

**RECURSO CASACION Num.: 636/2009**

**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 Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación núm. 636/2009, promovido por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA, representada por Procurador y dirigida por Letrado de la

Comunidad Autónoma, contra la sentencia núm. 889/2008, de 22 de diciembre de 2008, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 1335/2005 en el que se ha impugnado la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, publicada en el BOB nº 144, de 1 de agosto de 2005, pág. 17171.

Ha comparecido como parte recurrida la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Diputación Foral de Vizcaya, las Juntas Generales de Vizcaya, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao y la Confederación empresarial Vasca, CONFEBASK, representadas cada una de las entidades citadas por Procurador y dirigidas por Letrado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Con fecha de 2 de septiembre de 2005 la Comunidad Autónoma de La Rioja interpuso recurso contencioso-administrativo contra la ***Norma Foral 7/2.005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia***, cuyo artículo 2º modificaba la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1996 de 26 de junio . Dicho proceso ordinario lleva como número el 1.335/2.005, y en él se constituyeron como partes demandadas la Diputación Foral y las Juntas Generales de Bizkaia, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, así como la "Confederación Empresarial Vasca - CONFEBASK".

Seguidos los trámites pertinentes, en fecha de 25 de noviembre de 2005 se formalizó el escrito de demanda en que se instaba del Tribunal la declaración de nulidad de la nueva redacción dada a los artículos 11; artículo 15; artículo 29.1 a); artículo 37, y artículo 39, y de las Disposiciones Adicional Segunda y Final Primera de la nueva norma.

**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 interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Jaime Goyenechea Prado en representación de la Comunidad Autónoma de La Rioja contra la Norma Foral 7/2.005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Bizkaia, en cuanto a su

artículo 2, apartados 1, 2, 4, 6 y 7, sobre modificación del artículo 11, artículo 15.11; artículo 29.1 a); artículo 37 y artículo 39 de la Norma Foral 3/1996, del Impuesto de Sociedades; y asimismo en lo referido a sus Disposiciones Adicionales Segunda y Final Primera, y confirmamos dichas disposiciones, 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 Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por la Diputación General de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por la Diputación General de Vizcaya, por las Juntas Generales de Bizkaia, por la Cámara 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.-** La Comunidad Autónoma de La Rioja articula el recurso de casación interpuesto con base 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 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 de la jurisprudencia que fueron 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.

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.

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.

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 la jurisprudencia que fueron 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 149.1.1 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 citados 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 Ja 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.- El segundo motivo de casación se refiere a la calificación de Ayudas de Estado de las disposiciones tributarias recogidas en la Norma Foral impugnada.**

1. El motivo denuncia la infracción del artículo 62.1 .e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en relación con los artículos 87 a 89 del Tratado de la UE, por entender que estamos ante unas medidas que encajan en el concepto de Ayudas de Estado, definidas en esos preceptos comunitarios, que no han sido comunicadas con carácter previo a la Comisión Europea. Basa esa apreciación la Comunidad recurrente en que, a su juicio, las medidas contenidas en la disposición impugnada favorecen y refuerzan la posición de determinadas empresas o producciones “en comparación con otras que, en el marco del territorio español en su conjunto, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable”.

A lo largo de su argumentación en este motivo de casación la recurrente intenta demostrar que no concurren los requisitos que sobre la autonomía deben darse para que no se pueda hablar de Ayudas de Estado. Dicho análisis se realiza a través de la cita de la sentencia del Tribunal Europeo de 11 de septiembre de 2008.

Pues bien, tras una extensa exposición sobre dichos requisitos la conclusión que se extrae es que la Norma Foral impugnada incorpora medidas cuyo análisis debe realizarse “... en relación con la totalidad del territorio español, marco en el que se presentan como medidas selectivas”.



