

RECURSO CASACION Num.: 629/2009

Votación: 28/03/2012

Ponente Excmo. Sr. D.: Juan Gonzalo Martínez Micó

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

S E N T E N C I A

TRIBUNAL SUPREMO. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

**D. Manuel Vicente Garzón Herrero
D. Juan Gonzalo Martínez Micó
D. Emilio Frías Ponce
D. Manuel Martín Timón
D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco
D. José Antonio Montero Fernández
D. Óscar González González
D. Ramón Trillo Torres**

En la Villa de Madrid, a treinta de Marzo de dos mil doce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación núm. 629/2009, promovido por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA, representada por Procurador y dirigida por

Letrado de la Comunidad Autónoma, contra la sentencia núm. 888/2008, de 22 de diciembre de 2008, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 398/2006 en el que se ha impugnado el *Decreto Foral 10/2006, de 7 de febrero, de la Diputación Foral de Vizcaya*, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1977, de 10 de junio, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Ha comparecido como parte recurrida la Diputación Foral de Vizcaya, la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao y la Confederación Empresarial Vasca, CONFEBASK, representadas por Procurador y bajo la dirección técnico-jurídica de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 10 de abril de 2006 la Comunidad Autónoma de La Rioja interpuso recurso contencioso-administrativo contra el *Decreto de la Diputación Foral de Vizcaya 10/2006, de 7 de febrero* (BOB nº 31, de 14 de febrero de 2006), por el que se modifica el Decreto Foral 81/1977, de 10 de junio, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En el escrito de demanda se instaba la declaración de nulidad de pleno derecho de los artículos 1, 2, 3, 4, 5 7 y Disposición Final.

SEGUNDO.- Con fecha 22 de diciembre de 2008, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó sentencia cuyo fallo era del siguiente tenor literal: "FALLO: Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 398 de 2006 interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Jaime Goyenechea Prado en nombre y representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja contra el Decreto de la Diputación Foral de Bizkaia 10/2006, de 7 de febrero (BOB nº 31 de 14 de febrero de 2006), por el que se modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y confirmamos dicha disposición, sin especial imposición de costas".

TERCERO.- Contra la citada sentencia la Comunidad Autónoma de La Rioja preparó recurso de casación ante el Tribunal "a quo", que fue tenido por preparado en providencia de 15 de enero de 2009.

Formalizado en plazo ante esta Sala el escrito de interposición y formulados los oportunos escritos de oposición por la Diputación Foral de Vizcaya, por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao y por la Confederación empresarial Vasca -CONFEBASK-, se señaló la audiencia del día 28 de marzo de 2012 para la votación y fallo de este recurso, día, en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurso de casación interpuesto se articula en los siguientes **motivos**:

Primero: Se formula al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos o garantías procesales, que ha producido indefensión a la recurrente.

Se denuncia la infracción de los artículos 60 y 61 de la Ley 29/1998, de 13 de julio; artículos 281, 286 Y 435 de la supletoria Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC); y artículo 24, apartados 1 y 2, de la Constitución.

A juicio de la Comunidad Autónoma de La Rioja, el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por Infracción de las normas que rigen las garantías y actos procesales se ha producido al haberse denegado el recibimiento a prueba interesado a fin de demostrar extremos fácticos relevantes para la decisión del pleito, que sólo con la sentencia de 11 de septiembre de 2008 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se han puesto de manifiesto.

Segundo: Se formula al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o la jurisprudencia que fueron aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

Se denuncia la infracción del artículo 62 y 54.1.f) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en relación con los artículos 53 y 55 de la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, y la doctrina contenida en diversas sentencias del

Tribunal Supremo entre otras, las de 19 de mayo de 1987 y 13 de noviembre de 2000.

Tercero: Se formula al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

En concreto, se invoca la infracción del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en relación con los artículos 87 a 89 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

A juicio de la Comunidad Autónoma recurrente, las medidas contenidas en la disposición impugnada, encajan en el concepto de *ayuda de Estado* y cumplen el requisito exigido por el artículo 87.1 TCE al favorecer a "determinadas empresas o producciones" y reforzar su posición, en comparación con otras que, en el marco del territorio español en su conjunto, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

Así las cosas, la previa notificación a la Comisión Europea impuesta por el artículo 88.3 del TCE resultaba preceptiva y su omisión por las autoridades forales solo puede determinar la nulidad de pleno derecho de las disposiciones impugnadas, por aplicación del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre.

Cuarto: Se formula al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

Se alega la infracción de los artículos 2, 138.1, 138.2; 156.1 Y 158.2 de la Constitución Española; en relación con el artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre; y el artículo 2.1.1, y artículo 48.2 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

La sentencia recurrida en casación dedica su fundamento jurídico octavo a examinar si la disposición recurrida ha infringido diversos principios consagrados en la Constitución Española, en el Estatuto de Autonomía, y en la Ley del Concierto Económico.

Quinto: Se formula al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción de las normas del

ordenamiento jurídico o la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

En concreto, se invoca la infracción de los artículos 14, 31.1, 139.1, 139.2 y 149.1.1a de la Constitución Española; en relación con los artículos 2.1.2º, 2.1.3º, 3.b) y 3.c) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

En línea con lo señalado en el motivo precedente, la recurrente analiza en este motivo la posible infracción de los principios constitucionales de igualdad y unidad de mercado que la sentencia impugnada tampoco considera transgredidos.

SEGUNDO.- 1. En el **primer motivo del recurso** la Comunidad recurrente considera que ha existido un quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, que habría producido indefensión.

Afirma que el quebrantamiento se ha producido "al haberse denegado el recibimiento a prueba interesado por la parte recurrente a fin de demostrar extremos fácticos relevantes para la decisión del pleito, que sólo con la sentencia de 11 de septiembre de 2008 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se han puesto de manifiesto".

La denegación del recibimiento a prueba se habría producido a raíz de una petición formulada en el marco del artículo 61 de la LJCA, tras conocer la recurrente que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 11 de septiembre de 2008, en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, "atribuye una importancia fundamental a la existencia de compensaciones del Estado a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma Vasca que sufraguen de facto la disminución de ingresos tributarios producida por la implantación de las medidas fiscales cuestionadas".

Bajo esta premisa argumental, la recurrente entiende que ha existido una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución: "la negativa de la Sala a recibir el pleito a prueba (y practicar la que, propuesta posteriormente, resultara pertinente) ha privado a esta parte de cualquier posibilidad de acreditar hechos trascendentes que podrían cambiar el sentido de la decisión adoptada".

Y concluye el motivo (último párrafo) afirmando que han de devolverse las actuaciones a la Sala de instancia para que "resuelva sobre el recibimiento y práctica de la prueba y continúe con la tramitación del proceso con arreglo a Derecho".

