

M<sup>a</sup> BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA  
LICENCIADA EN DERECHO  
PROCURADORA DE LOS TRIBUNALES  
" No ejerciente "

Alda. Recalde, 50-3<sup>a</sup> planta Dpto. 3.21  
48008 - BILBAO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO N° 727/07

SENTENCIA NUMERO 273/09

ILMOS. SRES.  
PRESIDENTE:  
DON LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA

MAGISTRADOS:  
DON JOSE ANTONIO GONZALEZ SAIZ  
DOÑA M<sup>a</sup> DEL MAR DIAZ PEREZ

En la Villa de BILBAO, a diecisiete de Abril de dos mil nueve.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 727/07 y seguido por el procedimiento Ordinario Ley 98, en el que se impugna: NORMA FORAL 6/2007 DE 27 DE MARZO DE LAS JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA POR LA QUE SE MODIFICA FORAL 3/1996 DE 26 DE JUNIO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y OTRAS NORMAS FORALES DE CARACTER TRIBUTARIO.

Son partes en dicho recurso: como recurrente COMUNIDAD AUTONOMA DE LA RIOJA, representada por el Procurador DON JAIME GOYENCHEA PRADO y dirigido por el Letrado DON JOSE MANUEL CRIADO GAMEZ.

Como demandadas: DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora DOÑA MARIA BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA y dirigida por el Letrado DON JOSE LUIS AURTENETXE GOIRIENA.

\*JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA, representadas por la Procuradora DOÑA MARIA BEGOÑA PEREA DE LA TAJADA y dirigidas por el Letrado DON IGNACIO SAENZ-CORTABARRIA FERNANDEZ.

\*CONFEDERACION EMPRESARIAL VASCA-CONFEBASK, representada por el Procurador DON GERMAN ORS SIMON y

Recepcionado en el  
EMPRESARIAL VASCA-CONFEBASK,  
C. PROCURADORES EL DIA ANTERIOR

27 ABR 2009 -1-

BIZKAIKO AUZITEGIETAKO  
PROKURADOREEN ELKARGO OSPETSUA  
FIRMA PROCURADOR

dirigida por el Letrado DON PABLO GIL ROA.

Siendo Ponente la Iltma. Sra. DOÑA M<sup>a</sup> DEL MAR DIAZ PEREZ, Magistrada de esta Sala.

### I. ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Con fecha de 18 de Mayo de 2.007 el Procurador de los Tribunales Don Jaime Goyenechea Prado en representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 6/2.007, de 27 de Marzo de Juntas Generales de Bizkaia, que modificaba la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1.996 de 26 de Junio. Dicho proceso ordinario lleva como número el 727/2.007, y en él se constituyeron como partes demandadas la Diputación Foral y las Juntas Generales de Bizkaia y la "Confederación Empresarial Vasca-CONFEBASK".

**SEGUNDO.-** Seguidos los trámites pertinentes, en fecha de 5 de Septiembre de 2.005 se formalizó el escrito principal de demanda en que se instaba de este Tribunal la declaración de nulidad de los artículos 7, 9, 10 y 18; disposición adicional sexta, apartados 6 y 10; disposición adicional octava; disposición adicional novena; disposición transitoria primera y disposición final primera de la Norma Foral 6/2.007, que dan nueva redacción a los artículos 29, 40, 41, 42, 43, 44, 44 bis, 45, 46, añaden una Disposición transitoria trigésimo segunda, modifican la Norma Foral 5/1.999, de 15 de abril, del Impuesto de la Renta de no Residentes y el apartado segundo del art. 25 de la Norma Foral 9/1.997, de 14 de octubre sobre Régimen Fiscal de Cooperativa, y señalan la entrada en vigor.

Como fundamentación de la pretensión, se examinaba extensamente la potestad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco, atribuyendo carácter reglamentario y sujeción al principio de jerarquía normativa a los productos emanados del mismo, haciendo variadas citas normativas y de la jurisprudencia.

Respecto de los aspectos procedimentales de la elaboración de la Norma Foral, se afirma que, por reproducir preceptos que incluyen medidas fiscales que, de acuerdo con la Sentencia del TS de 9 de Diciembre de 2.004, son susceptibles de ser calificados inicialmente como Ayudas de Estado, han debido ser comunicadas con carácter previo a la Comisión Europea de conformidad con lo establecido por el artículo 88.3 del Tratado Constitutivo de la CEE, y ello, tanto por la imposibilidad de desconocerse las declaraciones

de la susodicha Sentencia firme del Tribunal Supremo, como desde la directa aplicación del artículo 87.1 TCE, haciéndose amplio desarrollo de dichos puntos de vista, y examen de cada uno de las medidas impugnadas.

Se argumentaba asimismo sobre la infracción del principio de jerarquía normativa en que incurrirían los preceptos directamente impugnados, por el hecho de incorporar ventajas aplicables en exclusiva a determinadas empresas sometidas a la normativa recurrida, lo que particulariza en dos grupos de infracciones, respectivamente referidas a la Constitución, (arts. 2, 138. 1, 156.1 y 158.2, así como 14, 31.1, 139 y 149.1 todos ellos CE), al Estatuto de Autonomía del País Vasco y al Concierto Económico aprobado por Ley 12/2.002, de 23 de mayo, (art. 3, letras b) y c), en relación con art. 41 del EAPV), con cita de la STS de 7 de Febrero de 1.998, (RJ. 1.111).

**TERCERO.-** En fecha de 8 de Octubre de 2.007 se formalizó el escrito de contestación a la demanda por parte de las Juntas Generales autoras de la disposición recurrida, manifestando oposición a la pretensión actora en distintas vertientes, específicamente referidas a: A) Inexistencia de cosa juzgada por falta de identidad entre los preceptos impugnados y los anulados por la STS de 9 de Diciembre de 2.004 en Recurso de Casación nº 7.893/99, con examen pormenorizado de cada uno de los preceptos recurridos. B) Carácter reglamentario de las Normas Forales y su encaje en el artículo 62.2 LRJ-PAC, examinado si las disposiciones impugnadas son o no Ayudas de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE y, en consecuencia, le es o no de aplicación lo dispuesto en el artículo 88.3 de ese tratado, así como la función del juez nacional al respecto; C) Inexistencia de quebrantamiento de los principios de interdicción de la arbitrariedad de los Poderes Públicos, y de jerarquía normativa por contravención de los principios constitucionales alegados de solidaridad y unidad de mercado.

A los folios 381 a 410 y 411 a 442 de los presentes autos, obran los escritos mediante los que formalizaban la oposición procesal, respectivamente, de "Confebask" y de la Diputación Foral vizcaína.

**CUARTO.-** Por medio de Auto de 13 de Diciembre de 2.007, se acordó no haber lugar al recibimiento del proceso a prueba y otorgar el trámite de Conclusiones Sucintas, que evacuaron las partes por su orden, ratificando en lo esencial sus anteriores puntos de vista.

**QUINTO.-** El 9 de enero de 2.008 tiene entrada en la Sala escrito de la representación procesal de la actora

solicitando la ampliación del recurso al artículo único, apartado dos, del Decreto Foral 212/2007, de 27 de noviembre, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1.997, de 10 de junio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Previo traslado a las partes, se acuerda por Auto de 7 de febrero de 2.008 la ampliación solicitada.

**SEXTO.-** El 7 de abril de 2.008 la Comunidad Autónoma de la Rioja presenta demanda correspondiente a la ampliación (folios 639 a 645), solicitando la nulidad de los artículos 33 y 35 del Decreto Foral 81/1.997, de 10 de junio, en la nueva redacción dada por el artículo único del Decreto Foral 212/2.007, de 27 de noviembre, con remisión a los fundamentos de derecho vertidos en la demanda precedente.

A los folios 652 a 676, 718 a 720 y 721 a 728 contestan, respectivamente, la Diputación Foral de Bizkaia, Confebask y las JJGG de Bizkaia, considerando que la ampliación de la demanda no incluyó la impugnación del apartado 3 del artículo único del Decreto Foral 212/2.007, con lo que su impugnación aparece claramente improcedente; se dan por reproducidas la alegaciones vertidas en las anteriores contestaciones a la demanda, y se comentan las conclusiones que la Abogada General, Mme Kokott, propone al TJCE en el marco de los asuntos prejudiciales C-428/06 a C-434/06.

**SÉPTIMO.-** Por medio de Auto de 25 de Junio de 2.008, se acordó no haber lugar al recibimiento del proceso a prueba y otorgar el trámite de Conclusiones Sucintas, que fueron presentadas por las partes.

Y ya concluso el pleito y pendientes las actuaciones de señalamiento de día para la Votación y Fallo por el turno establecido, la representación procesal de la Comunidad Autónoma de la Rioja solicita nueva ampliación del recurso a la Norma Foral 5/2.008, de 30 de junio, que tras oír al resto de las partes, es rechazada por la Sala mediante Auto de 30 de octubre de 2.008.

**OCTAVO.-** Por Providencia de fecha 03-03-09 se ha señalado para la Votación y Fallo del presente asunto el día 5-03-09.

**NOVENO.-** Por el Procurador de la parte actora se presentó escrito, de fecha 06-03-09, interponiendo recurso de súplica contra la Providencia de votación y fallo que fue desestimado en el auto de 03-04-09, quedando los autos en

poder de SS<sup>a</sup> para dictar sentencia.

## I I . - F U N D A M E N T O S J U R Í D I C O S

**PRIMERO.-** En el presente proceso la Comunidad Autónoma de La Rioja que es parte recurrente pretende la anulación en vía recurso directo de los artículos 7, 9, 10 y 18, disposición adicional sexta, apartados 6 y 10, disposición adicional octava y disposición adicional novena de la Norma Foral 6/2.007, de 27 de Marzo, de Juntas Generales de Bizkaia, que modificaba la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1.996 de 26 de Junio; así como del artículo único, apartado dos, del Decreto Foral 212/2007, de 27 de noviembre, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1.997, de 10 de junio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Tal impugnación queda enmarcada con carácter principal, y como se ha anticipado en los referidos antecedentes fácticos, en la aplicación a tales medidas fiscales de la calificación de ayudas de Estado del artículo 87.1 del TUE, y, en su caso, del procedimiento de derecho comunitario para su autorización, y cuestión ésta cuya respuesta jurisdiccional afirmativa había determinado con anterioridad la anulación de iguales o equivalentes preceptos de la Norma Foral 3/1.996, de 26 de Junio, por virtud de la Sentencia de Casación del Tribunal Supremo fechada el 9 de Diciembre de 2.004, (RJ. 130/2.005), y cuestión ésta que rebrota, con radical discrepancia entre las partes, con ocasión de promulgarse la Norma Foral que en este proceso es revisada.

