiza si concurre el criterio de autonomía institucional, amparándose en que el sistema institucional del Reino de España es particularmente complejo, realiza un examen a mi modo de ver definido en relación con la cuestión prejudicial planteada, y cuyo objetivo es aclarar las dudas que el Tribunal de instancia tenía, sin entrar en otros extremos que el análisis completo de la cuestión requería y en los que debió entrar el Tribunal de instancia.

A la vista de las circunstancias, era preciso descender al siguiente escalón institucional, aquel que conforma el relativo a la relación institucional y su regulación normativa entre los tres Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, a los efectos de completar el análisis sobre si las medidas tributarias adoptadas objeto del enjuiciamiento eran o no constitutivas de Ayudas de Estado.

El que el TJCE no descendiera a examinar la relación de los Territorios Históricos con la Comunidad Autónoma Vasca, desde la perspectiva tributaria, tampoco debió de ser óbice para que no entrara a ello el Tribunal de instancia; el cual se limita respecto de la autonomía institucional a afirmar que la misma no mereció duda alguna a la Sala, remitiéndose al parecer del TJCE sobre el cumplimiento del criterio de la autonomía institucional.

Ahora bien, lo que resulta incuestionable es que el TJCE, por las razones que se recogen en la sentencia, señala como marco de referencia, a la luz del cual ha de apreciarse la selectividad de las medidas adoptadas por uno de esos Territorios Históricos, los tres Territorios Históricos, el de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Se deja, pues, delimitado e identificado el marco de referencia respecto del cual pueda apreciarse la existencia de una ventaja selectiva, puesto que se viene a considerar que los Territorios Históricos del País Vasco -esto es el territorio que conforma la Comunidad Autónoma del País Vasco-, poseen el ámbito de autonomía suficiente para constituir el ámbito geográfico de referencia -la totalidad del territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco- sobre el que debe analizar el carácter general o selectivo de las medidas tributarias impuestas. Tal y como se pronuncia el TJCE, no puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien mediante las medidas que adopte desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político en el que operan las empresas.

Mutatis mutandi y parafraseando la doctrina sentada por el TJCE en el caso Azores, para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal, en este caso los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma Vasca, que fije un tipo reducido u otras ventajas fiscales potencialmente susceptibles de constituir una ayuda de Estado en los términos definidos por el propio Tribunal, aparte de haber sido adoptada por dicha entidad infraestatal en el ejercicio de las facultades suficientemente autónomas, se requiere que efectivamente se aplique a todas las empresas establecidas en el territorio -del País Vasco- que le sirve de marco de referencia. Si ello fuera así estaríamos ante medidas de carácter general, que excluiría la selectividad.

Pero el caso que nos ocupa es bien distinto; puesto que las medidas adoptadas sólo y exclusivamente benefician a las empresas situadas en exclusividad en el territorio de Bizkaia, al único al que se extiende la concreta norma cuestionada, no se extiende a los tres Territorios Históricos, lo que, desde mi punto de vista,

no existe duda de que nos coloca ante una medida selectiva en cuanto que sólo se aplica efectivamente a las empresas ubicadas en dicho territorio y no a todas las establecidas en cada uno de los Territorios Históricos -en todo el País Vasco-.

El que en la práctica en cada uno de los Territorios Históricos se establezcan -o se puedan establecer, y así es, normas de Armonización, Coordinación y Colaboración, véase por ejemplo la Ley 3/1989, de 30 de mayo, BOE de 10 de marzo de 2012- las mismas o parecidas medidas o ventajas fiscales en cada una de las provincias y, por ende, extendiendo el régimen fiscal similar -o incluso igual- para todas las empresas ubicadas en las provincias que le sirven de referencia, en nada empece a la calificación que debe hacerse respecto de la consideración de medidas tributarias selectivas en los términos anunciados. Puesto que igual pudieran establecerse en cada uno de dichas provincias por los entes que tienen atribuida la competencia al efecto medidas tributarias singulares y específicas para cada territorio histórico, distintas unas de otras, procurando entonces ventajas fiscales en exclusividad a las empresas ubicadas en tal o cual provincia.

Como ha reconocido el Tribunal Constitucional, STC 11/1984, de 2 de febrero, cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Autónoma del País Vasco son entes jurídicamente distintos y autónomos entre sí, dotados cada uno de su correspondiente esfera de intereses y de las competencias necesarias para su gestión.