2. En el fondo del motivo de la Comunidad Autónoma recurrente subyace una **cuestión de índole procesal**, a saber: la **de si tras una sentencia del TJUE dictada en el marco del mecanismo prejudicial** establecido en el artículo 234 del Tratado de la Unión Europea **existe o no un derecho a ser oídas las partes litigantes**.

La respuesta, a juicio de la Sala, debe ser negativa.

En primer lugar, porque no existe disposición procesal en la LJCA -- tampoco en la LEC-- que obligue a un tribunal interno a tener que dar traslado a las partes litigantes para "comentar" o "interpretar" una sentencia prejudicial del TJCE dictada tras utilizar dicho tribunal el mecanismo de cooperación judicial a que se refiere el artículo 234 TCE sobre interpretación de Derecho comunitario.

El tenor literal de artículo 61 LJCA permite constatar que dicha disposición se limita a reconocer al órgano jurisdiccional una potestad bien de acordar el recibimiento a prueba, antes de pasar al periodo de conclusiones (apartado 1), bien de disponer, finalizado el periodo de prueba, la práctica de las pruebas que estime oportunas hasta que el pleito sea declarado concluso para sentencia (apartado 2).

Así pues, la facultad de ordenar pruebas a que se refiere el artículo 61 LJCA (o de no ordenar pruebas pese la petición en tal sentido por una de las partes en un proceso) es necesariamente una facultad discrecional -no una obligación- de los Jueces y Tribunales y, por tanto, es inimpugnable.

En segundo lugar, esa discrecionalidad del juzgador resulta incompatible con un supuesto deber de ordenar la práctica de diligencias para mejor proveer.

A este respecto, cabe invocar la jurisprudencia reiterada en el sentido de que las diligencias para mejor proveer no constituyen un derecho de las partes, sino una facultad del Tribunal (por todas, sentencia de este Tribunal Supremo, Sala 3ª Sec. 5ª, de 12 de mayo de 2006, rec. 3748/2003, FJ 3º).

Cabe añadir a lo anterior que, en el caso concreto, el pleito, además, se encontraba concluso para sentencia cuando la aquí recurrente pretendía en instancia "plantear prueba".

En tercer lugar, hacemos nuestro el argumento de la Sala de instancia, expuesto en su Auto de 10 de noviembre de 2008 (FJ 1º), desestimando el recurso de súplica interpuesto por la aquí recurrente contra una Providencia de 20 de octubre de 2008: "(...) ninguna indefensión se les puede seguir a las partes por la circunstancia de que no se adopten por la Sala decisiones

respecto de un actual recibimiento a prueba de oficio, o sobre una sobrevenida instrucción respecto de supuestos hechos novedosos, que a estas alturas alterarían la estructura del proceso y que, incluso de ser posibles, estarían fuera de la disponibilidad de las partes, pues ni en la legalidad ordinaria ni en la constitucional cuentan aquéllas con el derecho a exigir trámites inexistentes, y la tutela judicial efectiva se ha de producir mediante el desarrollo del proceso configurado por las leyes y no mediante aquel otro, ficticio o hipotético, que resulte más conveniente o deseable para los intereses procesales de los litigantes.

Es por ello de rigor señalar que en un proceso concluso en todas sus fases, y que ha contado, por demás, con nueva audiencia de parte sobre elevación de una cuestión prejudicial al TJCE, que, llevada a cabo, ha supuesto asimismo la directa intervención de la entidad institucional recurrente ante dicho Tribunal comunitario, lo único que puede y debe ordenar el Tribunal nacional sentenciador tras obtener la respuesta prejudicial mencionada es el hito final conducente al dictado de la sentencia que le corresponde emitir.

Y frente a ello no cuenta con ninguna virtualidad aludir a supuestos mandatos o requerimientos de llevar a cabo investigaciones o nuevas instrucciones que resultarían de la sentencia del citado TJCE pues, al margen de lo que haya de ser materia de más completo examen en la sentencia a dictar en el presente proceso, tal punto de vista obedece a una infundada y errónea apreciación de la parte recurrente, carente de todo respaldo en la sentencia misma que invoca y ajena a la más elemental lógica que preside las relaciones entre ambos Tribunales en torno a las referidas consultas prejudiciales".

En este mismo sentido decía la sentencia recurrida del TSJPV en su Fundamento de Derecho Tercero que (...) desconoceríamos plenamente el sentido y finalidad de las consultas prejudiciales del artículo 234 TCEE (sic) si entendiésemos que el procedimiento incidental ante el Tribunal de Justicia de la 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 resultan, al margen de lo que enmarcan la pretensión revisora actuada por las partes mediante las pruebas y alegaciones contenidas en el proceso.

Con ello se pretendería que, a raíz de la respuesta prejudicial, se inicie un nuevo litigio diferente del ya concluso 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 hecho 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 que ha sido igualmente parte interviniente ante el TJCE.”

Por lo demás, la invocación al artículo 435 de la LEC que hace la recurrente no resulta pertinente. En efecto, no se está ante “hechos nuevos” tras la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008.

En conclusión, el primer motivo de casación, dirigido a devolver las actuaciones al Tribunal de instancia “con el fin de que la Sala de instancia resuelva sobre el recibimiento y práctica de la prueba”, carece manifiestamente de fundamento.

TERCERO.- En su **segundo motivo de casación**, la Comunidad recurrente denuncia la infracción del artículo 62 y 54.1.f de la Ley 30/1992, en relación con los artículos 53 y 55 de la Norma Foral 3/1987, de 13 de julio, por entender que el Decreto foral impugnado debería haber tenido una motivación con “sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho” y un informe de gravamen presupuestario.

Antes que nada, hay que indicar que no nos hallamos ante un acto administrativo, como establece la sentencia recurrida y, en consecuencia, no le es de aplicación el artículo 54.1.f. Pero, además, en ningún caso le sería de aplicación de conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Decimosexta de la propia Ley 30 /1992 dado que su ámbito de aplicación en lo referente a las Diputaciones Forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco se circunscribe a “los actos y disposiciones en materia de personal y gestión patrimonial sujetos al derecho público”. Como es obvio, en el presente caso no nos hallamos ante esa materia sino en materia tributaria.

Por otra parte, tampoco existe infracción alguna de la normativa específica foral.

Así, el artículo 53 únicamente alude a las Normas Forales y es evidente que nos hallamos ante un Decreto Foral no una Norma.

Por su parte, el artículo 55 establece que en los casos de proyectos de “Normas Forales y de Decretos de desarrollo reglamentario de Leyes de la Comunidad Autónoma o del Estado presentados ante las Juntas Generales, han de ir acompañados de un informe en el que “se haga constar si dichos

proyectos suponen o no un gravamen complementario". Pues bien, en el caso del Decreto Foral 10/2006... "es obvio que no estamos en ninguno de los supuestos contemplados por la Norma Foral Institucional: no estamos ante una Norma Foral sino ante un Decreto Foral, pero no de desarrollo reglamentario de Ley de la Comunidad Autónoma del País Vasco o del Estado.