Sin embargo, durante el curso del presente proceso la solución a la controversia procesal ha venido a ser iluminada por una trascendental aportación interpretativa de parte del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que especialmente por medio de la Sentencia de la Gran Sala de 6 de Septiembre de 2.006, en el asunto C-88/03, ha sentado las premisas y criterios generales que posibilitan que, para una entidad infraestatal dotada de un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro, sea el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que deba considerarse referente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, y, en suma, conlleva el rasgo de selectividad que la hace contraria al Tratado.

Posteriormente, la Sala Tercera del TJCE ha dictado la recientísima Sentencia de 11 de Setiembre de 2.008, en respuesta a las solicitudes de Decisión Prejudicial que

fueron elevadas por esta misma Sala con la finalidad de pulsar el grado de consolidación de tal doctrina, y de obtener la colaboración interpretativa de tan alta institución comunitaria a la hora de llevar a cabo la tarea de trasladar las referidas premisas al concreto supuesto de hecho que ofrece la autonomía fiscal de la Comunidad Autónoma vasca. Como habrá ocasión posterior de expresar con detalle, esa doctrina de interpretación del artículo 87 TCE, y su acomodación específica al supuesto jurídico-institucional del País Vasco, resultan decisivos para el principal pronunciamiento de este proceso.

**SEGUNDO.-** Esta Sala, como son concedoras todas las partes del proceso, ya ha dado respuesta en recientes sentencias -por todas, Sentencias de 22 de diciembre de 2.008 RCA 1335/2005 y RCA 793/07- al conflicto que en el recurso se plantea, y el criterio expuesto en aquellas igualmente se continuará en el presente caso, en aras del principio de seguridad jurídica y de unidad de doctrina.

Emprendiendo esa primera y sustancial tarea que las partes procesales imponen, y en busca de la mayor claridad y brevedad, vamos a prescindir inicialmente de abordar el análisis de cuantos fundamentos y alegaciones consisten en trasponer al caso, o refutar para él, los criterios mantenidos o aplicados con anterioridad por la jurisprudencia o por los órganos jurisdiccionales internos, así como las autoridades administrativas comunitarias, ante la presencia de un elemento de interpretación vinculante tan eminente y preciso como el citado, pero no sin hacer una primera consideración sobre el objeto material de revisión de este proceso en conexión con esos otros anteriores pronunciamientos jurisdiccionales, y muy especialmente el del Recurso de Casación nº 7.893/99, que recayó en el originario proceso contencioso-administrativo seguido contra la Norma Foral 3/1.996, de 26 de Junio, en su originaria redacción. (RCA nº 3.753/96).

Independientemente de las implicaciones doctrinales que la Sentencia en él dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en fecha de 9 de Diciembre de 2.004, podía tener y de hecho ha venido teniendo sobre la materia propia de enjuiciamiento en este nuevo proceso de contenido significativamente idéntico, (implicaciones manifestadas, sobre todo, en la adopción de medidas cautelares directamente inspiradas por tal Sentencia, según la reiterada concepción del *fumus boni iuris* en favor de los recurrentes surgida del hecho de existir una anterior sentencia anulatoria), en el aspecto procesal principal, el incidente de Ejecución de Sentencia promovido en dichos autos 3.753/96, por la asociación empresarial riojana recurrente, -FER-, dio lugar también a los Autos de esta Sala de 14 de Noviembre de 2.005 y 17 de Marzo de 2.006, que declararon la nulidad en vía

incidental, entre otros, del artículo 2º apartados Cuatro y Siete, de la Norma Foral 7/2.005, aquí enjuiciada, referidos al tipo general de 32,5% del art. 29.1.a) y a la deducción del artículo 39 de la Norma Foral 3/1.996.

No obstante, dichos Autos incidentales han sido posteriormente revocados por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Mayo de 2.008 en Recurso de Casación nº 2.648/2.006, e igualmente lo ha sido el Auto de Medidas Cautelares de 14 de Noviembre de 2.005, por virtud de STS de 13 de Marzo de 2.008, en Recurso de Casación nº 3.663/06, por lo que no se hacen precisas otras mayores reflexiones para llegar a la conclusión de que el objeto litigioso aparece hoy en día nítido y despojado de todo previo condicionante jurisdiccional interno que prejuzgue su resolución y el contenido del Fallo.

Esto resulta así más acentuadamente si cabe en función de las consideraciones que en dichas recientes Sentencias ha venido formulando la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de las que cabe destacar ahora las que contiene el F.J. Quinto de la referida STS de 27 de Mayo pasado, señalando primeramente como razón decisoria de la revocación, que, "si bien la Sentencia de esta Sala de 9 de Diciembre de 2004, juzgó de la validez de las disposiciones impugnadas con arreglo al momento en que fueron publicadas (año 1996), a la hora de dar cumplimiento a aquella, dictando las disposiciones de sustitución, y transcurridos 10 años (por tanto, ya en 2005), puede considerarse razonable entender que las Decisiones de la Comisión no se habían enfrentado a los preceptos que han suscitado la presente controversia y que, en consecuencia, los mismos no planteaban problema desde el punto de vista del derecho Comunitario, por lo que no era necesario tampoco someterlas al procedimiento de comunicación previa a la Comisión Europea que se establece en el artículo 88, apartado 3 del Tratado de la Unión Europea", y añadiendo más tarde que, no obstante, esa revocación, "...no puede afectar a la otra posibilidad de impugnación de las correspondientes disposiciones, hecha efectiva en el presente caso a través de los recursos contencioso-administrativos interpuestos ante el Tribunal Superior de Justicia por las Comunidades Autónomas de la Rioja y Castilla y León y por la Unión general de Trabajadores de la Rioja y sin que por ello tampoco, la conclusión que alcanzamos suponga prejuzgar el resultado de los mismos, una vez quede resuelta la cuestión prejudicial de interpretación planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Bilbao".

**TERCERO.-** Partiendo de lo anterior, vamos a acometer ese primer planteamiento impugnatorio del proceso que gira en torno a la consideración de las medidas tributarias promulgadas como ayudas prohibidas por el Tratado CE.

Para adentrarse en él, la Sala precisa que, como insistentemente recuerda la Sentencia del TJCE recaída en los asuntos acumulados C-428 a 434 de 2.006, es al órgano judicial interno remitente al que corresponde apreciar si se está en presencia de ayudas de Estado, no siendo competente el TJCEE en el seno del litigio interno, para aplicar el Derecho comunitario, "sino únicamente para interpretar o apreciar la validez de éste". -Apartado 77-.

En consecuencia, el contenido de la referida Sentencia no puede ser entendido como un reenvío por parte de dicho Tribunal comunitario de nuevas cuestiones, dudas o planteamientos al órgano judicial consultante que éste debería abordar en una perspectiva de intercomunicación o reciprocidad de actuaciones.

Cuestión muy diversa es que, recordándole al juzgador del Estado miembro que él es el exclusivo destinatario de las controversias fundadas en Derecho comunitario europeo que las partes lleguen a formular, el TJCE examine y valore los puntos de vista y observaciones que los intervinientes en el curso del procedimiento incoado para adoptar las decisiones prejudiciales, (incluso Gobiernos de otros Estados miembros), hayan dejado expuestos en sus escritos o en la vista pública celebrada ante el citado Tribunal comunitario.

Sin embargo, el litigio principal no deja por ello de ser el que era, ni amplía su ámbito subjetivo y objetivo en relación con esos otros actores, cuestiones, e incógnitas a los que da respuesta inmediata, o se abstiene de darla el TJCE, pues se abordan en la Sentencia con la exclusiva finalidad de dar una completa directriz y orientación, con todos los posibles matices, a la petición de interpretación del órgano judicial solicitante.

Justamente por ello, y ante la segura y legítima expectativa de las partes de este proceso de que tales menciones del TJCE, sean examinadas por la Sala sentenciadora, ésta, dentro de los márgenes de la congruencia procesal y en la medida en que se instalen en el campo del método definido por el interprete del Derecho comunitario y las apreciaciones jurídicas del derecho interno, ("iura novit curia"), va a ensayar su mayor posible dilucidación en esta sentencia, desde la conciencia que le asiste de que el nivel extremo de litigiosidad interna alcanzado en la materia propicia los mayores esfuerzos a la hora de resolver las controversias. Todo ello sin olvidar que lo que el TJCE defiende es el método de interpretación, y no un temario de preguntas concretas a resolver por el órgano remitente.

No obstante, desconoceríamos plenamente el sentido y finalidad de las consultas prejudiciales del art. 234 TCE, si entendiésemos que el procedimiento incidental ante el Tribunal de Justicia CE es el principal, y que dicha

institución es el juzgador último de las cuestiones del presente litigio y quien mediante "mandatos" dirigidos a este órgano judicial interno le está requiriendo a investigar nuevos hechos, debiendo éste emprender una instrucción judicial de oficio para, en suma, resolver sobre los supuestos de hecho inciertos que de ello resulten, al margen de los que enmarcan la pretensión revisora actuada por las partes mediante las alegaciones y pruebas contenidas en el proceso.

Con ello se pretendería que, a raíz de la respuesta prejudicial, se inicie un nuevo litigio diferente del ya concluido y pendiente de sentencia, y que sea incluso la Jurisdicción Contencioso-Administrativa revisora la que lleve a cabo pesquisas o sondeos inciertos sobre meras hipótesis de hechos y fundamentos, so capa de indefensión a la parte recurrente, que, no obstante, habría que recordar que ha intervenido en todas las fases alegatorias y eventualmente probatorias del presente proceso; ha sido oída y ha podido sostener lo conveniente acerca del planteamiento de la Cuestión Prejudicial, y ha sido igualmente parte interviniente ante el TJCE.

Muy al contrario, el TJCE, como el mismo reitera, es un Tribunal que asiste al órgano judicial interno exclusivamente en la interpretación de los puntos de Derecho comunitario que éste último le somete, y que deja al Tribunal remitente la determinación y examen de todas las cuestiones que exceden de esa interpretación del derecho comunitario que le cumple decidir.

Como síntesis, así se reitera en el párrafo 139 de la Sentencia prejudicial al decir que, "no incumbe al Tribunal de Justicia declarar si las normas forales controvertidas en los asuntos principales constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE apartado 1. En efecto, tal operación de calificación implicaría que el Tribunal de Justicia procediera a la determinación, la interpretación y la aplicación del Derecho nacional aplicable, así como a un examen de los hechos, funciones que competen al órgano jurisdiccional remitente, mientras que el Tribunal de Justicia solamente es competente para interpretar el concepto de ayuda de Estado en el sentido de dicha disposición, con objeto de proporcionar al citado órgano jurisdiccional criterios que le permitan resolver los litigios de los que conoce."