La regulación tributaria general para el Estado español y la específica respecto de los Territorios Históricos Vascos y de la Comunidad Autónoma Vasca, desde mi punto de vista, descubre un sistema tributario único para todo el Estado y cinco regímenes diferentes, el común, el navarro, el alavés, el guipuzcoano y el vizcaíno; por lo que en cada Territorio Histórico Vasco existe un régimen tributario propio con la potencialidad de establecer singularidades específica para cada territorio.

Conforme al artº 3 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, se prevé que cada uno de los Territorios Históricos que integran el País Vasco podrán, en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno, y el artº 41 reconoce que "Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrá reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto económico o Convenio", reconociéndose expresamente que "Las instituciones de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a la que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma". Lo que viene a ratificar la Ley del Concierto.

No existe un único régimen tributario vasco uniforme e igual, y con unas mismas normas que se aplican en todos los Territorios Históricos -aunque en la práctica pudieran subsistir los tres regímenes con iguales normas-, sino tres regímenes tributarios distintos y separados, con capacidad normativa propia que ejerce sus instituciones forales, y, desde luego, al menos, potencialmente, con potestad cada una de las instituciones de cada Territorio Histórico de establecer medidas tributarias particulares y singulares respecto del territorio sobre el que ejerce sus potestades.

Siendo el Impuesto sobre Sociedades un tributo concertado de normativa autonómica, cada una de las instituciones de los Territorios Históricos a los que se le reconoce sus propias competencias, entre ellas la fiscal, pueden establecer medidas tributarias en el Impuesto sobre Sociedades que beneficien o representen una ventaja para las empresas ubicadas en el territorio sobre el que extiende su competencia, pero que no se extienden a la totalidad de las empresas ubicadas en el País Vasco.

Pues bien, siendo ello así, cuando el marco de referencia, por así definirlo la sentencia del TJCE, no es todo el territorio del Estado, sino que dado que los tres Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco poseen un grado de autonomía suficiente para constituir el ámbito geográfico de referencia, es este el que ha de servir para analizar el carácter general o selectivo de la medida tributaria adoptada. Cuando, como es el caso mediante la norma objeto de impugnación, única que en este proceso es objeto de la impugnación, el Decreto Foral Normativo, aplicable en exclusividad al Impuesto sobre Sociedades aplicable a Bizkaia, esto es, a los sujetos pasivos contribuyentes en dicho espacio territorial, se está adoptando una medida tributaria selectiva, pues se está otorgando un tipo privilegiado a favor de las empresas ubicadas en Bizkaia, excluyendo, por no incluirse, a las que se encuentran en los territorios de Guipúzcoa y de Álava.

El que se establezcan medidas tributarias iguales o similares en cada uno de los Territorios Históricos, o que la norma que nos ocupa pudiera ser igual a otras que rija en Guipúzcoa y en Álava, no obsta a lo dicho.

Como se ha indicado en modo alguno puede obligarse a un régimen uniforme en los tres Territorios Históricos. Si estos poseen potestad normativa en el ámbito fiscal y pueden dotarse de un régimen tributario propio, con las limitaciones apuntadas, y adoptar medidas tributarias que representen medidas selectivas pues sólo

se aplicarían al ámbito provincial sobre el que extiende su competencia, a las empresas allí asentadas, y que constituyan Ayudas de Estado, y que en definitiva rijan en una determinada provincia sin que el resto de las instituciones con capacidad normativa de los Territorios Históricos vengan obligadas a dictar normas adoptando las mismas medidas, ni después de adoptadas a mantenerlas, este debe ser el marco jurídico de referencia en relación con el ámbito geográfico constituido por los tres Territorios Históricos; y en todo caso el ejercicio de comparación de si en cada Territorio Histórico se han implantado las mismas medidas tributarias se haría, como no puede ser de otra forma, a posteriori en un previsible examen de compatibilidad en referencia a lo dispuesto en el artº 107 de la TUE . En el caso que nos ocupa en el que una norma establece una ventaja fiscal en el Impuesto sobre Sociedades a las empresas ubicadas en Bizcaia, se debió dar lugar al procedimiento prevenido en el artº 108 del TUE .

Razones que debieron llevar a esta Sala a casar y anular la sentencia de instancia y anular la norma combatida por no haberse seguido el procedimiento prevenido en el artº 108 de la TUE .