Pero es más, el Decreto Foral 10/2006 no constituye ninguna "disposición" de "gasto", que, consecuencia de tal naturaleza (de gasto), pudiera necesitar para su aprobación de un informe sobre si supondría o no una gravamen para los presupuestos.

La Sala de instancia (en el FJ 9º de la sentencia recurrida) no apreció la existencia de los defectos procedimentales denunciados, que ya fueron invocados en su día, dado que no se trata de un acto administrativo y no esta previsto legalmente que para su adopción deba contarse con un previo informe (y menos sobre si supone o no un gravamen para los presupuestos).

CUARTO.- 1. La Comunidad recurrente alega en este **tercer motivo** — motivo estrella a la vista de las páginas que le dedica— que la Sala de instancia ha infringido el ordenamiento jurídico por inaplicación del artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 de LRJ-PAC, en relación con los artículos "87 a 89" del Tratado CE.

Tras exponer su interpretación del concepto comunitario "ayuda de Estado" así como "de la doctrina contenida en las sentencias de 6 de septiembre de 2006 y 11 de septiembre de 2008 del Tribunal de Justicia" — doctrina sobre el concepto comunitario "autonomía suficiente"—, la Comunidad recurrente entiende que las medidas fiscales recurridas constituirían ayudas de Estado porque, siempre según ella, "la triple autonomía necesariamente debe predicarse de los propios Territorios Históricos".

Todo el motivo se construye, a modo de premisa, sobre "la errónea interpretación llevada a cabo por el Tribunal de Justicia comunitario, e implícitamente asumida por el Tribunal de instancia tando, de estudiar la autonomía suficiente del País Vasco bajo la óptica indistinta de las provincias forales y de la Comunidad Autónoma, ya que se trata de sujetos políticos e institucionales claramente diferenciados".

Así pues, la Comunidad recurrente critica que el TJUE haya declarado, en los asuntos C-428/06 a C-434/06, que, en el ámbito del Derecho comunitario, "no parece indispensable, para realizar un análisis de los criterios de autonomía de una entidad infraestatal, tomar únicamente en consideración a los Territorios Históricos, o a la inversa, solamente a la Comunidad

Autónoma del País Vasco” (apartado 68 de la sentencia de 11 de septiembre de 2008).

La recurrente, en definitiva, critica que el TJUE haya concluido (apartado 75 de la sentencia de 11 de septiembre de 2008), que: Por tanto, habrá que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos”.

Esta crítica al TJUE, e indirectamente al TSJPV, no resulta admisible en el marco de un recurso de casación. En efecto, la crítica a una resolución del TJUE (aunque sea mediante la impugnación de una resolución del órgano interno que la toma en consideración) no se ajusta en principio, a los requisitos de exigibilidad establecidos en el artículo 88.1.d) de la LJCA y, por tanto, bien pudiera declararse inadmisibile el motivo con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.2.b) de la LJCA.

Si, como resulta de la demanda, el objeto de controversia origen del proceso contencioso-administrativo es la calificación o no de las medidas fiscales recurridas como ayudas de Estado (art. 87 del Tratado CE) y, de ser calificadas, la obligación o no de notificación a la Comisión Europea (con arreglo al artículo 88 del Tratado CE), cabría preguntarse cuál es la norma del ordenamiento jurídico comunitario aplicable para resolver las cuestiones objeto de debate que habría sido infringida por el TSJPV y cuál sería la jurisprudencia del TJUE aplicable para resolver las cuestiones objeto de debate que habría sido infringida por el TSJPV.

Nótese que el motivo del recurso de casación no cuestiona que la sentencia recurrida del TSJPV hubiera infringido una norma comunitaria o una jurisprudencia comunitaria, o el principio de autoridad de cosa interpretada de la sentencia prejudicial del TJCE de 11 de septiembre de 2008.

El motivo del recurso de casación no versa tampoco sobre una presunta infracción de los artículos 87 y/o 88 del Tratado CE, ni sobre la jurisprudencia comunitaria que interpreta tales disposiciones comunitarias, en particular, con relación al concepto comunitario de "autonomía suficiente" (institucional, de procedimiento y económica) de los entes infraestatales [sentencias del TJCE en los asuntos C-88/03 (Azores) y en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06 (País Vasco)].

El motivo del recurso está criticando lisa y llanamente la interpretación de unos conceptos comunitarios —los de “autonomía institucional”, “autonomía de procedimiento” y “autonomía económica” en el ámbito del artículo 87 del Tratado CE- realizada por el único intérprete del Derecho comunitario: el TJCE.

Es más, la Comunidad recurrente pretende que el Tribunal Supremo interprete de modo diferente la interpretación que el TJCE ha realizado en el asunto País Vasco (corroborando la interpretación en el asunto Azores) de los significados de “autonomía institucional”, “autonomía de procedimiento” y “autonomía económica” en el ámbito del artículo 87 del Tratado CE.

Se persigue realmente que se falte al deber de lealtad que resulta del artículo 10 del Tratado CE, a propósito del respeto de la competencia exclusiva del TJCE como intérprete supremo del Derecho comunitario reconocida en el artículo 292 del Tratado comunitario (por todas, citamos, la sentencia del TJCE, Gran Sala, de 30 de mayo de 2006, asunto 0-459/03, apartado 169).

Se pretende incluso que este Alto Tribunal ignore su propia doctrina jurisprudencial sobre la autoridad de cosa interpretada de las sentencias del TJCE que obliga al propio Tribunal Supremo a aplicar las normas comunitarias según han sido interpretadas por el TJCE (por todas, sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1993 en el Rec. cas. 152/1999).

El TSJPV, con su sentencia, no hace más que cumplir, con arreglo a la consolidada jurisprudencia Simmenthal (sentencia del TJCE de 9 de marzo de 1978, as. 106/77), el principio de cooperación establecido en el Derecho comunitario (artículo 10 del Tratado CE); principio que obliga a los órganos jurisdiccionales internos a tomar en consideración la interpretación de una disposición de Derecho comunitario por el TJCE (citamos igualmente la sentencia del TJCE de 13 de enero de 2004, Kühne, C-434/00).

2. Pero es que aunque este Tribunal no acogiera la inamisibilidad del recurso planteado, carece de todo fundamento este motivo del recurso de casación.

Con carácter previo, interesa subrayar que la sentencia del TJCE de 11 de septiembre de 2008 en el asunto País Vasco (como ya la propia sentencia de la Gran Sala de 6 de septiembre de 2006 en el asunto Azores) constituye doctrina jurisprudencial vinculante para los órganos jurisdiccionales internos (por todas, citamos la sentencia del TJCE de 13 de mayo de 1981, Internacional Chemical Corporation, as. 88/80).