No puede por ello confundirse ese deslinde de atribuciones, -orientado en exclusiva a que el TJCE proporcione criterios de interpretación sin invadir la competencia del Tribunal interno-, con supuestos mandatos a éste para indagar y decidir determinados puntos de derecho nacional interno, lo que es una perspectiva del todo ajena a la posición de ambos órganos jurisdiccionales, que confunde

la mera consulta prejudicial con un hipotético recurso jerárquico ante un Tribunal interno de nivel superior.

Por ello, recibida la respuesta prejudicial del TJCE, -trámite final del proceso principal conforme a reiterada jurisprudencia -, el órgano jurisdiccional interno, lo único que puede y debe hacer, es dictar con inmediatez la sentencia del litigio, que a él exclusivamente le corresponde.

**CUARTO.-** Dicho esto, como indica la Sentencia de 11 de Setiembre, se trata de verificar por esta Sala si la entidad infraestatal compuesta por la CA del País Vasco y los Territorios Históricos goza de la suficiente autonomía, es decir, "si dispone de autonomía institucional, de procedimiento y económica, desempeñando un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas" -Sentencia TJCE de 11 de Setiembre, apartado 55-, y papel fundamental ese que, "es consecuencia de la autonomía y no un requisito previo de ésta", siendo tales, "los únicos requisitos que deben cumplirse para que el territorio en que ejerce su competencia.....sea el marco pertinente para apreciar si una decisión adoptada por ésta tiene carácter selectivo". -Apdo. 60-.

Esta particular reflexión y otras del Tribunal, -y los términos en que emite su respuesta final-, nos lleva a diferenciar dos grandes campos de análisis. Uno de ellos, de índole más abstracta y planteable en términos estrictamente jurídicos internos, es si la autonomía financiera y tributaria que asiste al País Vasco en el ordenamiento jurídico constitucional y estatutario vigente cumple esa triple condición para ser "marco pertinente" para la apreciación del carácter selectivo de una medida. El segundo no afectaría al marco institucional como tal, una vez verificado, sino a una apreciación *in concreto* de las características mismas de la medida, que, además de por las razones generales que se derivan del artículo 87.1 TCE, podrían también ser calificadas de selectivas si se adoptan fuera de las competencias que a la entidad infraestatal corresponden, -apartado 143-, o si dan lugar u originan otras compensaciones o flujos financieros que supongan, con relación de causa a efecto, que los Territorios Históricos o la CAPV no asumen las consecuencias políticas o financieras de su decisión.

Si nos situamos en ese doble esquema de posibilidades, lo que procede primeramente en este proceso contencioso-administrativo, -ya que es la cuestión que está en la base de todo el litigio desde los planteamientos procesales de hecho y derecho de las partes litigantes y de las resoluciones judiciales y comunitarias en que sus tesis se han fundado-, es, "verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal

autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución Española de 1.978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1".

EL TJCE en la Sentencia de 6 de Setiembre de 2.006, asunto C-88/03, ya estableció los tres criterios acumulativos de que la autonomía de la región europea examinada debería gozar para excluir esa calificación, y ahora viene a reafirmarlos con ocasión de plantearse dudas sobre la concreta situación del País Vasco a la hora de juzgar de las disposiciones fiscales establecidas con carácter de generalidad dentro de su ámbito.

El resultado que vamos a obtener es el que se desarrolla y concluye en las siguientes fundamentaciones;

-La autonomía institucional de esa entidad en tanto poseedora de "un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno Central", -en palabras del TJCE en el apartado 87-, no ha merecido la duda de esta Sala, y nos remitimos con ello a los particulares atinentes del Auto de planteamiento. Es de destacar que en este capítulo, y aunque se formularon algunas objeciones, -párrafo 85-, la respuesta del TJCE tampoco introduce matices adversativos ni condicionantes, afirmando con rotundidad que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, "cumplen el criterio de la autonomía institucional".

-En lo relativo a la autonomía en materia de procedimiento, se le planteaban a esta Sala ciertas dudas de interpretación acerca del alcance de dicho criterio. Se decía que el procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco, no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, pero que cuenta éste con mecanismos, (no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios), en orden a, una vez conocidos los proyectos, examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes. La duda era si esa actividad del Gobierno central constituía un síntoma de insuficiencia de la autonomía del País Vasco de cara a integrar dicho criterio del Tribunal de Justicia.

Igualmente se añadía que, desde un punto de vista distinto, es decir, desde la perspectiva de los objetivos a atender por la normativa tributaria autónoma y a su eventual obligación de, "tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo", lo que el Concierto refleja son límites

negativos recogidos en su artículo 3º, referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. Si la Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, -artículo 41.2-, y el propio Concierto que de él dimana, -artículos 2 y 3-, se establecen unos límites genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales.

A estas vacilaciones de la Sala consultante, y atendidas igualmente las observaciones formuladas ante el propio TJCE por los intervinientes, dedica el Tribunal los párrafos 95 a 110, que no vamos a transcribir íntegramente por razones de economía y mayor claridad y dado que su texto completo se encuentra incorporado a estos autos, limitándonos a extraer una síntesis significativa de las pautas interpretativas que el Tribunal nos brinda.

En torno a la primera de las dudas, la Decisión Prejudicial comienza por afirmar que la autonomía procedimental, "no excluye que se establezca 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". -96-.

Luego, tras analizar diversos preceptos del vigente Concierto Económico, (arts. 4.1, 64), concluye que la Comisión de Evaluación Normativa, "es solamente un órgano consultivo y de conciliación, y no un mecanismo a través del cual el Gobierno central imponga su propia decisión en el caso de que exista un conflicto entre un proyecto de normas forales y la normativa tributaria del Estado español." -100-.

Esas precisiones del TJCE, conducen inequívocamente a esta Sala a dar por sentado que la existencia de los mecanismos aludidos no inciden negativamente sobre el nivel de autonomía que exige al indicado criterio.

En lo concerniente al segundo grupo de dudas y observaciones, es asimismo enervatorio de las mismas el enfoque que en los apartados 101 y siguientes se desarrolla por el TJCE, en base a la conclusión de que; "Por lo que atañe a los diferentes principios invocados por la Comunidad Autónoma de la Rioja, la Comunidad Autónoma de Castilla y

León así como la Comisión, no puede concluirse que aquellos menoscaben la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, sino más bien que definen los límites de ésta".

Se examina el principio de solidaridad del art. 138 CE, respecto del que se nos dice que, "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, aun 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 control jurisdiccional," o que, "el hecho de que deban respetarse determinados límites preestablecidos a la hora de adoptar una decisión no implica, en principio, que se menoscabe la autonomía de decisión de la entidad que adopte aquélla." -103 y 104-.

Respecto al principio de armonización fiscal y todas sus vertientes, enunciadas en el artículo 3 del Concierto Económico, se declara 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." Además, -siempre en palabras del TJCE-, el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido, y de ello se desprende que la obligación de que una entidad infraestatal tome en consideración el interés del Estado al objeto de respetar los límites de las competencias atribuidas a dicha entidad no constituye, en principio, un elemento que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de ésta cuando adopte una decisión dentro de los límites de esas competencias.

En definitiva, "procede señalar que, como se deduce de las disposiciones nacionales aplicables y, en particular, de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral

para imponer la observancia de principios como el de solidaridad, el de armonización fiscal, u otros principios como los invocados por las demandantes en el procedimiento principal".

Aunque esas exhaustivas consideraciones dejarían incólume la competencia del órgano jurisdiccional nacional para determinar, aplicar e interpretar el derecho nacional, y para aplicar por sí el derecho comunitario sobre esta materia, -párrafo 110-, no se atisban ni aparecen racionalmente otras vertientes diferentes en lo relativo a dicho criterio procedimental, cuyo examen crítico, -por lo que las partes han llegado a observar y oponer y la Sala ha llegado a contrastar-, ha de tenerse por agotado, y por plenamente inconducente y frustrado el cuestionamiento del mismo en el caso de las medidas tributarias enjuiciadas.

**QUINTO.**- En lo que respecta, por último, a la autonomía económica, esta Sala de lo Contencioso-Administrativo no albergaba, ni alberga dudas, -y luego se volverá sobre ello-, acerca de que el bloque normativo a tener en cuenta configura una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en que el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema legal acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones.

No obstante ha mantenido la duda de si el nivel competencial del País Vasco es suficiente para colmar las exigencias de dicho criterio, tal y como fue enunciado por la Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto *Portugal/Comisión*, al quedar limitado ese elenco por las competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como "sistema monetario", "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica", "régimen económico de la Seguridad Social", "obras públicas de interés general", entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución.

Por ello, -decía esta Sala-, la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español, según la jurisprudencia de su propio Tribunal Constitucional. -SSTC 96/1.984, de 19 de Octubre, y 96/2.002, de 25 de Abril, entre otras-.

Podemos añadir ahora que lo que propiciaba esa duda eran algunas sugerencias del Abogado General en el propio Asunto C-88/03 que podían hacer suponer que la autonomía económica requerible debía ser consecuencia de un nivel competencial más alto que el actual de la CA del País Vasco y equivalente a una dirección completa y efectiva de la política económica y financiera dentro de la entidad infraestatal, que originase en la práctica un marco económico diverso. (Así el punto 55 de su Informe apuntaba la concluyente de que, "las empresas establecidas dentro y fuera de la región operan en marcos jurídico y económicamente distintos que no pueden compararse").

A la vista de la respuesta prejudicial del Tribunal de Justicia, -apartados 123 a 135-, deducimos claramente que la interpretación del Tratado en este punto no permite mantener esa duda.

En primer lugar se corrobora con el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, que para que una entidad infraestatal goce de autonomía económica y financiera es requisito 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. Y destaca que, "el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales.". -135-. Se añade en otro punto, que, "...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." -129-.

Por tanto, si desde el punto de vista del criterio de la autonomía económica lo que se debe tener en cuenta exclusiva es si las consecuencias de menor ingreso de las medidas fiscales adoptadas por la CA del País Vasco son compensadas a ésta por el Gobierno Central o por el Estado en su conjunto, y en modo alguno han de tenerse presentes todas y cada una de las relaciones y flujos financieros que por otras razones no compensatorias, se originen, ninguna cabida pueden tener situaciones económicas y estadísticas generales y no específicas del País Vasco, como ocurriría con la Seguridad Social, y con la posibilidad señalada en el apartado 121 de que exista un déficit en materia de pensiones.