El tomar como "marco de referencia" el territorio español en su conjunto esta en abierta contradicción con lo declarado por el TJCE en sus dos sentencias de 6 de septiembre de 2006 y 11 de septiembre de 2008 y por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en la sentencia recurrida de 22 de diciembre de 2008. Como dice en sus Conclusiones de la cuestión prejudicial la Abogado General: "41. En la sentencia Azores el Tribunal de Justicia analizó por primera vez de manera detallada la llamada selectividad regional de medidas tributarias". Y (43): "La novedad decisiva de la sentencia Azores es que el Tribunal de Justicia no consideró que el conjunto del territorio nacional tuviera que ser forzosamente el marco de referencia. Al contrario, consideró posible que el territorio de una entidad infraestatal constituyera por sí solo el marco de referencia cuando dicha entidad fuera suficientemente autónoma del Gobierno central del Estado miembro".

Y "**autonomía suficiente**" requiere, como recuerda la sentencia de 11 de septiembre de 2008 citada (51), que: "en primer lugar, que desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, la decisión debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central (sentencia Portugal/Comisión, apartado 67). Estos tres requisitos son considerados comúnmente los criterios de la autonomía institucional, la autonomía en materia de procedimiento y la autonomía económica y financiera".

La sentencia recurrida considera que en el presente caso se dan esos tres niveles de autonomía y que, en consecuencia, no nos hallamos ante un supuesto de Ayudas de Estado.

La recurrente, en su extenso motivo, niega la existencia de esos niveles de autonomía y ello lo hace partiendo de un marco de referencia diferente al fijado por el Tribunal Comunitario.

En efecto la recurrente analiza primero la concurrencia de los niveles de autonomía en los Territorios Históricos para llegar a la conclusión de que éstos, en sí mismos considerados, no disponen de una autonomía suficiente. En segundo lugar analiza de modo separado la concurrencia de esos niveles de autonomía en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

2. Aceptando la metodología adoptada por la recurrente, aunque solo sea a los efectos de intentar desmontar la arquitectura institucional que presenta de la Comunidad Autónoma del País Vasco para justificar su tesis, parece conveniente analizar un poco más detenidamente **la autonomía de los Territorios Históricos en sus aspectos institucional, procedimental y económico.**

a) **Autonomía institucional de los Territorios Históricos:** según la recurrente tal autonomía no concurre en los Territorios Históricos porque no asumen competencias efectivas en lo relativo a la gestión presupuestaria. Se dice que los Territorios Históricos no poseen un control de los ingresos y gastos presupuestarios, sino sólo de los ingresos tributarios.

Pues bien, tal afirmación no es correcta, toda vez que los Territorios Históricos tienen su control presupuestario en su doble vertiente de ingresos y gastos.

Ahora bien, el análisis de la cuestión debe realizarse teniendo en cuenta el marco legal competencial existente en la Comunidad Autónoma del País Vasco y su distribución entre las Instituciones que internamente la componen. Así, tenemos:

--El Estatuto de Autonomía del País Vasco.

--El Concierto Económico.

--La denominada Ley de Territorios Históricos aprobada por la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, que regula el reparto competencial entre las Instituciones Autonómicas y las forales, así como la distribución de los recursos económicos entre la Hacienda General y las Haciendas Forales.

--Las Leyes quinquenales de cálculo del Cupo.

b) **Autonomía procedimental de los Territorios Históricos:** según la recurrente tal autonomía no concurre por dos motivos:

--Porque las normas forales, que son el instrumento con el que los Territorios Históricos legislan en materia tributaria, están sujetas al control jurisdiccional ordinario (por su naturaleza reglamentaria) a diferencia del desarrollo normativo realizado por leyes cuyo control es exclusivamente constitucional.

--Porque la Ley del Concierto Económico establece unos límites armonizadores a la competencia foral.

Respecto al primer punto (**control jurisdiccional**), no debemos olvidar que la doctrina unánimemente defiende que las normas forales se acomodan

al principio de reserva de ley que en materia tributaria se exige. No se cuestiona la equivalencia de las normas forales a las leyes tributarias, por ello no cabe entender que la autonomía procedimental se vea cuestionada por el hecho de su control jurisdiccional, derivado no del grado competencial de la Institución que aprueba las normas forales, sino de la naturaleza jurídica dada a los únicos efectos de su inimpugnabilidad pero sin que ello implique que el Gobierno del Estado pueda intervenir o mediatizar en el contenido de la norma foral.