Voto Particular

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO DON Oscar Gonzalez Gonzalez A LA SENTENCIA DICTADA EN ESTA SALA (SECCIÓN SEGUNDA) EN EL RECURSO DE CASACIÓN Nº 617/2009 EN FECHA 4 DE ABRIL DE 2012.

Discrepo con todo respeto del voto mayoritario y entiendo que el recurso debió ser estimado por las siguientes razones:

El principio de unidad de mercado exige que todos los operadores que en el mismo intervienen actúen en las mismas condiciones de igualdad, de tal forma que sería atentatorio contra esta unidad el establecimiento de privilegios para una serie de operadores, que, por razón de su residencia en un determinado territorio, gozarían de una menor presión fiscal que los restantes operadores, que no siendo residentes estarían sometidos al pago de impuestos más gravosos o no disfrutarían de unos determinados beneficios fiscales, que si corresponderían a los residentes. Ello es especialmente sensible en el ámbito de la imposición directa.

Es esto lo que ocurre con las normas forales que han sido objeto de impugnación, pues su aplicación comporta que las empresas residentes en la Comunidad Autónoma Vasca, tienen en el Impuesto sobre Sociedades unos menores tipos impositivos y unos beneficios que no corresponden en dicho impuesto a las empresas del territorio común.

La desventaja competitiva se manifiesta en una doble dirección. Por un lado, las empresas de territorio común han de competir en el territorio Vasco superando la barrera de entrada que supone el tener una mayor carga fiscal que las radicadas en esa Comunidad. Por otro lado, las empresas radicadas en esta Comunidad pueden operar en territorio común, gravando los beneficios que en él se obtenga con un tipo impositivo menor que las empresas residenciadas en territorio común.

Creo que este doble privilegio, puede colocar a los operadores vasco en una posición de dominio en el mercado contrario a las más elementales reglas sobre competencia. El Tribunal Constitucional en su sentencia 96/2002 de 25 de abril , aunque referida a supuesto distinto al aquí examinado, ha señalado que:

<<"Se coloca así a estos últimos en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria, pues la consecuencia final es que la mayoría de los sujetos que intervienen en el mercado autonómico de referencia (residentes en dichos territorios forales y residentes en la Unión Europea que no lo sean en España) lo hacen ofreciendo bienes y servicios a precios con reducida o nula presión fiscal -lo cual mejora notablemente su posición competitiva en el mercado- mientras que otros se ven obligados a intervenir incorporando al precio de sus operaciones el coste fiscal correspondiente derivado de la aplicación de la normativa común".>>

En mi opinión, ni la Disposición Adicional Primera de la Constitución , que "ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales", ni la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley 12/2002 de 23 de mayo), que faculta a dichos territorios para "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario", permiten concebir un régimen del Impuesto sobre sociedades que favorezca en la forma en que se hace en las normas impugnadas a los operadores residentes en estos territorios.

Téngase presente que el artículo 2º de ésta última Ley, señala como principios generales que deben seguir el sistema tributario de estos territorios, el de solidaridad, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, añadiendo en su artículo 3.b) que "mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado". Podrá decirse que la menor presión en el Impuesto sobre Sociedades se

compensa con una mayor presión en el IRPF, pero esto no quiere significar, que desde un punto de vista subjetivo, esa menor presión fiscal pueda redundar en perjuicio de unos operadores respecto de otros.

El reconocimiento que se hace en la Constitución de los derechos históricos, tiene que moverse dentro de los principios que la propia Constitución proclama, de tal forma que ese reconocimiento no puede en ningún caso permitir que se lesionen principios tan fundamentales para el funcionamiento del Estado como son el de solidaridad, igualdad y unidad de mercado. Las peculiaridades del sistema tributario foral podrán referirse a otros aspectos del Impuesto (plazos, formas, gestión, reclamaciones, comprobación, inspección, etc.), pero no desde luego, a aquellos que rompen la unidad del sistema general de cargas con repercusiones en el régimen competitivo, de igualdad y solidaridad.

Entender lo contrario podría hacer peligrar la estructura general del sistema, permitiendo privilegios, que si ahora se refieren a la reducción del tipo, podrían en el futuro llegar a otorgar beneficios desmesurados e inasumibles en el resto del Estado, creando diferencias sustanciales, y privilegios económicos entre las distintas Comunidades Autónomas, en contra de la prohibición que de ello hace el artículo 138.2 de la Constitución.