En razón precisamente del sistema de caja única al que se alude, -art. 149.1.17 CE-, se trata de una materia ajena a la competencia de la CA del País Vasco y de los Territorios Históricos, en la que estos no son receptores institucionales de flujo financiero ni aportación alguna, y en que quienes intervienen son los beneficiarios particulares de las prestaciones en sus relaciones con las Administraciones estatales competentes, con independencia de que residan en el País Vasco o en otra Comunidad Autónoma española. Es por tanto implantable que a través de la cobertura de ese eventual déficit, -realmente del Estado y puramente indicativo respecto de cada C.A-, se pueda compensar directa o indirectamente el coste de una medida tributaria reductora de ingresos de las Haciendas Forales, y, en segundo lugar, el hecho de que la Administración o el Gobierno central mantengan las fundamentales competencias sobre esa y otras materias relevantes para el marco jurídico y económico en que operan las empresas en el País Vasco, -y en esta línea se formulaba la duda de esta Sala-, no afecta negativamente a la suficiencia de la autonomía económica y financiera de la región de que se trata.

Abundando en esta línea los apartados 53 y siguientes de la Sentencia de 11 de Setiembre rechazan que la doctrina del tribunal de Justicia establezca ningún requisito previo para la aplicación de los tres criterios del apartado 67 de la sentencia Azores, pues la entidad infraestatal desempeñará un papel fundamental en la definición del medio político y económico en que se desenvuelven la empresas por el solo hecho de contar con la suficiencia autonomía. Se acoge así el punto de vista de las Conclusiones de la Abogado General, que en el apartado 69 destaca que el Tribunal se refería a la autonomía en la adopción de las medidas concretas y no a la posibilidad de adoptar libremente decisiones en materia de política económica, en general. Por ello no se comparte el punto de vista de la Comisión de que deba examinarse con carácter previo si dicha entidad desempeña un papel fundamental en la definición del marco político y económico, para después examinar la concurrencia de los tres requisitos de autonomía, -apartado 65-, y ello aunque las competencias resulten reducidas a la hora de fijar las condiciones marco para la economía, que no depende únicamente del marco normativo tributario y esta influido por otros muchos factores, al punto de que hoy en días ni siquiera los propios Estados miembros cuentan con autonomía completa en materia de política económica. -Apartado 67-.

**SEPTIMO.-** A partir de esas conclusiones y métodos que el Tribunal de Justicia implanta, tal y como esta misma Sala esbozó en su Auto de 20 de Setiembre de 2.006, se van a valorar seguidamente los rasgos fundamentales del régimen económico-financiero de relaciones entre el Estado y la C.A del País Vasco, dotado de los siguientes presupuestos y

características normativas.

1°).- El artículo 40 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco aprobado por la Ley Orgánica 3/1.979, de 18 de Diciembre, establece que para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias el País Vasco, **"dispondrá de su propia Hacienda Autónoma"**, y el artículo 41 dispone que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico.

Dentro de los principios y bases del régimen de Concierto el apartado 2 de dicho artículo 41 menciona que las Instituciones competentes 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 las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma."*

Se incluyen seguidamente como bases y principios de dicho régimen los de que la gestión tributaria en su conjunto de todos los impuestos, salvo los aduaneros, se efectuará por las Diputaciones Forales; que las Instituciones forales deben adoptar los acuerdos pertinentes para aplicar en su respectivo territorio las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar en territorio común; así como que, *"la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma"*. El régimen debe aplicarse de acuerdo con el principio de solidaridad constitucional.

2°).- Promulgado el primer Concierto postconstitucional por Ley de Cortes 12/1.981, de 13 de mayo, el posterior y actualmente vigente resultó aprobado, con duración indefinida, por Ley 12/2.002, de Mayo, y dentro de su Capítulo I, sobre Tributos, se recogen idénticos principios en los artículos 1° y 2°, dedicándose después el artículo 3° a sentar los deberes que recaen sobre los Territorios Históricos en su creación normativa en orden a la armonización fiscal, (adecuación en cuanto a terminología y conceptos, mantenimiento de *"una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado"*, garantía de libertades de circulación y establecimiento de personas, y circulación de bienes, capitales y servicios, sin efectos discriminatorios, menoscabo de la competencia empresarial o distorsión en la asignación de recursos).

3°).- El Capítulo II del Concierto de 2.002 se dedica a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco,

que se rigen por los principios de autonomía fiscal y financiera del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias, respeto de la solidaridad constitucional, y coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria. -Artículo 48-.

Dada esa autosuficiencia financiera de la Comunidad Autónoma, es el País Vasco el que ha de contribuir a sostener las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma, lo que se lleva a cabo mediante el Cupo Global, cuya metodología de fijación se establece quinquenalmente mediante acuerdo de la Comisión Mixta refrendado por Ley de Cortes Generales, y actualizaciones anuales.

Ahora bien, que la fijación quinquenal se produzca mediante un acuerdo de Comisión Mixta no supone que el cupo se determine según criterios, libres, discrecionales, coyunturales y abiertos a la simple negociación política entre las partes. Antes bien, el Concierto consagra un sistema de determinación del mismo marcadamente rígido y permanente, (de ahí el epígrafe dedicado a su "metodología"), sin el cual la afirmación de toda autonomía económica en el sentido definido por el TJCEE resultaría problemática y abierta a todas las dudas, pues nunca existiría la mínima certeza de que el régimen tributario de los Territorios Históricos no quedase compensado por un menor Cupo, en función de cualquiera de sus inciertas variables.

Para ello, el artículo 49 comienza por definir de modo preceptivo e insoslayable que la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, "como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma del País Vasco". A partir de esa premisa la referida contribución tampoco queda confiada a razones de oportunidad o a cada contingencia, sino que está sujeta a unas reglas de legal determinación que, sin la menor pérdida de rigor pueden calificarse como de ciertas, explícitas y reducibles a plasmación y verificación matemática, con lo que devienen plenamente útiles a los objetivos que nuestra verificación pretende.

El artículo 52.Uno tiene por cargas no asumidas por la CAPV aquellas que corresponden a competencias cuyo ejercicio efectivo no ha asumido la Comunidad Autónoma. Para determinarlas se toma el total de gastos del Presupuesto del Estado y se deduce la asignación presupuestaria integra a nivel estatal de las competencias con que cuenta el País Vasco desde la fecha de efectividad de la transferencias.

Tal es el mecanismo primario y esencial que garantiza la objetividad conceptual de la premisa de autonomía de financiación en lo que se refiere al sistema institucional del cupo, pues lo que está describiendo es una relación entre dos partes que ejercen competencias dispares y en que la

entidad infraestatal, con los ingresos tributarios de que es titular, no solo sufraga el sostenimiento de las cargas y servicios de su propia competencia, sino también los que no lo son, actuando el Estado central como un poder intermediario que en el ámbito del País Vasco recibe contraprestación económica por las competencias gestoras que ejerce según su coste presupuestario. Esa calificación y relación entre los sistemas financieros públicos o Haciendas implicadas supone, a priori, que la que sufre el riesgo derivado de la hipotética menor recaudación es la dominante, es decir, aquella que, a riesgo y ventura, afronta el compromiso de sufragar la totalidad de necesidades, políticas públicas y servicios prestados por ambas Administraciones o entidades territoriales, y no la subordinada -en este caso la del Estado-, a la que el cupo global le debe garantizar un ingreso equivalente al coste presupuestario del servicio que presta en la C.A vasca.

Entendemos por tanto, que este rasgo, -tantas veces ignorado cuantas se presuponga erróneamente que el sistema de cupo del Concierto Económico es una suma estimada sobre la base de lo que el País Vasco recaude como delegado estatal-, garantiza que el requisito de autonomía económica y financiera definida por la jurisprudencia del TJCEE se cumpla en términos absolutos con solo verificar que existe la correlación y proporción idónea entre cargas no asumidas y flujo económico recibido por el Estado, ya que no existe, por definición, un flujo inverso y variable que contrapreste o compense a la Comunidad Autónoma, y de ahí que la Sala consultante no haya engendrado ni elevado dudas que no serían congruentes con la realidad de dicho sistema. Aun más, cabría, como luego se insistirá, que esa correlación no fuese perfecta ni completa, y que se produjeran excepciones a ese modelo teórico o global mediante corrientes de sentido tendencialmente inverso, siempre que no tengan por causa efectiva la de compensar reducciones o menores ingresos fiscales.

En esa línea, el mismo apartado 126 de la Sentencia de 11 de Setiembre del TJCEE ya deja apuntado, aunque sea en esa lógica puramente aproximativa y de orientación que, como venimos diciendo, no aborda en profundidad el examen de la normativa nacional ni trasciende de la respuesta inmediata a observaciones oídas por dicho Tribunal, que "el importe de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos no influye en la primera etapa de cálculo", y vamos a plantearnos seguidamente si influye en las sucesivas fases de ajuste y comprobar si podrían verse afectados directa o indirectamente por un régimen tributario más favorable para los contribuyentes.

Avanzando en ese examen, y a título interpretativo añade el artículo 52. Tres, que no son cargas asumidas por el País Vasco las cantidades asignadas por los PGE al Fondo de

Compensación Interterritorial, las transferencias o subvenciones del Estado a favor de entes públicos con competencias no asumidas por la CAPV, y los intereses y cuotas de amortización de las deudas del Estado. Con ello se está indicando, en suma, que el País Vasco ha de contribuir proporcionalmente a esas impensas o cargas estatales, dentro de una lógica y coherencia plenas pues, si el Presupuesto del Estado experimenta déficits o mayores gravámenes por vía de dotar financieramente a entes estatales que actúan en el País Vasco o por causa de las competencias en general ejercitadas en él, cuyo equilibrio origine deuda pública con intereses y cuotas de amortización, es de la mayor normalidad sistemática que hayan de ser asumidos por la Hacienda autónoma.

4°).- El Concierto se adentra seguidamente en dos capítulos que inciden sobre el Cupo, que son los ajustes a consumo referidos a dos tributos, (IVA, e II.EE de Fabricación), -Artículos 53 a 55-, y las compensaciones, -artículo 56-.