En el recurso contencioso-administrativo 1335/05, consta, a través del mecanismo de cooperación judicial previsto en el artículo 234 del Tratado CE, la interpretación del TJCE sobre el artículo 87 del Tratado CE, el concepto de selectividad como requisito de la noción de ayuda de Estado y —esto es lo relevante, corroborando la doctrina Azores- su inaplicación a medidas fiscales adoptadas por entes infraestatales con "autonomía suficiente".

Contrariamente a la tesis de la Comunidad recurrente, el hecho de que los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco sean sujetos políticos e institucionales claramente diferenciados (o que el calificativo de foral sólo pueda predicarse de los Territorios, etc., etc.) resulta una cuestión irrelevante en el ámbito del Derecho comunitario, y en particular, a los efectos de interpretar si, en medidas fiscales adoptadas por los Territorios Históricos, concurre el requisito de selectividad inherente al concepto de ayuda de Estado, en el sentido del artículo 87 del Tratado CE y, por tanto, si resulta aplicable o no la autorización de la Comisión a que se refiere el artículo 88 del citado Tratado.

a) Autonomía institucional.

No es momento ni lugar de entrar a analizar los desaciertos, siempre según la Comunidad recurrente, en que habría incurrido el TJUE en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 en los asuntos C-428/ 06 a C-434/08 (caso País Vasco) —y por derivada el TSJPV- a la hora de interpretar el concepto comunitario de "autonomía institucional" determinado por vez primera por el TJCE en su sentencia de 6 de septiembre de 2006 en el asunto Azores (C-88/ 03).

Se están planteando así cuestiones ajenas a un recurso de casación. En cualquier caso, reiteramos que el TJUE declaró con toda claridad en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 (asuntos C-428/06 a C-434/06, apartados 68 y 75):

"68. (...) no parece indispensable, para realizar un análisis de los criterios de autonomía de una entidad infraestatal, tomar únicamente en consideración a los Territorios Históricos, o a la inversa, solamente a la Comunidad Autónoma Vasca".

"75. Por tanto, habrá que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como

para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos”.

Y el TJUE sentencia:

“86. (...) procede, como ya se indicó en el apartado 75 de la presente sentencia, tomar en consideración la entidad infraestatal compuesta a la vez por los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

87. En este sentido, del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico, se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de autonomía institucional”.

El recurso pretende introducir un debate sobre el grado de “autonomía institucional” de los Territorios Históricos respecto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, o viceversa.

Resulta un debate artificial por cuanto que lo relevante, a los efectos de apreciar la concurrencia de la noción de ayuda de Estado en un caso concreto, tal como ha declarado el TJCE, es si esos entes infraestatales cumplen con el requisito de “autonomía institucional” en la medida en que “poseen un estatuto jurídico, político y administrativo distinto al del Gobierno central”.

Y obviamente tanto los Territorios Históricos como la Comunidad Autónoma del País Vasco tienen, bien por separado, bien conjuntamente “un estatuto jurídico político y administrativo distinto al del Gobierno central”.

b) “Autonomía de procedimiento”.

La sentencia de instancia ha apreciado y aplicado correctamente el significado del concepto comunitario de “autonomía de procedimiento”, tal y como el TJCE lo ha interpretado en el asunto Azores y corroborado en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 (asuntos C-428/06 a C-434/06).

Se entiende que una entidad infraestatal, a la hora de adoptar una medida general de naturaleza tributaria, goza de “autonomía de procedimiento —a los efectos de que no se califique la misma como ayuda de Estado, en el sentido del artículo 87 del Tratado CE-, cuando adopta la medida fiscal “sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido” (sentencias del TJCE en el asunto Azores, apartado 67, y en el asunto País Vasco, apartado 51).

Por lo que se refiere a la naturaleza de las disposiciones forales y al control por los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativo, el TJCE declara en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 (apartado 83): “(...) no

puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional de los actos adoptados por ésta.”

Como manifestó el Gobierno español (apartado 80), la existencia de un control jurisdiccional es inherente a la existencia de un Estado de derecho.

Tal control (al igual, por ejemplo, que el ejercido por el Tribunal Constitucional respecto de las leyes forales adoptadas por la Comunidad Foral de Navarra) resulta un elemento ajeno a la hora de apreciar la concurrencia o no del requisito “autonomía de procedimiento” (la falta de intervención directa del Gobierno central en el proceso formal de elaboración de la medida) en el marco del examen, bajo el régimen comunitario de las ayudas estatales, de medidas generales de naturaleza fiscal adoptadas por entes infraestatales.

Por lo demás, cabe añadir que Ja Comunidad recurrente confunde continuamente “Estado” con “Gobierno central”.

Según jurisprudencia reiterada del TJCE, a los efectos de apreciar Ja existencia o no de autonomía de procedimiento en un ente infraestatal de un Estado miembro, no ha de apreciarse si el “Estado” (ie. el poder judicial) puede intervenir directamente en el proceso formal de elaboración de la medida, sino si el Gobierno central (poder ejecutivo del Estado) puede intervenir directamente en tal proceso.

Y es notorio que el Gobierno central no ha intervenido en el proceso formal de elaboración de las disposiciones fiscales recurridas.

Por otra parte, la existencia de límites (negativos) recogidos en el Concierto Económico a que se refiere igualmente la Comunidad recurrente (“presión fiscal efectiva global”, “unidad de mercado” etc.), no es óbice para reconocer que las medidas fiscales controvertidas no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 del Tratado CE, y que, por tanto, en el proceso de adopción de las medidas fiscales no se ha infringido -por resultar inaplicable- la obligación de notificación a que se refiere el artículo 88 del citado Tratado.

En este sentido se pronunciaba el TJUE en su sentencia de 11 de septiembre de 2008 (apartados 95 a 108, y en particular apartado 104):

“(…) 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.

Y el TJCE concluye (apartado 109 de la referida sentencia):

“En los asuntos principales procede señalar que (...) no cabe concluir que el Gobierno 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”.

Esta conclusión es recogida expresamente por la Sala de instancia en su sentencia de 22 de diciembre de 2008 (Fundamento Jurídico Cuarto).

c) Autonomía económica.

Con carácter preliminar, ha de recordarse cuál es el **significado del concepto** comunitario **“autonomía económica”**, en el marco de la noción más amplia de autonomía suficiente a los efectos de la normativa comunitaria de ayudas de Estado.

En el asunto Azores el TJUE estableció (apartado 67 de la sentencia de 6 de septiembre de 2006) que la entidad infraestatal que adopta una medida general de naturaleza fiscal goza de autonomía económica si las consecuencias financieras de esa medida fiscal no se ven compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del gobierno central.

Siguiendo este razonamiento, el propio TJUE, con ocasión de los asuntos C-428/06 a C-434/06, País Vasco, explica **qué ha de entenderse por “compensación”**.