Oscar Gonzalez Gonzalez

Voto Particular

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL EXCMO. SR. MAGISTRADO D. Manuel Vicente Garzon Herrero A LA SENTENCIA DICTADA EN ESTA SALA (SECCIÓN SEGUNDA) EN EL RECURSO DE CASACIÓN Nº 617/2009 EN FECHA 4 DE ABRIL DE 2012

ANTECEDENTES DE LA SITUACIÓN ACTUAL.- Esta Sala viene resolviendo litigios sobre Normas Forales Vascas, al menos, desde el 19 de julio de 1991, y siempre con pronunciamientos anulatorios. La sentencia que supone un punto de inflexión en nuestra jurisprudencia por afrontar, desde la perspectiva del Derecho Comunitario, la problemática de las Ayudas de Estado, es la de 9 de diciembre de 2004, sentencia con pronunciamiento también anulatorio.

Esa sentencia es el punto de arranque de los litigios sobre Normas Forales Vascas ahora controvertidas por diversas razones:

- A) Es la última dictada conteniendo un pronunciamiento de fondo sobre las normas ahora recurridas.
- B) Es antecedente y origen de las resoluciones impugnadas.

Las nuevas normas dictadas, las que ahora enjuiciamos, han sido objeto de incidentes de suspensión, y de ejecución de sentencia (por estimarse que no cumplían lo acordado por la sentencia de 9 de diciembre de 2004).

Los incidentes, de ejecución de sentencia y de suspensión, como es sabido, contienen pretensiones que están conectadas con la pretensión del asunto principal, pero su objeto es radicalmente distinto del que constituye el asunto principal del pleito.

(Los incidentes de ejecución de la sentencia de 9 de diciembre de 2004 estaban conectados con aquella sentencia, pero eran extraños al objeto de este litigio. También eran extraños a la cuestión de fondo que se decide en este proceso los incidentes de suspensión planteados, por la básica consideración de no existir identidad entre el objeto procesal del incidente y el objeto del pleito principal).

Pese a esta independencia, y con la idea de que la sentencia Azores había supuesto un cambio radical en la concepción del TJUE sobre el alcance y contenido de las Ayudas del Estado, se resolvieron los incidentes de suspensión y de ejecución de sentencia referidos tomando en consideración el cambio de doctrina que dicha sentencia supuestamente contenía.

He manifestado mi oposición a tal proceder mediante votos particulares continuados, por entender que esa sentencia Azores nada tenía que ver con las pretensiones incidentales de ejecución y suspensión planteadas ante nosotros. Además, consideraba que el contenido y alcance de dicha sentencia, como se ha demostrado, era mucho más problemático de lo que podría inicialmente suponerse.

La sentencia que ahora se dicta es la primera, sobre el fondo, en estos más de veinte años que no tiene un contenido anulatorio de las normas impugnadas, rompiendo injustificadamente, desde mi punto de vista, la trayectoria jurisprudencial.

Lo paradójico de la actuación mayoritaria, siempre en mi opinión, es que para la resolución de los incidentes cuyo contenido y objeto poco tenía que ver con las pretensiones actuadas en los procesos principales que

ahora decidimos, se ha tomado como punto de referencia la sentencia Azores, (que examinaba la concepción de las Ayudas de Estado, por cierto en sentido de estimar su concurrencia) obviando el concreto objeto de las pretensiones incidentales que ante nosotros se dirimían. Por el contrario, y para la resolución de la cuestión de fondo, que es a lo que ahora nos enfrentamos, se ha omitido un estudio completo de la sentencia del TJUE de 9 de junio y 28 de julio de 2011, entre los mismos litigantes que concurren en estos litigios, y cuyo objeto es altamente semejante al aquí controvertido, además de muy trascendente, y que, ahora sí, dirimen el fondo del asunto, sentencias que declaran las medidas enjuiciadas "Ayudas de Estado". Tampoco se ha examinado la sentencia de casación recaída en el asunto Gibraltar, que también declara las normas impugnadas Ayudas de Estado, revocando, en este caso, la decisión del Tribunal de Primera Instancia, sentencia que, en mi opinión, vuelve a ser de singular trascendencia en el asunto que ahora resolvemos.

Estimo que esta posición apriorística sobre lo que la doctrina Azores suponía ha sido un lastre y ha predeterminado el fallo de este litigio.