En cuanto a los primeros debemos destacar que lo que intentan lograr mediante la técnica estadística y matemática que utilizan es perfeccionar la imputación de ingresos por dichos tributos, mediante un mecanismo de ajuste entre el índice de la capacidad recaudatoria y el de consumo del País Vasco. Para ilustrar la completa falta de relación que entendemos que existe entre esos ajustes y lo que ahora es objeto de atención, se tiene que partir de una base fundamental, que es que dichos tributos, IVA e Impuestos Especiales, se exigen preceptivamente en el País Vasco en función de la misma normativa que en el Estado, -arts. 26 y 33-, y falta en ellos toda capacidad autonómica y foral para establecer medidas que reduzcan la carga impositiva de los contribuyentes, por lo que las fórmulas de ajuste son propias de la técnica de un sistema de gestión y recaudación compartida por ambas Administraciones, y resulta conceptualmente inviable que a través de ella se pueda establecer una compensación de la pérdida de ingresos derivada de medidas reductoras de la tributación para los destinatarios que hayan sido adoptadas mediante Norma Foral, pues esas medidas reductoras ni existen hoy ni han existido a lo largo de toda la vigencia del régimen postconstitucional de Concierto. De otra parte, los parámetros utilizados para calcular esos ajustes son lo suficientemente específicos, objetivos y detallados para concluir que se sustraen a toda aplicación compensatoria indirecta en relación con otros diferentes tributos como lo es el Impuesto de Sociedades.

Bien es verdad que el artículo 55 alude a "otros ajustes", y, dentro de ellos, a dos que tendrían por objeto perfeccionar la imposición directa, y no la indirecta a que acabamos de referirnos, y están referidos a las cantidades que resulten de considerar los supuestos establecidos en los artículos 9.Uno.primera.b) y 7.Dos del Concierto Económico.

El primero de esos artículos atribuye en el Impuesto sobre la Renta la recaudación de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando se trate de las correspondientes a intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos emitidos por la Comunidad Autónoma, Diputaciones Forales, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco, cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas, mientras que los que correspondan a emisiones realizadas por el Estado, otras Comunidades Autónomas, Corporaciones de territorio común y demás Entes de sus Administraciones territoriales e institucionales, aun cuando se satisfagan en territorio vasco, serán exigidas por el Estado.

Por su parte el artículo 7.Dos. señala que, en el mismo tributo o IRPF, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Puede verse en consecuencia que se está ante dos supuestos en que las Haciendas del País Vasco y del Estado, lo que corrigen son los efectos de que, en tales casos, ocasiona que las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se atribuyan a cada Administración no con criterios de base eminentemente territorial, sino con criterio subjetivo acerca de la fuente emisión de los activos financieros públicos o de pago de las retribuciones, activas o pasivas. No especifica la ley el sentido del ajuste, pero, por las características de la materia sobre la que recae, -retenciones en la fuente por ingresos de los contribuyentes-, ni se trata de una compensación, ni recae sobre los ingresos por tributación directa final, total y proporcional de los sujetos pasivos, sino sobre algún tipo de desviación estadística derivada de la excepción que dichas reglas incorporan, y que lo que suponen en la práctica es que sea la Administración del Estado la que recaude unas retenciones que, en principio, no encajan en la lógica general del Concierto. Por ello, si el ajuste fuese favorable a los Territorios Históricos nunca tomaría como origen material el mayor o menor ingreso que ellos hayan experimentado por la aplicación de sus tributos, sino el que, - al ingresar, por ejemplo, las retenciones de los pensionistas del Régimen General de la Seguridad Social sobre el que el Estado tiene competencia-, haya experimentado el Gobierno central.

En relación con las compensaciones el artículo 56 establece que del Cupo se restarán por compensación los

siguientes conceptos:

- a) La parte imputable de los tributos no concertados.
- b) La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.
- c) La parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado, en la forma que determine la Ley de Cupo. Si existiera superávit se operará en sentido inverso.

Estas medidas suponen restas o disminuciones del Cupo básico o inicial que hemos enunciado, y representan una acomodación a la verdadera realidad competencial fiscal del País Vasco, que no tiene un sistema tributario tan completo ni recauda por todos los conceptos por los que lo que hace el Estado. De ahí que la ley considere que en se debe disminuir de la contribución a las cargas asumidas por el Estado en el País Vasco aquella parte imputable a los impuestos e ingresos con que el Estado contaría para financiarlas y, en cambio, la Hacienda del País Vasco no cuenta.

Por último, según el artículo 56. Dos, también será objeto de compensación del cupo de cada Territorio Histórico la parte imputable al País Vasco por aquellos ingresos que financian las funciones y servicios traspasados al País Vasco en materia sanitaria y de servicios sociales de la Seguridad Social y que, con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, eran satisfechos al País Vasco mediante transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social, por aplicación de lo previsto en el régimen presupuestario regulado en los Reales Decretos 1536/1987, de 6 de noviembre; 1476/1987, de 2 de octubre; 1946/1996, de 23 de agosto y 558/1998, de 2 de abril.

Respecto de la compensación por la parte imputable de los ingresos que financian esos servicios transferidos de la Seguridad Social, en materia sanitaria y de servicios sociales, (y no de prestaciones económicas como más arriba se examinaba), ocurre algo equiparable. Se dice que desde su traspaso tales servicios eran financiados por la Tesorería General de la Seguridad Social y que ya no lo son tras la entrada en vigor de la ley del Concierto de 2.002, sustituyéndose ese régimen por uno de descuentos en el Cupo. Es un punto que se refiere a una materia de especial transferencia en que no juegan las reglas técnico-jurídicas generales de reducción del cupo según competencias asumidas, pero que se orienta en la misma línea y que, por su contenido, -servicios sanitarios y sociales-, no puede resultar más ajeno a toda idea de compensación de reducciones tributarias en la imposición directa.

5°).- Por lo que se refiere a los índices de

imputación, -artículo 57-, que son las proporciones o ratios porcentuales con que se imputan al País Vasco y sus Territorios Históricos los distintos conceptos de cargas no asumidas, ajustes y compensaciones, se determinan básicamente, "en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado". Es decir, mediante un concepto no fiscal sino econométrico y dinámico, (y por ello, totalmente ajeno a la evolución de los ingresos fiscales y atinente a la sola importancia relativa de la economía del País Vasco en el conjunto), que se fija para cada quinquenio mediante la correspondiente Ley del Cupo, y al que habrá ocasión posterior de hacer concretas referencias.

Ya antes hemos visto que el instrumento financiero último del Concierto Económico, es decir, el cupo, no consiste ni en una estimación de las competencias transferidas al País Vasco, ni tampoco en una proporción de la recaudación obtenida que la CAPV pague anualmente al Estado. Por tanto, y pese a los equívocos que hayan podido surgir en este tema, el índice de imputación no introduce en la fórmula de cálculo del cupo la menor referencia a la evolución de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, sino una simple proporción que sirve para dividir una magnitud (las competencias no asumidas), que hasta llegar al artículo 57 se había calculado en términos globales o de totalidad del Presupuesto del Estado, sin ponderarse aún cual es la verdadera incidencia del País Vasco en el conjunto. Esa es la exclusiva función y cometido que cumple y eso es lo que explica, y en buena medida justifica que, seguramente por evitar debates estériles entre las partes, tal índice, -que siempre experimentará alguna variación-, se haya decidido mantener totalmente estable en el tiempo, y venga fijado en el 6,24 por 100 desde 1.981.

No se dice en dicha disposición del artículo 57 que el índice (o coeficiente), se fije de manera mecánica y utilizando un módulo estadístico preestablecido legalmente, y hay que deducir que, en efecto, puede existir un margen limitado de discrecionalidad a la ahora de interpretar, aplicar y fijar cuantitativamente en cada ley del cupo lo que, según el artículo 50.Uno, sería fruto del principio general o regla básica establecida por el Concierto. La sola idea de que se fije por un período mínimo de cinco años da la medida de que la exactitud estadística de ese índice no constituye un objetivo de logro primordial dentro de la filosofía de la norma concertada, pero no por ello se difumina su naturaleza, acorde con el establecimiento de un marco jurídico y metodológico cierto para fijar las relaciones financieras entre los concertantes.

En esta materia, -y según expone el apartado 120 de la Sentencia de 11 de Setiembre de 2.008-, sostuvo la Comisión europea en sus alegaciones que el cálculo del cupo se produce en función de la renta relativa de los territorios históricos

respecto a la del Estado, por lo que constituiría un mecanismo de solidaridad. Entendemos, por el contrario, que en lo único que influye la renta relativa del País Vasco es en el modo de valorar el coste proporcional de las competencias que en aquel ejerce el Estado, respecto de lo que constituye un sistema plenamente objetivo. No se calcula el Cupo por razón de que un territorio o región cuente con una supuesta renta relativa inferior y contribuya según ella, resultando así subsidiado, como parecería deducirse de tal argumento de la Comisión.

Como conclusión de toda esta parte vamos a reiterar que no llegan a apreciarse en dicho sistema ninguna de las dos situaciones que el apartado 110 de las Conclusiones de la Sra. Abogado General detallaba; en primer lugar, la magnitud de los ingresos tributarios no es el parámetro que se tiene en cuenta a la hora de afirmar la existencia de transferencias de fondos. En segundo lugar, la merma de ingresos fiscales no da lugar a la adaptación compensatoria de las transferencias de fondos entre el nivel infraestatal y el del Estado miembro. Ambas premisas decaen, como venimos explicando, porque el cupo se determina sin la menor consideración a lo que los Territorios Históricos hayan obtenido por vía de ingresos, lo cual, dicho sea de paso, les otorga un notable potencial y autonomía en cuanto al gasto público, y es ese mayor margen de gasto, y no la posibilidad de repercutir o trasladar al Estado el menor ingreso, lo que atribuye, según sus partidarios, un carácter particularmente ventajoso a dicho sistema de financiación autonómica.

De ahí que, volviendo a una de las reflexiones de la Sra. Kokott, Abogado General, -punto 56-, sobre las causas últimas de la doctrina del Caso Azores, -que equilibraría dos principios, el de que la autonomía constitucional interna no quede en entredicho con solo dictarse una medida tributaria más favorable que la del Estado central, y el de la exigencia de que el legislador territorial sea realmente autónomo para que los Estados miembros no eludan la prohibición de ayudas a través de su ordenamiento, transfiriendo competencias legislativas de manera puramente formal-, podemos afirmar rotundamente que el sistema examinado garantiza al máximo que esa autonomía no es un préstamo competencial y financiero del Estado central mediante el cual sea éste, y no el poder infraestatal, el que asuma la decisión, responsabilidad y efectos reales de la medida, y mediante el que se burle en definitiva el Tratado de la Unión Europea.