Y a este respecto, el TJUE declara (apartado 129 de la sentencia de 11 de septiembre de 2008) que sólo existirá “compensación” cuando exista una “relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades [en este caso, las forales] y los importes puestos a cargo del Estado [en este caso concreto, el español]”.

Pero es más, como declara el TJUE (apartado 135 de la s de 11 de septiembre de 2008), “(...) 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”.

Este concepto de “compensación” ha sido empleado por el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas (en adelante, “TPI”) en su sentencia de 18 de diciembre de 2008, en el asunto Gibraltar. En efecto, el TPI declara (apartado 106 de la sentencia de 18 de diciembre de 2008): “(...) es preciso señalar que el uso del término «compensar» por el Tribunal de Justicia

en el apartado 67 de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores (...), implica que es necesario que exista una relación de causa a efecto entre la media fiscal controvertida adoptada por la entidad infraestatal y los apoyos financieros procedentes de las otras regiones o del gobierno central del Estado miembro de que se trata (...)"

En el asunto Gibraltar (que trata sobre una reforma fiscal en su impuesto de sociedades), el TPI aplica la exigencia impuesta por el TJCE (en el asunto Azores y desarrollada explícitamente en el asunto País Vasco) de que las compensaciones financieras que se pretendan hacer valer para demostrar una falta de autonomía del ente infraestatal deben guardar una relación de causa a efecto con las medidas tributarias adoptadas por la autoridad infraestatal.

En el caso de autos, este análisis del concepto comunitario de "compensación" es el que la Sala de instancia realiza, acertadamente, en la sentencia recurrida.

En todo el motivo no existe la más mínima referencia en la que se mostrara la relación causa-efecto entre las medidas tributarias recurridas y la determinación de los flujos financieros con el Estado.

En suma, damos por reproducido en su integridad el razonamiento de la Sala de instancia en los Fundamentos Jurídicos Quinto, Sexto y Séptimo de la sentencia recurrida sobre el cumplimiento del requisito de autonomía económica.

Por otra parte, no es objeto de este recurso el importe del **Cupo**.

Al respecto hay que indicar que la metodología del cupo y su determinación se aprueba por Ley votada en Cortes. Si esa Ley es justa o no, si le gusta a la recurrente cómo la misma establece que se calcule el déficit o las competencias asumidas o no asumidas es algo ajeno a este procedimiento, en el que se examinan no la legalidad o "inconstitucionalidad" de la Ley por la que se aprueba la metodología del cupo del País Vasco, sino la legalidad de unas determinadas medidas fiscales y, en este punto en concreto, si las mismas son compensadas o no por el Gobierno Central o por el Estado en su conjunto. Y desde luego en ningún momento se llega a acreditar, ni tan siquiera a entrever, la existencia de una eventual compensación.

La metodología de señalamiento del Cupo, como dice la sentencia recurrida, es "permanente". Sus aspectos esenciales desde el primer Concierto Económico de 1981 han permanecido invariables, sin otras modificaciones importantes que las que ha sufrido el propio Concierto Económico. Durante ese tiempo ha habido regulaciones forales del Impuesto sobre Sociedades (y

de otros impuestos) de diferentes características: tipos idénticos a los de territorio común o distintos; desgravaciones fiscales diversas; incentivos fiscales inexistentes en territorio común, incluso pendientes de sentencia del Tribunal Comunitario... Esta realidad desde luego es incompatible con cualquier idea compensatoria que pretenda atribuirse al señalamiento de ese Cupo.

Además de lo anterior, la recurrente dedica una buena parte de su argumentación en este motivo a cuestionar la autonomía económica de los Territorios Históricos en base a las relaciones financieras entre ellos: Ley de aportaciones o Fondo de Solidaridad vasco.

El Fondo General de Ajuste previsto en la Ley de Aportaciones viene a significar la aplicación del principio de riesgo compartido a nivel interno a diferencia del riesgo unilateral existente en las relaciones de la Comunidad Autónoma con el Estado. La aplicación del riesgo compartido aconsejó la introducción de este Fondo que, sin embargo, no se aplica cuando el desequilibrio económico en el Territorio Histórico se produce por cuestiones de gestión o por cuestiones normativas. Además, este sistema de distribución interna de recursos en la Comunidad Autónoma tiene elementos contrarios a la existencia compensaciones:

Por un lado, una menor recaudación en un territorio provoca que éste tenga que aportar más recursos al Gobierno Vasco y al Estado (en concepto de Cupo) ya que su coeficiente de aportación se habrá visto incrementado (una de las variables utilizadas para determinar el coeficiente de aportación es el esfuerzo fiscal, definido como cociente entre la recaudación de un territorio y su renta).

--Por otro lado, las aportaciones de un territorio no dependen de su propia recaudación, sino de la recaudación del conjunto de la Comunidad Autónoma.

Por todo ello, son absolutamente indiferentes para juzgar la autonomía financiera los flujos monetarios internos del País Vasco.

d) Conclusión.

En el caso de autos, se cumplen, como así lo fundamenta y declara la sentencia de instancia, los requisitos de autonomía institucional, de procedimiento y económica, a que se refiere el concepto comunitario de "autonomía suficiente" (sentencia del TJCE en el asunto Azores), respecto de las medidas fiscales recurridas en el proceso de instancia, lo que impide que puedan calificarse como ayudas de Estado, en el sentido de lo dispuesto en el

artículo 87 del Tratado CE, en la medida en que, ya de entrada, no concurre el requisito de selectividad inherente al concepto de ayuda.

Habida cuenta de que las medidas fiscales recurridas no constituyen ayudas de Estado, no existe ninguna obligación de notificación a la Comisión Europea (con arreglo al artículo 88 del Tratado CE) que hubiera de cumplimentarse con anterioridad a su adopción y/o entrada en vigor.

En consecuencia, contrariamente a lo alegado por la Comunidad recurrente, no concurre infracción de lo dispuesto en el artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 de LRJ-PAC, y, por ello, la sentencia de instancia, que no aprecia infracción, se ajusta a Derecho.

QUINTO.- 1. La Comunidad recurrente impugna el Fundamento de Derecho Octavo de la sentencia de instancia mediante la invocación de una presunta infracción del principio constitucional de solidaridad.

La Comunidad Autónoma de La Rioja aduce en su escrito interposición del recurso de casación que los beneficios fiscales objeto de impugnación establecen un trato más favorable para las entidades y sociedades sometidas a su ámbito de aplicación, produciéndose un efecto deslocalizador del domicilio social de las empresas y en consecuencia el denominado "efecto frontera" que se está originando con las Comunidades Autónomas limítrofes, aludiendo de forma específica a las ventajas e incentivos fiscales otorgados por la Administración foral de Álava, con mención concreta del denominado "caso Ramondín" que dio lugar a un expediente de la Comisión Europea.