Parece inferirse, de lo acaecido hasta ahora, que el TJUE ha abandonado la doctrina de la sentencia Azores o la ha hecho inaplicable. El Tribunal Supremo, por el contrario, la acoge, la mantiene y la consagra, pese a que el TJUE, hasta ahora, ha rehuido su aplicación en los asuntos en que inicialmente podía tener vigencia.

SOBRE LA PRUEBA.- Entrando en el examen de los específicos motivos de casación, las partes alegan, casi de modo general, la vulneración de las normas probatorias por no recibir el Tribunal de Instancia el proceso a prueba, y no practicar la necesaria para la resolución del litigio.

El Auto de la Sala de Instancia de 22 de junio de 2009, y, en este punto, la posición de la sentencia mayoritaria, reflejan una concepción exclusivamente privatista del proceso contencioso.

El artículo 61.1 de la Ley Jurisdiccional se separa en este punto, de modo notorio, de la regulación de la L.E.C. y establece: "El Juez o Tribunal podrá acordar de oficio el recibimiento a prueba y disponer la práctica de cuantas estime pertinentes para la más acertada decisión del asunto", obsérvese que la expresión "cuando lo estime pertinente para la más acertada decisión del asunto" no tiene equivalente en las normas civiles.

Es decir, en el proceso contencioso no sólo no rige, sino que es errónea, la idea de que el juez no debe practicar pruebas no solicitadas por las partes. Contrariamente, si lo estima procedente y conveniente para la más adecuada solución del asunto, "puede" y sobre todo "debe" hacerlo. El interés público que late en el proceso contencioso justifica que la controversia fáctica no quede al arbitrio de las partes. Si hay un proceso contencioso en que ese interés público sea patente, y que trasciende a la posición de las partes, es éste.

No comparto por ello, sino que discrepo, de la doctrina, que en este punto crucial, mantiene la posición mayoritaria.

Planteado en estos términos el problema, la cuestión radica en decidir si era necesaria la prueba "para la mejor decisión del asunto".

En mi opinión es evidente que sí, como lo demuestran las apreciaciones que en los párrafos siguientes efectúa el TJUE cuando resuelve la cuestión prejudicial planteada y cuyo contenido es del siguiente tenor:

"El método de cálculo del cupo es particularmente complejo. La primera etapa de este cálculo consiste en valorar los importes de las cargas asumidas por el Estado en el conjunto del Reino de España correspondientes a las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco. A dicho importe se aplica un coeficiente de imputación que debe reflejar, en principio, el peso relativo de la economía vasca en el conjunto del Reino de España. Por último, se procede a diversos ajustes, con objeto de perfeccionar la evaluación de los ingresos percibidos por las diferentes entidades en concepto de diversos impuestos.

De las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que el importe de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos no influye en la primera etapa del cálculo, que consiste exclusivamente en una valoración de diversas cargas asumidas por el Estado español. En cuanto a los ajustes, éstos solamente pueden verse afectados de manera indirecta por una norma foral que establezca un régimen tributario más favorable para los contribuyentes a los que sea de aplicación dicha norma.

Uno de los datos esenciales del cálculo del cupo es el coeficiente de imputación, fijado actualmente en el 6,24 %. A este respecto, de los debates ante el Tribunal de Justicia se desprende que, si bien dicho coeficiente se determina partiendo de datos económicos, se fija, sin embargo, en el marco de negociaciones esencialmente políticas entre el Estado español y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Por consiguiente, una decisión de reducción del tipo impositivo no tiene necesariamente que influir en el porcentaje de ese coeficiente.

En la vista, la Comisión cuestionó el coeficiente de imputación actual, por considerar que está infravalorado y que, en consecuencia, los Territorios Históricos contribuyen menos de lo que deberían a las cargas del Estado.

Sin embargo, es preciso recordar una vez más que el Tribunal de Justicia únicamente es competente para interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, y no para juzgar, en los asuntos principales, si el coeficiente de imputación calculado con arreglo a la Ley de 2002 sobre el cupo fue calculado correctamente desde el punto de vista económico o si está infravalorado.

Hay que señalar, sin embargo, que una infravaloración de dicho coeficiente tan sólo puede constituir un indicio de una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos. Ahora bien, debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español.