Pero el Estado era consciente de que los derechos históricos de los territorios forales, al menos en lo que concierne a su núcleo esencial, no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que entrañan, sin duda, una cuestión constitucional, tanto como la que pueda plantear cualquier otro precepto de la Constitución, lo que obligaba a arbitrar una vía practicable y accesible para su defensa, que remediase el déficit de protección de la foralidad que resultaba de la falta de legitimación de las instituciones forales para acudir al Tribunal Constitucional en los supuestos en que el legislador, estatal o autonómico, invadiese el espacio que la disposición adicional primera de la Constitución y el artículo 37 del Estatuto vasco les reserva en exclusiva.

De las consideraciones precedentes resulta con claridad para el Legislador que había una razón material suficiente para acordar un cambio en el régimen jurisdiccional de las normas forales de carácter fiscal y también una razón constitucional para hacerlo, modificando la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, a la que la *Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero*, ha añadido una nueva Disposición Adicional Quinta que dice así: "*1. Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la Disposición Adicional Primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 31/1979, de 18 de diciembre)*".

Esa misma exigencia de cambio resulta igualmente observando lo dispuesto en el artículo 9.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que es el precepto que define el ámbito del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, en el que se incluye el conocimiento de "las disposiciones generales de rango inferior a ley", lo que comprende las normas forales. Después de la *Ley Orgánica 1/2010, el apartado 4 del art. 9 de la Ley Orgánica del Poder Judicial* dispone en su inciso final: ... Quedan excluidos del conocimiento [del orden contencioso-administrativo] los recursos directos o

indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica.

Para completar el ajuste legal necesario, se ha modificado en el mismo sentido el *artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*, añadiendo como excepción a su alcance las Normas Forales fiscales. Se ha añadido una letra d) al artículo 3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que queda redactado como sigue: los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la Disposición Adicional Quinta de su Ley Orgánica.

Por lo que respecta al segundo punto (los **límites armonizadores recogidos en el Concierto Económico**) la recurrente destaca el incumplimiento de la autonomía de procedimiento al existir en el Concierto Económico unos límites a la capacidad normativa de las Instituciones vascas en orden a alcanzar la armonización fiscal en el Estado: la solidaridad, el mantenimiento de una presión fiscal efectiva y global equivalente a la del resto del Estado, la igualdad, la libertad de circulación y la prohibición de efectos discriminatorios.

La recurrente alega la vulneración del **principio de solidaridad** aunque no especifica si tal vulneración se da cuando se ejercen las competencias recogidas en el Concierto Económico, o se trata de una vulneración puntual de la Norma Foral objeto de impugnación. Si la recurrente alega con carácter genérico la vulneración del principio de solidaridad siempre que el ejercicio de las competencias recojan una diferencia respecto al Territorio Común, habrá que advertir que es una interpretación incorrecta dado que la propia Constitución reconoce los derechos históricos en su Disposición Adicional Primera. Este Tribunal Supremo ya se pronunció respecto a este punto al recoger en su doctrina que las Instituciones vascas no son meros amanuenses de las disposiciones legales que se aprueben en Territorio Común. El reconocimiento de la capacidad normativa lleva implícito el derecho a regular de forma distinta. Como decía la sentencia del Tribunal Constitucional nº 64/1990:

... ni la solidaridad, rectamente entendida, es exigencia de uniformidad ni como privilegio puede proscribirse toda diferencia o incluso mejora. Es precisamente la constatación de notables desigualdades de hecho, económicas y sociales, de unas partes a otras del territorio nacional, acentuadas en ocasiones por circunstancias coyunturales, pero debidas también a elementos naturales --situación recursos, etc.-- difícilmente alterables la que legitima, en aras y por imposición de la solidaridad interregional no sólo que zonas de mayor capacidad económica asuman ciertos sacrificios o costes en beneficio de otras menos favorecidas sino también que éstas promuevan acciones encaminadas a lograr adaptarse, de forma en todo caso equilibrada, a la inevitable tendencia de los agentes económicos a operar allí donde las condiciones para la producción sean más favorables.