Igualmente desarrolla argumentos incidiendo sobre los artículos 14, 31.1, 139 y 149.1.1 de la Constitución: para justificar que las medidas tributarias adoptadas carecen de una justificación que las legitime haciendo de peor condición a quienes no pueden acceder a las mismas.

2. La Comunidad recurrente construye su argumentación sobre la base de que las medidas fiscales dictadas supondrían una quiebra del principio de solidaridad porque no se asumen las pérdidas de recaudación derivadas de las medidas fiscales, "sino que el coste económico es trasladado al Estado, y por ende a otras Comunidades.

Por lo pronto la recurrente nada ha probado en autos acerca de que el coste de las medidas fiscales controvertidas se hubiera trasladado al Estado y, por ende, a otras Comunidades Autónomas.

La sentencia de este Alto Tribunal de 9 de diciembre de 2004, tras recordar, en su FJ 10º, la sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990,

declaraba (FJ 11º) que "la solidaridad rectamente entendida no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribire toda diferencia".

E igualmente debemos referirnos a lo declarado por este Alto Tribunal en su sentencia de 19 de julio de 1991 (Recurso núm. 1148/1989): ... el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía, aprobado con rango de Ley Orgánica, el 18 de diciembre de 1979, dice 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". Con base en el precepto transcrito, no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense-- --mejor en un mero copista, decimos nosotros-- con lo que la autonomía proclamada desaparece y se incumple el permiso concedido en el artículo 41.2 citado que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de "establecerlo" y de "regularlo", lo que es distinto del mero "mantenimiento" e implica, desde luego, innovación (establecer) o modificación (regular)".

En la sentencia de 5 de octubre de 2002 (rec. de cas. núm. 7708/1997) decíamos: En la justicia de la normativa fiscal alienta, en efecto, la homogeneidad y unidad del sistema tributario, simplemente como un reflejo de la unidad del ordenamiento impositivo.

Esta unidad, claramente predicable del sistema en los territorios de derecho común, tiene que ser atemperada, al tratar de los regidos por normas forales, con el indiscutible derecho a la diversidad que la Constitución reconoció en la Disposición Adicional Primera y que la jurisprudencia ha refrendado constantemente.

La sentencia recurrida llega a su decisión legitimadora de la Ordenanza con base en las siguientes premisas:

1.- Los criterios económicos que se sigan por el territorio histórico de Vizcaya no tienen por qué coincidir con los del resto de la Comunidad Autónoma o del Estado.

3.- El Tribunal Supremo ha amparado la diversidad foral, como puede verse en la STS de 19 de julio de 1991, conforme a cuya doctrina no puede sostenerse que en un territorio histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones, pues otra cosa implicaría

convertir al legislador fiscal en mero amanuense, con lo que desaparecería prácticamente la autonomía foral y se incumpliría el artículo 2.Uno de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, precepto que no sólo habla de "mantener" el régimen tributario, sino de "establecer" y "regular" el mismo.

Y en particular, por lo que se refiere al **tipo impositivo**, recordamos igualmente lo declarado reiteradamente por el Tribunal Constitucional:

--"Que la diversidad de tipos de gravamen puede concebirse en abstracto como acomodada a los principios constitucionales, siempre que posea un fundamento justificado y racional y arranque de situaciones que puedan legítimamente considerarse como diversas (STC19/1987, de 17 de febrero, FJ 4º), como sin duda es el caso de las Comunidades autónomas en general y de los Territorios forales en particular;

--Que la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para 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, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1ª de la Constitución, 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 al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales ..." (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 10);

--Y que "el ejercicio de la competencia de la Comunidad de Madrid para establecer recargos sobre los impuestos estatales no requiera por ello, una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera, que tiene lugar en el marco de la Constitución y de la LOFCA" (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7, que declaró la conformidad con la Constitución de un recargo del 3 por 100).

3. A propósito de las consecuencias sufridas por la Comunidad Autónoma recurrente por el efecto deslocalizador de las medidas tributarias adoptadas, la Sala estima oportuno hacer algunas puntualizaciones:

a) No se justifica en manera alguna en qué medida los intereses de la Comunidad recurrente pueden verse afectados; ni tan siquiera de forma

indiciaria se prueba el privilegio económico para las empresas sometidas al régimen foral.

Si dichas manifestaciones fueran ciertas sería lógico que los efectos se hubieran producido ya teniendo en cuenta que su aplicación ha sido efectiva desde la aprobación de la Norma Foral 3/1996 hasta la ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de diciembre de 2004; sin embargo, la realidad demuestra todo lo contrario pues, si se examina la evolución de las variables económicas, se constata que durante dicho periodo la Comunidad Autónoma de La Rioja ha tenido un mayor índice de empleo, la actividad económica ha aumentado su participación porcentual en el conjunto del Producto Interior Bruto de todo el Estado, e incluso se ha producido un incremento de la recaudación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades.

b) Las decisiones sobre la localización o cambio de ubicación de una empresa constituyen decisiones económicas complejas en las que intervienen diversas variables como el acceso al mercado de determinados productos, disponibilidad y régimen retributivo del personal, acceso a través de nuevas infraestructuras, cesión de terrenos en situaciones ventajosas para la ubicación de la actividad empresarial, etc. Por ello la afirmación de la recurrente de que la "presumible" deslocalización empresarial es el resultado económico del régimen fiscal recurrido carece de soporte real alguno.

c) Conviene reparar en la trascendencia que los costes laborales tienen en la economía empresarial, y en este sentido, a tenor de la prueba documental aportada por CONFEBASK sobre costes salariales, no rebatida por la recurrente, y siguiendo el mapa autonómico elaborado al efecto, cabe señalar que durante el cuarto trimestre del año 2008, el coste laboral medio en España ascendía a 2.534,86 €, en tanto que en la Comunidad Autónoma de La Rioja aquí recurrente apenas alcanzaba los 2.359,01 € y en el País Vasco llegaba a los 2.963,05 €.

d) Las referencias que se hacen al caso "Ramondín" no habilitan para deducir el carácter selectivo de las medidas recurridas. Al respecto ha de recordarse que la propia Comisión Europea, mediante decisión, autorizó a la Diputación Foral de Álava la concesión parcial de unas ayudas a Ramondín -- un crédito fiscal del 25% de las inversiones-- (ayudas concedidas por unas medidas selectivas), cuestión ésta que ninguna relación guarda con el caso juzgado por la sentencia recurrida, puesto que se trata aquí de medidas generales de naturaleza tributaria, esto es, medidas excluidas del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE. En el citado caso, a diferencia del que nos ocupa, dicha calificación de selectividad no vino caracterizada por el ámbito

territorial, sino que el crédito fiscal a la inversión del 45% que se aplicaba merecía tal tratamiento por reservarse la Hacienda Foral plena discrecionalidad en el otorgamiento de la misma y por los límites mínimos de la inversión.