Como se ha expuesto ante este Tribunal de Justicia, el coeficiente de imputación se fija partiendo de datos económicos en el marco de negociaciones políticas en las que participa el Estado español y en las que éste defiende tanto el interés nacional como el de las demás regiones del Reino de España. **Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si tal proceso de fijación tiene por objeto permitir al Gobierno central compensar el coste de una subvención o de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos.**

De igual modo, corresponde a dicho órgano jurisdiccional examinar los efectos de ese proceso y verificar si, debido a la metodología adoptada y a los datos económicos tomados en consideración, la fijación del coeficiente de imputación y, de manera más general, el cálculo del cupo puede tener como efecto que el Estado español compense las consecuencias de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales.

En este sentido, si bien una compensación financiera puede ser declarada y específica, también puede ser oculta y deducirse únicamente del examen concreto de los flujos financieros existentes entre la entidad infraestatal de que se trate, el Estado miembro al que ésta pertenezca y las demás regiones de este último.

Ese examen puede indicar, en efecto, que una decisión de reducción de impuesto adoptada por la entidad infraestatal tiene como consecuencia mayores transferencias financieras en beneficio suyo, debido a los métodos de cálculo utilizados para determinar los importes que deben transferirse.

Habida cuenta de estos límites, es preciso examinar si determinadas normas forales adoptadas por los Territorios Históricos pueden implicar compensaciones ocultas en sectores como la Seguridad Social o la garantía por parte del Estado español de un servicio público mínimo, o incluso en el funcionamiento del Fondo de compensación interterritorial, como afirma en particular la Comisión. A este respecto, hay que señalar que esta última no ha explicado sus alegaciones de manera precisa.

Procede, pues, concluir que, sobre la base de los elementos examinados y de cualesquiera otros elementos que el órgano jurisdiccional remitente estime pertinente, incumbe a este último verificar si los Territorios Históricos asumen la consecuencias políticas y financieras de una medida tributaria adoptada dentro de los límites de las competencias que tienen otorgadas . "

Los términos que los textos citados contienen son, en mi opinión, inequívocos acerca de cual era la posición que el órgano jurisdiccional debió adoptar. Las expresiones: "corresponde al órgano jurisdiccional", "incumbe al órgano jurisdiccional" me parecen diáfanos, a efectos de valorar los deberes del órgano jurisdiccional en el plano probatorio, en este proceso.

Las razones contra la celebración de la prueba dadas por el Tribunal de instancia no son de recibo.

Anteriormente me he referido a las que hacen referencia a las facultades probatorias del Tribunal y a los deberes de las partes en punto a la prueba por lo que no voy a insistir más en este punto. En nuestro proceso contencioso, como he dicho, las facultades probatorias del órgano jurisdiccional no son discrecionales sino que pueden llegar a ser obligatorias para el órgano jurisdiccional. En un asunto como el que contemplamos, en el que, además de algún modo la decisión de la "cuestión prejudicial" ha alterado el objeto inicial del litigio, era "deber" del órgano jurisdiccional la práctica de la prueba necesaria para la "adecuada solución del litigio", y eso aunque la actividad procesal de las partes en el punto debatido no haya sido satisfactoria.

Otra argumentación del Tribunal de instancia para rechazar la práctica de la prueba es la de que al ser clara y objetivas las reglas de fijación del cupo, no es necesario acudir a prueba alguna para conocer su alcance.

Al razonar así se olvida que lo que debió ser objeto de prueba no eran las "reglas" de fijación del cupo, que, sin ser un dechado de perfección técnica, transparencia y sencillez, cumplen los requisitos mínimos de objetividad que a toda regla son exigibles, y probablemente por ello el Tribunal Constitucional aceptó su constitucionalidad. Lo que ha de ser objeto de prueba, y debate, son las cifras y cuantías que configuran los puntos de partida y escalones para las sucesivas aplicaciones de las reglas del Concierto. En consecuencia, al razonar con las normas, y no con la realidad de las cifras, el Tribunal de Instancia valora erróneamente lo que debe ser objeto de prueba, y oculta la esencia del litigio en el ámbito probatorio.

La afirmación del Tribunal de Instancia, al final del fundamento octavo, asumiendo la posición del gobierno español sobre la inexistencia de flujos financieros compensatorios de las medidas tributarias, considerándola válida y fundada, es, al menos, sorprendente.