**SEPTIMO.**- Hasta este momento hemos examinado el marco teórico o abstracto de las relaciones jurídico-institucionales de las que se deduce un nivel de autonomía que lleva a la conclusión de que las medidas tributarias generales acordadas por los Territorios Históricos dentro de su competencia no deben ser calificadas

como selectivas.

A partir de este punto, la interpretación de los conceptos empleados abarca igualmente otras pautas que pueden entenderse como condicionantes particulares que enervarían la idea de suficiencia de esa autonomía en relación con una o varias medidas tributarias en especial.

Por ello, vamos a referenciar esas cuestiones a las medidas tributarias adoptadas en el año 2.005, aunque podría asimismo partirse de la base temporal del año 1.996 en que por vez primera las disposiciones fiscales diferenciadas del IS se adoptaron.

El Tribunal de Justicia en el apartado 137 aprecia que las observaciones que se le hacen en lo relativo a las posibles compensaciones derivadas de la garantía por parte del Estado español de un servicio público mínimo o del funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial, no le han sido explicadas de manera precisa.

Por nuestra parte tampoco estamos en condiciones de identificar que flujo financiero haya podido derivar en los ejercicios contemplados o cualquier otro afectado por la vigencia de las medidas fiscales recurridas, de esa hipotética garantía o del Fondo de Compensación Interterritorial.

En torno a lo primero, no nos consta la existencia de disposición que lo establezca, y menos aún en el ámbito del régimen financiero del Concierto Económico, pero en todo caso consideramos que la experiencia más común 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 CC.AA españolas de mayor renta por habitante, (según datos de Contabilidad Regional del INE de 2.006, alcanzaría los 28.731 Euros de renta per cápita, un 36 por 100 por encima de la media de la UE-27, y un 29 por 100 por encima de la media española), y no ha estado entre 1.996 y 2.005, 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 FCI previsto por el artículo 158.2 CE y Ley 29/1.990, de 26 de Diciembre. Una situación que no se da en la realidad objetiva no puede traer causa ni origen en medidas tributarias como las enjuiciadas.

Otras vertiente interpretativa que el TJCE acomete se centra en el método de cálculo del cupo previsto por el Concierto Económico vigente.

Así, en torno a uno de los datos esenciales del cálculo del cupo como es el coeficiente de imputación, señala 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.

Y respecto a la posibilidad de que dicho coeficiente fuese calculado correctamente desde el punto de vista económico, o si está infravalorado, indica, "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." -129-.

Esta Sala, en su planteamiento de la consulta prejudicial no introdujo ninguna alusión al cálculo de ese coeficiente o índice de imputación no solo porque su definición normativa es, en principio, y como el TJCE corrobora, ajena a toda idea de compensación de concretas medidas incentivadoras, sino porque a nivel puramente láctico e histórico ha aparecido como un elemento general y estable del régimen de Concierto Económico, y si con el Concierto actual, aprobado por Ley 12/2.002, de 23 de Mayo, que le atribuye una vigencia coincidente con la de cada Ley de cupo, -artículo 57. Dos-, está cifrado en el 6,24%, lo cierto es que desde la aprobación del primer Concierto postconstitucional de 1.980-81 por Ley de Cortes 12/1.981, ha venido siendo invariablemente fijado en ese mismo 6,24 por 100. (Artículo 7º de las sucesivas Leyes quinquenales sobre metodología de determinación del cupo; Ley 44/1.988, de 28 de Diciembre, (1.987-91), Ley 7/1.993, de 16 de Abril, (1.992-96), Ley 37/1.997, de 4 de Agosto, (1.997-01), Ley 13/2.002, de 23 de Mayo, (2.002-06), y Ley 29/2.007, de 25 de Octubre, (2.007-11).

Por tanto, si en algún momento ese índice del 6,24 por 100 ha estado infravalorado, (lo que, de ocurrir, pensamos que con mayor probabilidad habría acontecido en el año 1.980, dado el mayor peso que la economía del País Vasco detentaba entonces en el conjunto nacional, mientras que representaría en el años 2.004, en cambio, un aproximado 6,03 por 100 calculado en PIB a precios de mercado, según el INE), no puede establecerse una solvente relación de causa-efecto con las medidas reductoras de la carga fiscal adoptadas en 1.996 o en 2.005, pues no se puede establecer relación causal entre dichas medidas tributarias y una magnitud jurídico-económica que se ha mantenido constante e invariable tanto si las medidas se adoptaban como si no, y ya con el mismo tipo impositivo, -años 1.980 a 1.995-, ya con distinto tipo general de tributación en el IS. -Años 1.996 en adelante-.

Estas circunstancias no pasan inadvertidas en el análisis que realizaban las Conclusiones de la Abogado General Sra. Kokott fechadas el 8 de Mayo de 2.008, donde en el apartado 62 se indicaba que "no resulta evidente que las medidas fiscales de los Territorios Históricos tengan por objeto compensar desventajas estructurales, geográficas o de otro tipo similares", y en cuanto al coeficiente de imputación se apreciaba en los apartados 114 y 115 la dificultad de determinar la medida en que las modificaciones tributarias discutidas influyen en las transferencias económicas realizadas al Estado, con alusiones a que dicho índice, fijado en el 6,24 en 1.981, no se haya modificado desde hace más de 25 años.

No obstante, y desde el cometido específico que nos incumbe de interpretar el Derecho interno, tenemos que aclarar que en la lógica argumental de esas Conclusiones (y acaso también en la de los apartados 126 y 127 de la Sentencia), se tiende a atribuir a dicho índice la misión de expresar la parte proporcional de los ingresos fiscales de los Territorios Históricos, cuando, según hemos visto, tal magnitud ni siquiera expresa tal concepto evolutivo de ingresos fiscales, y si una simple relación porcentual entre la economía del País Vasco y la del conjunto nacional, con lo cual es tanto más inexpresivo para desvelar la influencia de la recaudación en la determinación del Cupo.

Por último, en los puntos 133, y 134 el TJCE declara que, "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".

Lo que la Sala remitente de la cuestión prejudicial deduce de esos párrafos es la enunciación de una pauta para la interpretación de los criterios determinantes de la autonomía económica de las entidades infraestatales, a través de la cual el TJCE está indicando que la apreciación de la insuficiencia de ese criterio puede basarse, además de en el puro derecho formal del Estado miembro, en otras actuaciones compensatorias no explícitas. El Tribunal de Justicia no hace concreción a la situación del caso enjuiciado por esta Sala, -ni siquiera menciona a los sujetos del entramado institucional del Reino de España, como lo hace en otras ocasiones-, porque ya ha dejado anteriormente dicho que no cuenta con otras mayores explicaciones, y la Sala revisora no puede extraer consecuencias conjeturales de hechos ignotos o de situaciones meramente hipotéticas. Lo único que nos cabe

es reiterar las alegaciones ante el Tribunal de Justicia del Gobierno español indicando que; "ni los flujos financieros ni la cuantificación de los servicios que presta el Estado se ven alterados como consecuencia de las modificaciones tributarias que aprueban las instituciones competentes de los Territorios Históricos". -115-. Y esa afirmación, que es válida y fundada en términos de derecho, no permite mayores especulaciones ni posicionamientos.

**OCTAVO.-** En la doctrina del TJCE aparece igualmente la necesidad de fiscalización previa del respeto a los límites de la competencia con que los órganos e instituciones de la C.A.P.V actúen al dictar las normas y disposiciones recurridas. La vulneración de esos límites supondría, tal y como es subrayado por la Sentencia prejudicial en su parte final, (puntos 142 y 143), que el marco de referencia para apreciar el carácter selectivo de la norma de general aplicación, se ampliase a todo el territorio español, con las consecuencias derivables en orden al artículo 87.1 TCE.

Esa premisa abre una novedosa perspectiva para establecer la debida conexión entre la noción de ayuda de Estado y la infracción de Derecho interno, -ya planteada por la STS de 9 de Diciembre de 2.004-, y no depara en el presente caso un auténtico debate ni controversia procesal desde las coordenadas del derecho constitucional y autonómico vigente en lo que concierne al soporte básico de la competencia misma, que para el caso vendría representado por la previsión del Concierto Económico vigente de que el Impuesto de Sociedades es un, "tributo concertado de normativa autónoma", -artículo 14.Uno-, cuya libre regulación por los Territorios Históricos se inserta en la previsión más general de que éstos pueden mantener, establecer y regular dentro de su territorio su propio régimen tributario. -Artículo 1.Uno C.Ecón. en relación con artículo 41.2.a) del EAPV-.

En el ámbito de lo que las Conclusiones de la Sra. Kokott califican como *autonomía formal de configuración*, no cabe ahora poner en cuestión el presupuesto competencial que adorna a las medidas tributarias impugnadas en este proceso que ya ha sido más arriba desarrollado en torno a los criterios de autonomía institucional y funcional.

No obstante, el TJCE no se centra tan solo en esa competencia formal y material básica, sino en el ejercicio de la misma dentro de sus límites de derecho interno y de ello nos da una razón coherente desde la óptica del derecho comunitario, ("puesto que las reglas relativas, en particular, a las transferencias financieras se elaboraron en función de esas competencias tal como han sido definidas").

La clave creemos encontrarla en las propias

Conclusiones de la Abogado General en su ensayo sobre la *autonomía material de configuración*, cuando con motivo de comentar la STS de 9 de Diciembre de 2.004, y afirmar que constituiría un círculo vicioso considerar que el alcance de la autonomía dependa del concepto comunitario de ayuda de Estado, puesto que el TJCE supedita la existencia de una ayuda de Estado precisamente al hecho de que el legislador autonómico carezca de autonomía de acuerdo con el derecho interno, concibe la solución de que, **"el análisis de las competencias del legislador autonómico es un requisito previo de la aplicación del concepto de ayuda con arreglo al artículo 87 apartado 1"** (Apartado 103).

En esa lógica, que asume luego el TJCE, lo que el Tribunal interno tendrá que examinar son las particularidades y objeciones que se opongan en función de los límites materiales que los Territorios Históricos del País Vasco afrontan cuando producen regulaciones normativas tributarias y que en la propia labor previa del Abogado General comprende alusiones, entre otros, a los principios de solidaridad de los arts. 138 y 156 CE, igualdad del artículo 31 CE, o presión fiscal efectiva global, y supone un recorrido por los pareceres de las partes y diversos pronunciamientos de los Tribunales internos.