SEXTO.- El quinto motivo de impugnación se refiere a **vulneración de principios constitucionales** por parte del Decreto Foral impugnado y más concretamente a los **principios de igualdad en el ejercicio de la actividad económica y de unidad de mercado**.

La Comunidad Autónoma de La Rioja recurrente, tras enunciar los principios generales sobre la libre circulación de bienes y personas e igualdad en las condiciones básicas para el ejercicio de la actividad económica y remitirse a diversa jurisprudencia tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Constitucional, expone como única línea argumental, con carácter genérico, la infracción de los preceptos recurridos en relación con las exigencias que imponen los artículos 14, 31.1. 139 y 149. 1 de la Constitución sin justificar ni tan siquiera de forma somera, motivación alguna que acredite dicha afirmación.

A lo largo de su alegato la recurrente hace acopio de doctrina jurisprudencial en torno a ambos principios para concluir que constituyen un importante límite a la potestad tributaria de los Entes Forales lo que “obsta a admitir esa autonomía de decisión”.

1. Nos hemos referido antes, al recordar la sentencia de 9 de diciembre de 2004 de esta Sala y Sección, a la necesidad de un cuidadoso equilibrio entre el principio de igualdad y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales y que ello se traduce en 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”. Por eso ha podido decir el Tribunal Constitucional en su sentencia 150/1990 “... 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...”.

En base a este criterio sostenido de siempre por el Tribunal Constitucional se dictó el Auto de 26 de febrero de 1986 en el que ya se exponía que salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar pueden ser diferentes.

Por otra parte, la sentencia del Tribunal Constitucional nº 159/2007, de 2 de octubre, ha recordado que no toda proclamación constitucional del principio de igualdad es reconducible, sin más, a la efectuada por el artículo 14 CE. Pues específicamente no lo es, en cuanto aquí interesa, la del *principio de igualdad en materia tributaria* contenida en el artículo 31 CE..." y continúa aseverando la citada sentencia: "...hemos precisado que la mención en el artículo 31.1 CE del principio de igualdad... no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema tributario que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes...".

De la propia jurisprudencia citada se deduce que no cualquier ventaja competitiva o beneficio económico acordado por la instancia autonómica ha de reputarse contradictoria con tales principios, pues la unidad que articula en los mismos no es uniformidad, sino que resulta compatible con la diversidad; lo que se exige es que la medida autonómica esté dictada en el ámbito competencial atribuido, respondiendo a un fin lícito y proporcionado en cuanto a la adecuación de su contenido y a las consecuencias del mismo.

La diferencia de trato entre las empresas radicadas dentro y fuera del ámbito competencial foral no implica obstáculo alguno al libre movimiento de los factores productivos ni afecta a la posición esencial de las empresas.

Un objetivo análisis de la realidad acredita que el sistema fiscal vasco en este caso concreto respeta ese "cuidadoso equilibrio". No hay imposibilidad de que existan regulaciones diferenciadas si son razonables; y lo son si cumplen el doble requisito que establece la Ley del Concierto Económico de respeto a la estructura general impositiva del Estado" y mantenimiento de un cierto nivel de presión fiscal.

Nadie ha cuestionado que no se respete la estructura general impositiva y en cuanto al otro factor, el de la presión fiscal, el sistema fiscal de Concierto Económico preserva la igualdad básica de los ciudadanos españoles, no a través de la igualdad de tipos impositivos o regulaciones, que sería incompatible, como se ha dicho, con el sistema foral, sino a través del mecanismo de garantía, que supone la imposición de que exista en el País Vasco una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado (art. 3 b de la Ley del Concierto Económico).

Como dice el precepto, la presión fiscal a tener en cuenta es la "efectiva" es decir, no la nominal que es la que deriva de los tipos impositivos sino la renta realmente gravada, que depende sobre todo del rigor con que la normativa sea aplicada. No es lo mismo presión fiscal -que no es otra cosa que volumen de recaudación sobre producto interior bruto- que tipos impositivos, porque la recaudación a menudo depende de otros factores como volumen de fraude, facilidad de aplicación de incentivos, capacidad de inspección, ...".

En segundo lugar, el termino "global" que utiliza el precepto no puede ser interpretado sino como referido a la totalidad del sistema tributario, no a un impuesto concreto. Y ello es así, porque al margen del significado de la expresión empleada, "global", que alude a un conjunto, únicamente la valoración de todo el sistema tributario puede permitir enjuiciar si se cumple el deber de la igualdad de contribución a las cargas públicas de todos los ciudadanos sometidos a una u otra legislación. Pero, además, solamente esa globalidad del sistema dota de sentido a la autonomía normativa del Concierto, de modo que los ciudadanos, a través de sus representantes, pueden decidir en qué tributo aportan más o menos, siempre y cuando ello no afecte a la globalidad. En este sentido bueno será recordar que la tarifa del IRPF Vasco es considerablemente más elevada que la rige en territorio común.

Por ello no es procedente decir, como hace la recurrente, que la "presión fiscal efectiva" derivada del impuesto de sociedades en territorio foral "no es similar a la existente en el resto de las Comunidades Autónomas".

2. Por otra parte, por la recurrente se alega que el Decreto Foral impugnado vulnera el **principio de libre circulación** proclamado por el artículo 139.2 de la Constitución.

Ahora bien, el análisis que la recurrente realiza de este principio constitucional y del Decreto Foral se mueve exclusivamente en el ámbito de las hipótesis sin concretar dónde se encuentra la pretendida vulneración. Se construye la tesis con citas constitucionales pretendiendo elevar a la categoría de hechos contrastados los que son meras hipótesis.

Más aún, la tesis actora se basa en sentencias del Tribunal Constitucional que analizan la interpretación del artículo 139 CE, pero sin argumentos concretos respecto a las causas por las que el Decreto Foral vulnera el principio de libre circulación proclamado por la Constitución.

Lo que se pretende con la limitación competencial referente a la libre circulación de bienes es impedir que disposiciones normativas contravengan

intencionadamente este principio sin que quepa extender su vulneración a cualquier disposición que regula materia tributaria de forma distinta a la del resto del Estado.

En esa línea ha precisado el Tribunal Constitucional, en su sentencia 37/1981, que no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional es necesariamente contraria al artículo 139.2 de la Constitución, sino que lo será cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada (FJ 2º). Por su parte, la STC 88/1986 ha señalado que "la compatibilidad entre la unidad económica de la nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ellas previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin y, por último que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles" (FJ 6º)".