Efectivamente, la posición procesal del gobierno español en estos más de veinte años de litigios sobre lo mismo no merece esa credibilidad procesal que el órgano jurisdiccional de instancia le atribuye. Ello se comprueba si se repara en que medidas semejantes a las aquí controvertidas hayan sido impugnadas por el gobierno español en unas ocasiones, en tanto que en otras ha sido ajeno a los litigios y no las ha impugnado y ha permanecido al margen de los procesos celebrados. También ha sostenido posiciones ante los Tribunales españoles, que luego ha abandonado en las instancias internacionales. Finalmente, en el asunto Gibraltar, extraordinariamente semejante a éste en cuanto al fondo, ha mantenido posiciones claramente opuestas a las mantenidas en este proceso pues allí solicitó que fueran declaradas Ayudas de Estado las normas enjuiciadas, en tanto que en este litigio, y solo en las instancias internacionales, pues ante los tribunales nacionales no ha comparecido, ha mantenido la legalidad de las medidas. Por tanto, cualquier conocedor de la realidad procesal de estos más de veinte años de litigios no puede asumir la posición probatoria de una parte tan "imprevisible" en sus comportamientos procesales.

Pero, con independencia de esta valoración procesal, histórica y comparada, de la actuación procesal del gobierno español es evidente que el TJUE conoció la posición del gobierno español, al resolver la cuestión prejudicial planteada y pese a ello estimó que habían de adoptarse las medidas más arriba transcritas, es decir, había que traer al proceso y desplegar la actividad jurisdiccional necesaria para disponer de datos de los que se carecía.

Sorprende que el Tribunal de instancia y este Tribunal Supremo ratifiquen las pautas del TJUE en sus razonamientos en lo referente a la autonomía institucional y procedimental, y, sin embargo, en lo que, en mi opinión, es la clave del litigio, la prueba de las cifras a las que se aplica el Concierto, omita el cumplimiento de lo que el TJUE consideró imprescindible para la solución del pleito.

La trascendencia de esta omisión no sólo radica en que se ha infringido el Derecho Nacional (normas reguladoras de la celebración de la prueba), sino que también se ha vulnerado el Derecho Comunitario al no resolverse una cuestión básica para decidir si las normas impugnadas eran, o no, Ayudas de Estado, conforme a lo dicho por el TJUE.

MEDIOS DE PRUEBA.- Llegados a este punto cabe preguntarse si existía prueba capaz de resolver el litigio.

Los datos a partir de los cuales se aplican las reglas del Convenio, son fijados por la Comisión Mixta. En su determinación, alcance y razón radica la esencia del litigio.

Deberían haber sido llamados sus miembros al proceso, pues ellos son los únicos que conocen oficialmente esos datos, a fin de que razonasen y explicasen a las partes y al Tribunal, las cifras, que, ulteriormente, habrían sido objeto del correspondiente debate procesal para la adecuada solución del proceso.

De otro lado, nuestra doctrina sobre la prevalencia de la tutela judicial sobre hipotéticos deberes de guardar secreto -asunto Lasa y Zabala- impediría que en el proceso se vedase el conocimiento de las cifras que sirven de sustento a la fijación del cupo.

CUESTIÓN DE FONDO.- La cuestión de fondo del recurso radica en la determinación del concepto de Ayudas de Estado y sus requisitos cuando las normas proceden de una entidad subestatal y el mecanismo de fijación del cupo.

Sobre esta problemática, basta con afirmar que han de concurrir las autonomías: institucional, procedimental y económica, que el TJUE exige para que determinadas medidas no se consideren Ayudas de Estado.

Voy a centrarme en la autonomía económica, porque habiendo proclamado el TJUE que concurren las dos primeras (la institucional y la procedimental) no podemos sino acatarlas, pues siendo el TJUE quien define y configura tales requisitos de Derecho Comunitario nada puede hacerse sino aceptarlas. Ello no impide manifestar las evidentes reservas intelectuales que esas conclusiones merecen. Efectivamente, los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco son realidades jurídicas, políticas y territoriales, distintas y diferentes, por lo que se incurre, en mi opinión, en una clara contradicción cuando se afirma que tienen autonomía pero para que tal autonomía se produzca han de complementarse recíprocamente Territorios Históricos y Comunidad Autónoma. Si hay autonomía, desde mi punto de vista, no hay necesidad de complementación, y si, los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, son realidades que necesitan la recíproca complementariedad carecen de autonomía.

Del mismo modo, la autonomía procedimental ha de predicarse de cada uno de los Territorios Históricos, razón por la que unas administraciones que se rigen esencialmente por mecanismos de coordinación ha de

aceptarse que carece de la indispensable autonomía en su actuación, pues la coordinación no deja de ser un mecanismo subordinado de decisión de los procedimientos administrativos.