La novedad de ese enfoque es que, en lo sucesivo, las cuestiones de Derecho comunitario sobre ayudas prohibidas y las cuestiones sobre acomodación a la legalidad constitucional o legal de una medida tributaria, que antes aparecían separadas entre sí y de pronunciamiento compatible, quedarán fundidas en un solo problema e incógnita a resolver.

La medida tributaria emanada de las instituciones forales del País Vasco será constitutiva de ayuda de Estado, aunque sea general en su seno por razón de su contenido y destinatarios, si desborda los límites de ejercicio competencial que consagran la Constitución, el Estatuto de Autonomía y el propio Concierto Económico, y si es así, deberá ser calificada como tal ayuda y sometida al régimen de autorización que el Tratado establece.

Para el presente caso, la Comunidad Autónoma de La Rioja que es parte recurrente dedica el ordinal IV de los Fundamentos Jurídicos de su escrito principal, a señalar diversas infracciones que reconduce al principio de jerarquía normativa, y en que diferencia en primer lugar las afectantes a los principios constitucionales de solidaridad de los arts 2, 138, 156, y 158.2 CE, lo que se fundamenta, en resumen, en que los beneficios fiscales impugnados establecen un trato más favorable para las entidades sometidas a su ámbito de aplicación susceptible de producir un objetivo y potencial efecto deslocalizador del domicilio social de empresas y centros de producción con peligro para otras Comunidades Autónomas y vulneración de dicho principio. Alude al "efecto

frontera" en relación con las ventajas e incentivos fiscales otorgados por la Administración Foral de Álava, (sic) con mención concreta al denominado "caso Ramondín" que dio lugar a un expediente de la Comisión Europea en que se constató que el traslado de dicha empresa a la localidad alavesa de Laguardia obedecía a la finalidad de aliviar su cargas fiscales, siendo declaradas tales ventajas como Ayudas de Estado, en calificación ratificada por el Tribunal de Primera Instancia y luego por el TJCE en sentencia de 11 de Noviembre de 2.004.

Otros posteriores desarrollos argumentativos inciden sobre los arts 14, 31,1, 139, 149.1-1° CE y la doctrina constitucional al respecto, sintetizándose en la idea de que las medidas tributarias favorables al ejercicio de actividades económicas para determinados operadores o inversiones, si carecen de una justificación que las legitimen, hacen de peor condición a quienes no pueden acceder a ellas.

Igualmente se produciría la infracción del art. 31, letras b) y c) del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2.002, de 23 de Mayo, en relación con el artículo 41 EAPV, respecto de la libertad de circulación y establecimiento de las personas y de bienes y capitales, con cita de la STS de 7 de Febrero de 1.998, indicando que las normas ahora contempladas vulnerarían en mayor medida que en el caso enjuiciado en dicha sentencia referida a una deducción sobre la cuota del Impuesto de Sociedades del 20 por 100 de las inversiones.

Esta Sala ya ha señalado en anteriores sentencias sobre esta materia que, de una parte, el criterio del domicilio del sujeto pasivo es el dominante en la legislación orgánica armonizadora de las competencias financieras de las CC.AA, -artículo 12.1. LOFCA 8/1.989, de 22 de Setiembre, modificada por Ley Orgánica 3/1.996, de 27 de Diciembre-, y, de otra, que lo que prohíbe el artículo 157.2 CE, es que las CC.AA. adopten medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías. A este particular, la STC. 150/1.990, de 4 de Octubre, señala que el citado precepto, "prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma", añadiendo que, "las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta" y que, "el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional".

Las Conclusiones de la Abogado General aluden también al criterio de reparto competencial entre Estado central y País Vasco en base al domicilio fiscal, en su apartado 64, diciendo que, "de ello no se deduce que la tributación en el País Vasco sea selectiva. Al contrario, se aplica indistintamente a todas las empresas sometidas a su normativa fiscal conforme al reparto de competencias tributarias".

Mediante esas reglas, lo que el Concierto está asumiendo, como reafirmación de esa autonomía material para decidir el contenido de los tributos de que gozan los TT.HH. el País Vasco, es que las regulaciones pueden ser diferentes, pues si no, no tendría sentido definir su ámbito de aplicación objetivo, espacial y temporal, y esa confluencia de regímenes normativos no puede ser cuestionada, como tal, desde el principio de igualdad.

En la parte que la entidad política recurrente dedica a todos los principios y preceptos de la Constitución acumulativamente citados, se toma punto de partida en la idea central de que los preceptos impugnados incorporan ventajas aplicables en exclusiva a determinadas empresas, (sometidas a la normativa vizcaína), lo que por sí mismo produciría la infracción constitucional.

Sin embargo, con dicho planteamiento lo que se cuestiona es la validez constitucional de la autonomía tributaria que tales disposiciones manifiestan, y no que incurran en incompetencia por ejercerla fuera de sus límites constitucionales.

En cambio, para verificar que el la autonomía financiera es legítima en nuestro sistema, además de a todos los preceptos ya examinados en relación con el EAPV y el vigente Concierto Económico, bastaría con atenerse al F.J. Décimo de la STS de 9 de Diciembre de 2.004, cuando declara que; "La compatibilidad con la igualdad encuentra una primera referencia en la autonomía financiera (art. 156 CE), en relación con la que la jurisprudencia constitucional ha entendido que la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera, y aún más con el específico sistema foral. Lo que impone el principio de que se trata es que se asegure la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite ciertamente la configuración de sistemas tributarios verdaderamente privilegiados en el territorio nacional. En este sentido la STC 150/1990, señala: «la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la

posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 de la Constitución [ni los artículos 31.1, 38 y 149.1.13, cabe añadir] ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se reviere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales».

Para ello, esta Sala se remite a lo que ha dicho el Tribunal Constitucional, por ejemplo en su Sentencia 319/1.993, de 30 de Noviembre, acerca de que preceptos como el del artículo 139.1 CE, "aseguran una determinada uniformidad normativa en todo el territorio nacional y preservan también, de este modo, una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las diferencias de régimen jurídico que resultan, inexcusablemente, del legítimo ejercicio de la autonomía", (...) "Pero ni la igualdad así procurada por la Constitución, -igualdad integradora de la autonomía-, puede identificarse con la afirmada por el artículo 14, (precepto que no es medida de validez, por razón de competencia, de las normas autonómicas), ni cabe tampoco sostener que esta última resulte menoscabada a resultas de cualquier conculcación autonómica del orden, constitucional y estatutario, de articulación y distribución de competencias.

Como ya dijimos en la STC. 76/1.986, la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos no puede dar lugar a aun pretensión de igualdad, (aunque sí, claro está, a otro tipo de controversia constitucional)".

También la citada STC. 37/1.987, de 26 de Marzo, como más tarde las SSTC. 186/1.993, de 7 de Junio, 225/1.993, de 8 de Julio, ó 337/1.994, de 23 de Diciembre, se han centrado en este problema, recalcando que, "el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes". (...) Y si como es lógico, de ese ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1° de la CE, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias, (...) sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales, (...)."

Todo lo que se acaba de exponer excluye asimismo que el

tipo impositivo o las otras medidas autónomamente adoptadas, pueda ser entendido como un privilegio, pues esa idea, que constitucionalmente estaría mucho más asentada en el principio de generalidad tributaria del artículo 31 que en el artículo 138.2 CE, podría derivarse como conclusión final de que el tratamiento fiscal hubiese de calificarse, por exceso competencial, como ayuda de Estado, que es una noción que corre paralela al régimen de privilegio, pero que no se acomoda a la situación en que, para su propio ámbito, una entidad o región dotada de autonomía constitucionalmente reconocida, tome decisiones sobre la regulación tributaria material general.

Respecto de la vulneración del principio de libertad de circulación y establecimiento, se destaca entre otros extremos, que resulta patente "la diferencia de efectiva presión tributaria respecto de las empresas que tributan bajo el régimen común"; que las medidas pueden influir de manera importante en las decisiones empresariales sobre localización de inversiones y se pueden tomar por razones dispares a las que imponen las condiciones de mercado de mercado; o que las empresas con domicilio en el País Vasco puede decidir que el lugar más favorable para sus actividades se sitúe fuera del territorio foral, sin dejar de disfrutar de los beneficios contenidos en la normativa foral, dado el juego de los puntos de conexión.

Sobre estos puntos, esta misma Sala ya ha señalado en anteriores sentencias sobre esta materia que, de una parte, el criterio del domicilio del sujeto pasivo es el dominante en la legislación orgánica armonizadora de las competencias financieras de las CC.AA, -artículo 12.1. LOFCA 8/1.989, de 22 de Setiembre, modificada por Ley Orgánica 3/1.996, de 27 de Diciembre-, y, de otra, que lo que prohíbe el artículo 157.2 CE, es que las CC.AA. adopten medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías. A este particular, la STC. 150/1.990, de 4 de Octubre, señala que el citado precepto, "prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma", añadiendo que, "las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta" y que, "el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional".

Las Conclusiones del Abogado General aluden también al criterio de reparto competencial entre Estado central y País

Vasco en base al domicilio fiscal, en su apartado 64, diciendo que, "de ello no se deduce que la tributación en el País Vasco sea selectiva. Al contrario, se aplica indistintamente a todas las empresas sometidas a su normativa fiscal conforme al reparto de competencias tributarias".

La presión fiscal efectiva global a que se refiere el artículo 3.B) del vigente Concierto Económico, no puede ser entendida ni hacerse equivalente, por su propia naturaleza, a la incidencia de un solo tributo sobre determinados colectivos dentro y fuera del ámbito de regulación del derecho tributario foral, pues llevando la lógica del apartado 96 de tales Conclusiones del Abogado General a todas sus normales consecuencias, bien podría decirse entonces que una escala de gravamen con tipo máximo del 50 por 100 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, -regía el art. 68 de la Norma Foral vizcaína 10/1.998, de 21 de Diciembre-, determinaba una presión fiscal superior para los contribuyentes vizcaínos de dicho impuesto con respecto a los de otras Comunidades limítrofes, sin que ello signifique tampoco nada decisivo en torno a la previsión del citado precepto del Concierto.

Aún más, la Abogado General J.Kokott dedica el apartado 93 de sus conclusiones a glosar que, si bien esa diferencia de tipos y deducciones pueden influir en el contribuyente a la hora de decidir donde desea establecerse, el Tribunal de Justicia, dada la disparidad de las legislaciones de los miembros, ha declarado que el Tratado no garantiza a aquellos la neutralidad fiscal del traslado de sus actividades, -se cita la STJCE de 29 de Abril de 2.004, (C-387/01)-, y que ese principio puede aplicarse a la situación de España en la medida en que la normativa tributaria pueda ser considerada autónoma frente al sistema del Estado central, como sin duda hemos concluido que lo es.