En cuanto a la **libertad de residencia y circulación**, hay que admitir que la Norma Foral impugnada respeta dicho principio dado que se limita a regular materias fiscales en el ámbito territorial de las competencias de la Institución que lo aprueba, sin que ello implique per se perjuicios económicos para territorios limítrofes que hagan que tal disposición sea dañina.

Sobre este tema ya se pronunció el Tribunal Constitucional en su sentencia nº 64/90:

"Ha de ponderarse, por esta razón, la compatibilidad, en cada caso, de las ayudas regionales con las exigencias de libre circulación e igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica que la unidad de mercado demanda, comprobando, a tal efecto, la existencia de una relación de causalidad entre el legítimo objetivo que se pretenda y la medida que para su consecución se provea, asegurándose de su adecuación y proporcionalidad y delimitando, en fin, las consecuencias perturbadoras que de su aplicación puedan seguirse para el mercado nacional, en cuanto "espacio económico unitario" (STC 87/1985, fundamento jurídico 6º), más allá de las inevitables repercusiones que, dado el fuerte grado de interacción económica, pueden proyectarse sobre el mismo.

Util será, a este respecto, tener presente la doctrina expuesta en las SSTC 37/1981 y 88/1986. En la primera, ha precisado este Tribunal 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 (fundamento jurídico 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 varias 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" (fundamento jurídico 6º).

Por último, respecto al **principio de igualdad en derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio nacional**, dice el Tribunal Constitucional en sentencia nº 37/1981 que tal principio no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que, en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional se tienen los mismos derechos y obligaciones.

**c) Autonomía económica de los Territorios Históricos:** La recurrente establece una hipótesis de trabajo en base a la cual niega la existencia de la autonomía económica a que se refiere la sentencia de 11 de septiembre de 2008 dictada por la Corte Europea.

No obstante, debemos destacar que la sentencia ahora recurrida, en el primer párrafo del Fundamento de Derecho Quinto, asevera que "...esta Sala de lo Contencioso Administrativo no albergaba, ni alberga dudas... acerca de que el bloque normativo a tener en cuenta configura una situación de autonomía financiera y presupuestaria...".

**3. Por lo que se refiere al análisis de la autonomía de la Comunidad Autónoma del País Vasco**, la realidad institucional del País Vasco (artículos 2, 3, y 37 del Estatuto de Autonomía), como señala el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el auto de remisión, supone la concurrencia de "dos niveles diferentes el de las Instituciones Comunes a todo el ámbito del País

Vasco (Gobierno autónomo, Parlamento) y el de los órganos o Instituciones Forales con competencias limitadas a los tres Territorios Históricos o demarcaciones administrativas internas que lo forman y que integran a su vez a los Municipios”.

Y es respetando esta realidad política-institucional como la Jurisdicción Comunitaria, tanto el Abogado General como el Tribunal Comunitario, llega a la conclusión de que, desde el punto de vista del Derecho comunitario, el “auténtico marco de referencia es el constituido por la Comunidad Autónoma y los Territorios Históricos”.

Así, la Abogado General dice en sus conclusiones que ( apartado 74): “Sin embargo, resulta llamativo que la coordinación dentro del País Vasco dé lugar a que las Normas Forales de los tres Territorios Históricos sean, en gran parte, idénticas. Por ese motivo cabría dudar de la autonomía normativa de cada unos de los Territorios. En este contexto hay que distinguir dos supuestos:

--La coordinación interna obliga de hecho o de Derecho a los Territorios Históricos a adoptar normas uniformes, siendo la coordinación independiente de las exigencias del Estado central.