Pero como he dicho anteriormente esto son cuestiones resueltas, a tenor de la sentencia del TJUE. En ella, sin embargo, se deja claro, de manera nítida, que la cuestión de la autonomía económica, ha de resolverse mediante una actividad procesal, transcrita más arriba, que el Tribunal de Instancia tenía que desplegar, lo que no ha hecho.

Considero que después de la respuesta dada por el TJUE a la cuestión prejudicial la problemática procesal inicial del litigio se ha visto sustancialmente alterada. También en el ámbito probatorio. Por eso no comparto los razonamientos de la sentencia mayoritaria aplicados al asunto que decidimos sobre el objeto de la prueba y los deberes de las partes. La doctrina sobre las diligencias para mejor proveer de la sentencia mayoritaria es claramente insatisfactoria a los efectos de este litigio, pues olvida el contenido de la sentencia del TJUE, que no puede considerarse que da por terminado el pleito. Una decisión conforme al Derecho Comunitario, después de esa sentencia, exigía una actividad probatoria que no se ha llevado a cabo.

Esta omisión constituye, desde luego, una infracción del Derecho Nacional, pero también del Derecho Comunitario al no hacer lo que el TJUE consideraba que había que hacer para decidir sobre la problemática de Ayudas de Estado, que era la clave del litigio.

La cuestión crucial de este recurso, como he dicho, era la fijación de los parámetros que sustentan la aplicación del cupo, así como los demás elementos que ulteriormente son aplicados.

De esta manera no puedo sino disentir de una sentencia a la que le falta el hecho sustancial, básico, crucial y esencial para la decisión que adopta, saber si en la fijación del cupo se establece una ventaja oculta que justifiquen las ulteriores pérdidas de recaudación que se derivan de normas del tipo de las impugnadas.

Esta infracción no es sólo de Derecho Nacional sino comunitario como he explicado.

Pero imaginemos que la prueba no era deber del órgano jurisdiccional, que lo era, y que el pleito tenía que ser resuelto en los términos planteados.

En estas circunstancias, y partiendo del hecho, no discutido, de que la determinación de los parámetros que constituyen los hitos de aplicación del Concierto es la bóveda de este recurso, las reglas sobre carga de la prueba deberían haber llevado a conclusión distinta a la alcanzada por la sentencia mayoritaria. Efectivamente, el artículo 217.6 de la LEC establece: "Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio."

Resulta patente que en alguno de los pleitos que decidimos -basta uno- ha intervenido la Comunidad Autónoma del País Vasco, no el gobierno español, que se ha abstenido de intervenir en el litigio pese al indudable interés público que este proceso supone. La Comisión Mixta que regula la Ley del Concierto está integrada además de por representantes del Gobierno Español, por otros que lo son de la Comunidad Autónoma Vasca, y, por tanto, conocen indiscutiblemente los datos que dan lugar a la aplicación del Concierto.

No ofrece dudas, en consecuencia, de que si no conocemos los datos que son el hito del Concierto, y que repito, son esenciales básicos, sustanciales y cruciales para la adecuada solución del litigio, es porque una de las partes litigantes los oculta. Por eso, la parte que oculta esos datos debe soportar las consecuencias de que los mismos no estén en el proceso, en virtud de reglas sobre carga de la prueba por todos conocidas.

Por lo expuesto, creo que aún aceptando las deficiencias estructurales que el proceso tiene, la conclusión ha debido ser la de estimar el recurso y anular, también por razones de fondo, las resoluciones impugnadas.

REALIDAD SOCIAL.- Hay, por último, una consideración básica que haría en mi opinión indispensable la estimación del recurso por la mera aplicación del artículo 3.1 del Código Civil que exige que las normas se apliquen conforme a la realidad del tiempo y lugar en que estas han de ser aplicadas.

Constituye, en mi opinión, una conclusión difícilmente presentable el que las normas estatales económicas de todo orden estén sometidas a control exhaustivo, por las circunstancias de todos sabidas, de la Comisión y no lo estén las de una unidad subestatal, que es lo que la sentencia mayoritaria consagra.

Por tanto, y en mi opinión, tanto por razones de forma, no celebración de prueba necesaria para la solución del litigio, como de fondo, de Derecho Comunitario, y Nacional, el Recurso de Casación debió ser estimado.

Dicho sea todo con el pleno respeto de la posición mayoritaria, pero con igual firmeza.

D. Manuel Vicente Garzon Herrero



PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