En ese sentido, si bien la jurisprudencia interna abre tales posibilidades, y como dice el F.J Undécimo de la STS de 9 de Diciembre de 2.004, "resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos", en modo alguno entendemos que en el derecho interno concurren unas potencialidades ilimitadas de competencia fiscal entre las diversas Comunidades Autónomas, -apartado 90 de las Conclusiones-, equiparables a las que se puedan dar entre los Estados miembros de la UE, en función de sus legislaciones no armonizadas hasta la fecha en materia de imposición directa, pues, con la jurisprudencia constitucional que hemos mencionado más arriba, así como con los límites que el Concierto Económico establece en su artículo 3.c), queda reafirmado el principio de unidad de mercado y de una sola soberanía en materia tributaria -art. 133 CE-.

Cabe apuntar igualmente lo que decía el F.J Duodécimo

de dicha STS de 9 de Diciembre de 2.004

"La libre competencia y la libertad de establecimiento son exigencias que aparecen tanto en el Derecho europeo como en el ordenamiento interno (arts. 139.2 y 38 CE). Y el Tribunal Constitucional ha señalado que la unidad de mercado descansa sobre dos principios: la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica, sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone ( SSTC 96/1984, 88/1986 y 64/1990). Y la defensa de la libre competencia condiciona, desde luego, el ejercicio de las potestades tributarias de los Territorios Históricos. Así el artículo 4.11 del anterior Concierto Económico señalaba que las NN.FF. no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Pero resulta, precisamente, que esos mismos principios de libre competencia y libertad de establecimiento que resultan centrales en la Unión Europea, son los que servirán, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el criterio de las propias instituciones europeas, para diferenciar de modo individualizado los preceptos de las NN.FF. que, al ser encuadrables en el concepto de «Ayudas de Estado», son susceptibles de incidir en las libertades de competencia y establecimiento.

Por todo ello, no tenemos que asumir que los límites del artículo 3.c) del Concierto Económico se sitúan en la misma clave, reconducen a la unidad del mercado europeo y satisfacen las mismas finalidades que los de Derecho comunitario, ya que mediando la indiscutible autonomía reguladora fiscal del País Vasco las posibilidades de apreciar cualquier vulneración de tales límites por parte de las disposiciones enjuiciadas sería prácticamente inexistente, pues, en dirección contraria a lo que lo dice la Abogado General en el apartado 102 de sus Conclusiones, nos encontraríamos ante un cierto círculo vicioso, ya que la realidad comunitaria de muy dispares regímenes de imposición directa no permitiría, hoy por hoy, achacar a cada uno de ellos la infracción de tales libertades de circulación, y establecimiento, sin perjuicio de una futura armonización europea anticipada también por el art. 2. Uno del Concierto. En ese particular sentido entendemos que cobraría toda su dimensión lo que apunta el referido apartado 93.

Como conclusión consideramos que no hay un punto de partida idéntico entre ambas proposiciones sobre unidad de mercado, interno y comunitario. En el ámbito de la CEE, la necesidad armonizadora surge actualmente, -una vez ya superada la fase de desarme aduanero y de desaparición de las

barreras fiscales entre los Estados miembros-, de la conclusión de que los sistemas fiscales múltiples entorpecen el ejercicio de las cuatro libertades que deben poderse ejercer por cualquier nacional de los Estados miembros desde que nació el mercado interior en base al Acta Única. Esto ocurre no solo porque los sistemas fiscales son instrumentos protectores de los intereses nacionales y del desarrollo de las propias fuerzas económicas, (proteccionismo y captación de inversiones), sino porque, aunque no se pretenda incidir con ellos en la voluntad de los agentes económicos, las simples divergencias de regulación conllevan una restricción objetiva de esas libertades. Es decir, se está ante un mercado único inacabado. En cambio, en el ámbito del Estado miembro que, como España, admite en su interior una variedad de regímenes fiscales en base al principio de autonomía de nacionalidades y regiones, -artículo 2 CE- y del especial reconocimiento de los Derechos Históricos de algunas de ellas, -Disposición Adicional Primera CE-, el punto de partida de la unidad de mercado es un objetivo básico del sistema de Estados nacionales ya alcanzado al que reconducen finalmente la variedad de normativas internas.

Por ello la cuestión de validez competencial de las disposiciones forales puede ser analizada casuísticamente desde tal perspectiva, sin perjuicio de que como hemos adelantado y examinado, no concurren para el presente caso argumentos y razones sólidas de la parte recurrente, que, reiteramos, no han trascendido en lo esencial de cuestionar, como contraria a dicha unidad de mercado, la simple manifestación de la autonomía reguladora de régimen foral sin hacer llegar al Tribunal, ni descubrir éste, elementos específicos de análisis y juicio que den soporte a la extralimitación.

Sin embargo, atribuir, como parece que se hace, naturaleza infractora de postulados y principios constitucionales, como el de solidaridad, a todas esas disposiciones, no puede basarse tampoco en la simple remisión a un precedente de calificación como selectivas de unas determinadas ayudas fiscales y ventajas otorgadas en su día por la Diputación Foral de Álava a una o varias empresas que se implantaron en su ámbito, ("caso Ramondín"), pues, a la luz de las Sentencias comunitarias recaídas en los asuntos que se invocan, la circunstancia determinante de la calificación de las medidas como selectivas, no fue su caracterización territorial, sino que el crédito fiscal a la inversión del 45 por 100 que se aplicaba merecía tal tratamiento genérico por reservarse las Haciendas Forales plena discrecionalidad en el otorgamiento y por los elevadísimos límites cuantitativos mínimos de la inversión.

Por ello, de ese precedente no nos es posible deducir el carácter selectivo de las medidas tributarias generales que los Territorios Históricos forales por vía de infracción del principio de solidaridad u otros que se invocan, lo que

viene en principio, contradicho por la propia doctrina del TJCE que en esta Sentencia se ha examinado y que confirma que con un nivel suficiente de autonomía la región o entidad infraestatal que implanta tales medidas se erige en ámbito de referencia para apreciar los criterios de selectividad del artículo 87 TCE.

La STS de 7 de Febrero de 1.998 (RJ. 1111), entre otras, declaró en efecto que se había puesto de manifiesto la vulneración por parte de la Norma Foral vizcaína 8/1.988, de 1 de Julio, de los apartados 11 y 12 del artículo 4 de la Ley del Concierto Económico, que respectivamente establecen la prohibición de menoscabar la competencia empresarial o distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra, así como producir una presión fiscal efectiva global inferior a la del territorio común, como límites a la autonomía tributaria del País Vasco, no obstante, la razón decisoria de tal sentencia no parece homogénea con lo que ahora se debate en este proceso, pues no se funda en consideraciones de derecho interno sino en los argumentos que seguidamente transcribimos y que no podrían sustraerse tampoco a las doctrina de Derecho comunitario que en esta Sentencia se están aplicando.

"..... si, conforme se expresa en las transcripciones hechas en el precedente fundamento de derecho, para ajustarse al fondo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 de la Decisión 93/337/CEE y que el régimen fiscal vasco no entrañe discriminación alguna en el sentido del artículo 52 del Tratado de la Comunidad Europea, sobre libertad de establecimiento y ejercicio de actividades empresariales, ha sido necesario que se dicte la disposición adicional 8.ª de la Ley 42/1994 y establecer que los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España y que por ello deban someterse a la legislación tributaria del Estado, pero sin poder acogerse a la del País Vasco en el que operen, habrán de ser reembolsados del exceso de los impuestos abonados, calculando la diferencia entre el importe pagado en aplicación del sistema fiscal del territorio común y el derivado del régimen foral, resulta patente la desigualdad y la diferencia de efectiva presión tributaria global en el interior del espacio fiscal Español.

Así es, porque las otras empresas españolas que operen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, que también son residentes en la Unión Europea, no tendrán reembolso alguno de la reconocida diferencia en los tributos que abonen y quedarán en desventaja competitiva no sólo respecto de la empresas sometidas al régimen general, sino también de las de los demás Estados miembros de dicha Unión Europea que ejerzan actividades en el País Vasco."

Habida cuenta la transformación que el Concierto Económico de 2.002 ha supuesto en la materia y cuestión que

dio origen a la Decisión 93/337/CEE, (que, en principio, y en base al artículo 21 sobre normativa aplicable a los no residentes, no resultaría reproducible en similares términos), reitera la Sala la conclusión que con anterioridad hemos provisionalmente establecido, de que no se cuenta con un cuerpo doctrinal y legal que aprecie tales infracciones en supuestos como el enjuiciado.

NOVENO.- En consecuencia de todo lo anterior, y no apreciando motivos de prosperidad del recurso, procede confirmar las disposiciones normativas recurridas, sin hacer especial pronunciamiento en costas. -Artículo 139.1 LJCA-.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, la Sala emite el siguiente,

F A L L O

QUE DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚMERO 727 DE 2.007 INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES DON JAIME GOYENECHEA PRADO EN REPRESENTACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA CONTRA LOS ARTÍCULOS 7, 9, 10 Y 18, DISPOSICIÓN ADICIONAL SEXTA, APARTADOS 6 Y 10, DISPOSICIÓN ADICIONAL OCTAVA Y DISPOSICIÓN ADICIONAL NOVENA DE LA NORMA FORAL 6/2.007, DE 27 DE MARZO, DE JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA, QUE MODIFICABA LA NORMA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 3/1.996 DE 26 DE JUNIO; ASÍ COMO CONTRA EL ARTÍCULO ÚNICO, APARTADO DOS, DEL DECRETO FORAL 212/2007, DE 27 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA EL DECRETO FORAL 81/1.997, DE 10 DE JUNIO, QUE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, Y CONFIRMAMOS DICHAS DISPOSICIONES, SIN ESPECIAL IMPOSICIÓN DE COSTAS.

CONTRA ESTA SENTENCIA CABE RECURSO DE CASACIÓN ANTE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPREMO, EL CUAL HABRÁ DE PREPARARSE MEDIANTE LA PRESENTACIÓN DE ESCRITO ANTE ESTE ÓRGANO JURISDICCIONAL EN EL PLAZO DE 10 DIAS, A CONTAR DESDE EL SIGUIENTE A LA NOTIFICACIÓN DE ESTA RESOLUCIÓN.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se dejará certificación literal en los autos, con encuadernación de su original en el libro correspondiente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACION.-** Leida y publicada fue la anterior sentencia por el Iltmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el/la Secretario doy fe.