--En el marco de la coordinación, los Territorios Históricos están vinculados a las exigencias de la Comunidad Autónoma, que, a su vez, han de atenerse a las exigencias del Estado central.

Y es ese primer supuesto el del País Vasco, dado que con arreglo a lo prevenido en la Ley del Parlamento Vasco, 27/1 983, de 25 de noviembre, que regula las “Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos de los Territorios Históricos”, en su artículo 14-3: “( Sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía,) las disposiciones que dicten sus Organos Forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos”.

Y, de acuerdo con ello, es absolutamente correcta la apreciación de la Abogado General:

“Son, sobre todo, los Tres Territorios y, posiblemente, también la Comunidad Autónoma, quienes ejercen, conjuntamente, la soberanía tributaria. En ese caso, la coordinación interna de la actividad legislativa posiblemente limite la autonomía de los Territorios Históricos entre sí, pero no

la autonomía (común) frente al Estado central. Sin embargo, a la hora de comprobar si una normativa tributaria aplicable indistintamente a todas las empresas de una entidad infraestatal es selectiva, lo único determinante es la relación entre el Estado central y dicha entidad. Por tanto, habría que comprobar si los Territorios Históricos, actuando conjuntamente, o los Territorios Históricos junto con la Comunidad Autónoma disponen, en conjunto, de suficiente autonomía frente al Estado central (Apartado 75 de las conclusiones).

Y recogiendo esa misma tesis el *Tribunal de Justicia de la Unión Europea* (apartado 75 de la sentencia) declara que:

"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 de la cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos".

Y de modo coherente con ello, el TJCE en su fallo no remite al Tribunal consultante la determinación del "marco de referencia", que él ya ha establecido de modo definitivo, sino la verificación de si ese marco de referencia cumple con los requisitos de autonomía suficiente, y así declara que "Incumbe al órgano jurisdiccional remitente ...verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía...".

Es por tanto ese marco conjunto el de referencia, desde el punto de vista del Derecho comunitario, para enjuiciar o no el criterio de selectividad y esa determinación incumbe, como se ha hecho, al Tribunal comunitario y no al remitente.

#### **a) Autonomía institucional de la Comunidad Autónoma.**

La recurrente niega la concurrencia de una "Autonomía Institucional suficiente".

Tal y como señalaba el Abogado General en el llamado *asunto Azores* (C-88-03), en el apartado 54 de sus conclusiones, y asume la sentencia recaída en ese asunto, de 6 de septiembre de 2006, apartado (67), la Autonomía institucional requerida significa que "la decisión debe ser adoptada por una entidad local con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central".



Y es evidente que tanto la Comunidad Autónoma del País Vasco como los Territorios Forales que la integran están dotados de ese estatuto "independiente del gobierno central", en base al artículo 2 y al capítulo III del Título VIII y Disposiciones Adicional Primera y Transitoria Segunda de la Constitución Española, y al Estatuto de Autonomía. Por eso mismo, en el Auto de remisión de la Cuestión Prejudicial, el Tribunal remitente, en su Fundamento Jurídico Cuarto, manifiesta que "la concreta situación del País Vasco y de sus Territorios Forales pocas dudas ofrecen en lo relativo a la primera de las exigencias o notas caracterizadoras de la autonomía (la Institucional) pues el estatuto político de la Comunidad autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible".

Y esa apreciación la corrobora el Tribunal Comunitario (Apartado 87): "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 la autonomía institucional".

### **B) Autonomía de procedimiento de la Comunidad Autónoma.**

La sentencia recurrida en este punto se ciñe a las consideraciones que al respecto hace la *sentencia del Tribunal comunitario*, el cual declara que "lo revelante para verificar la existencia de autonomía no es el control del juez sino el criterio que ese juez siga a la hora de realizar su control" (apartado 79).