SÉPTIMO.- La desestimación total del recurso lleva aparejada la condena en **costas**, habida cuenta de que no concurren circunstancias que justifiquen su no imposición (art. 139 LJCA), sin que el importe de los honorarios del Letrado de la Diputación Foral de Vizcaya exceda de los 2.500 euros, los del Letrado de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao 2.500 euros y los del Letrado de CONFEBASK de 2.500 euros.

Por lo expuesto,

**EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS
CONFIERE LA CONSTITUCION**

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA contra la sentencia dictada con fecha 22 de diciembre de 2008 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso núm. 398/2006, con imposición de las costas a la parte recurrente con los límites señalados en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.- Rafael Fernández Montalvo.-Manuel Vicente Garzón Herrero.- Juan Gonzalo Martínez Micó.- Emilio Frías Ponce.- Manuel Martín Timón.- Joaquín Huelin Martínez de Velasco.- José Antonio Montero Fernández.- Oscar González González.-Ramón Trillo Torres.- Rubricados.-

**VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL EXCMO. SR. MAGISTRADO
D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO A LA SENTENCIA
DICTADA EN ESTA SALA (SECCIÓN SEGUNDA) EN EL RECURSO
DE CASACIÓN Nº 634/2009**

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

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

A) Es la última dictada conteniendo un pronunciamiento de fondo sobre las normas ahora recurridas.

B) Es antecedente y origen de las resoluciones impugnadas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que el importe de los ingresos fiscales de los Territorios

Históricos no influye en la primera etapa del cálculo, que consiste exclusivamente en una valoración de diversas cargas asumidas por el Estado español. En cuanto a los ajustes, éstos solamente pueden verse afectados de manera indirecta por una norma foral que establezca un régimen tributario más favorable para los contribuyentes a los que sea de aplicación dicha norma.

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

En la vista, la Comisión cuestionó el coeficiente de imputación actual, por considerar que está infravalorado y que, en consecuencia, los Territorios Históricos contribuyen menos de lo que deberían a las cargas del Estado. Sin embargo, es preciso recordar una vez más que el Tribunal de Justicia únicamente es competente para interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, y no para juzgar, en los asuntos principales, si el coeficiente de imputación calculado con arreglo a la Ley de 2002 sobre el cupo fue calculado correctamente desde el punto de vista económico o si está infravalorado.

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

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

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

...

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

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

...

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

...

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

Los términos que los textos citados contienen son, en mi opinión, inequívocos acerca de cual era la posición que el órgano jurisdiccional debió adoptar. Las expresiones: "corresponde al órgano jurisdiccional", "incumbe

al órgano jurisdiccional" me parecen diáfanos, a efectos de valorar los deberes del órgano jurisdiccional en el plano probatorio, en este proceso.

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

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

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

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

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

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

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

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

La trascendencia de esta omisión no sólo radica en que se ha infringido el Derecho Nacional (normas reguladoras de la celebración de la prueba), sino que también se ha vulnerado el Derecho Comunitario al no

resolverse una cuestión básica para decidir si las normas impugnadas eran, o no, Ayudas de Estado, conforme a lo dicho por el TJUE.

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

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

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

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

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

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

Voy a centrarme en la autonomía económica, porque habiendo proclamado el TJUE que concurren las dos primeras (la institucional y la procedimental) no podemos sino acatarlas, pues siendo el TJUE quien define y configura tales requisitos de Derecho Comunitario nada puede hacerse sino aceptarlas. Ello no impide manifestar las evidentes reservas intelectuales que esas conclusiones merecen. Efectivamente, los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco son realidades jurídicas, políticas y territoriales, distintas y diferentes, por lo que se incurre,

en mi opinión, en una clara contradicción cuando se afirma que tienen autonomía pero para que tal autonomía se produzca han de complementarse recíprocamente Territorios Históricos y Comunidad Autónoma. Si hay autonomía, desde mi punto de vista, no hay necesidad de complementación, y si, los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, son realidades que necesitan la recíproca complementariedad carecen de autonomía.

Del mismo modo, la autonomía procedimental ha de predicarse de cada uno de los Territorios Históricos, razón por la que unas administraciones que se rigen esencialmente por mecanismos de coordinación ha de aceptarse que carece de la indispensable autonomía en su actuación, pues la coordinación no deja de ser un mecanismo subordinado de decisión de los procedimientos administrativos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No ofrece dudas, en consecuencia, de que si no conocemos los datos que son el hito del Concierto, y que repito, son esenciales básicos, sustanciales y cruciales para la adecuada solución del litigio, es porque una

de las partes litigantes los oculta. Por eso, la parte que oculta esos datos debe soportar las consecuencias de que los mismos no estén en el proceso, en virtud de reglas sobre carga de la prueba por todos conocidas.

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

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

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

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

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

**VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL EXCMO. SR. MAGISTRADO
D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, en relación con la
sentencia recaída en el Recurso de Casación número 634/2009**

Con absoluto respeto al parecer de la mayoría, debo manifestar mi discrepancia con el resultado al que se llega, considerando que debió dictarse una sentencia estimatoria del recurso de casación, por los motivos que expuse en los Votos Particulares emitidos en los recursos de casación núms. 617/2009, 628/2009 y 648/2009, a los que me remito para evitar reiteraciones innecesarias.

**VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL EXCMO. SR. MAGISTRADO
D. ÓSCAR GONZÁLEZ GONZÁLEZ A LA SENTENCIA DICTADA EN
ESTA SALA (SECCIÓN SEGUNDA) EN EL RECURSO DE CASACIÓN
Nº 634/2009**

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

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

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

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

Creo que este doble privilegio, puede colocar a los operadores vasco en una posición de dominio en el mercado contrario a las más elementales reglas sobre competencia. El Tribunal Constitucional en su

sentencia 96/2002 de 25 de abril, aunque referida a supuesto distinto al aquí examinado, ha señalado que:

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

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

Téngase presente que el artículo 2º de ésta última Ley, señala como principios generales que deben seguir el sistema tributario de estos territorios, el de solidaridad, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, añadiendo en su artículo 3.b) que "mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado". Podrá decirse que la menor presión en el Impuesto sobre Sociedades se compensa con una mayor presión en el IRPF, pero esto no quiere significar, que desde un punto de vista subjetivo, esa menor presión fiscal pueda redundar en perjuicio de unos operadores respecto de otros.

El reconocimiento que se hace en la Constitución de los derechos históricos, tiene que moverse dentro de los principios que la propia Constitución proclama, de tal forma que ese reconocimiento no puede en ningún caso permitir que se lesionen principios tan fundamentales para el

funcionamiento del Estado como son el de solidaridad, igualdad y unidad de mercado. Las peculiaridades del sistema tributario foral podrán referirse a otros aspectos del Impuesto (plazos, formas, gestión, reclamaciones, comprobación, inspección, etc.), pero no desde luego, a aquellos que rompen la unidad del sistema general de cargas con repercusiones en el régimen competitivo, de igualdad y solidaridad.

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

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, **D. JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.