Y seguidamente en el párrafo 80 dice: el control de legalidad tiene como función hacer que se respeten los límites preestablecidos de las competencias de diferentes poderes, órganos o entidades del Estado, pero no determinar esos límites. Como adujo el Gobierno español en la vista, la existencia de un control jurisdiccional es inherente a la existencia de un Estado de Derecho".

Y ello supone a juicio del Tribunal (81) que "la resolución jurisdiccional se limita a interpretar la norma que establece los límites de las competencias de esa entidad, pero no menoscaba, en principio, el ejercicio de dichas competencias dentro de estos límites".

Por lo que concluye (83) que "no puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional sobre los actos adoptados por ésta".

Por otro lado, la Comunidad recurrente, tanto en su recurso como en sus alegaciones ante el Tribunal Comunitario, plantea que no existe autonomía de procedimiento en la medida en que es obligado el respeto por la normativa foral de los principios constitucionales de solidaridad, igualdad, prohibición de privilegios entre regiones y de unidad de mercado.

Ese planteamiento ya fue expresamente rechazado por el Tribunal Comunitario en el apartado 101 con una declaración inequívoca: "101 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 aquéllos menoscaben la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, sino más bien que definen los límites de ésta".

Afirmación que de modo pormenorizados desarrolla en los apartados siguientes de su sentencia. Es falsa la existencia de un pretendido "efecto frontera que provocara un desplazamiento de actividad económica de las Comunidades colindantes hacia los Territorios forales. Pese a que las diferencias de tipos impositivos de las sociedades y otras disposiciones datan de 1996 la recurrente no ha podido aportar dato alguno de ese pretendido efecto.

Y eso es así porque las diferencias fiscales existentes tienen una influencia muy limitada en las decisiones empresariales. Por el contrario existen otros factores discriminatorios que afectan más a esas decisiones, como las inversiones públicas o los costes laborales.

La Comunidad Autónoma Vasca asume el costo de su normativa fiscal, porque no se olvide que la legislación fiscal vasca está obligada a mantener "una presión fiscal efectiva global equivalente (y ese mantenimiento nadie lo ha discutido) a la existente en el resto del Estado (art. 3.b de la Ley del Concierto). Y eso, cuando se tiene unos tipos impositivos interiores en un tributo, se obtiene teniendo tipos superiores en otros tributos (téngase en cuenta que los tipos del IRPF son sensiblemente superiores a los existentes en la legislación común) o con un menor fraude fiscal o con una mayor efectividad recaudatoria de los órganos de gestión tributaria.

Pero, en cualquier caso, nada de lo alegado por la recurrente afecta a la autonomía de procedimiento, plenamente acreditada en este caso.

### **c) Autonomía económica de la Comunidad Autónoma.**

Como cuestión preliminar tal vez no esté de más recordar que lo que se enjuicia en este procedimiento no es el Concierto Económico sino unas determinadas medidas fiscales y su encaje en el Derecho comunitario. Y a los

efectos de determinar la existencia de autonomía económica, tal y como señalan las sentencias del TJUE de 6 de septiembre de 2006 (apartado 67) y de 11 de septiembre de 2008 (123), lo único relevante es 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".

Por otro lado, para la propia sentencia (129, 130, 135) es necesario que exista una "relación de causa a efecto" entre las medidas fiscales de una reducción de tipos impositivos y las pretendidas "compensaciones".

Y es necesario recordar que esta "relación causa— efecto compensatoria" es el aspecto clave para determinar la existencia de autonomía económica y financiera, porque toda la argumentación de la recurrente gira en torno a aspectos tales como la valoración de competencias, la estimación de determinadas variables, la suficiencia o no, a su juicio, de las aportaciones que realiza la Comunidad Vasca a las arcas del Estado ... aspectos que podrán sustentar una eventual impugnación de la Ley del Cupo pero no unas medidas fiscales que nada tienen que ver con esos otros aspectos.

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 (infraestatales, 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 sentencia 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 (asuntos acumulados T-211/04 y T-215/04), anulando una decisión de la Comisión que había apreciado una selectividad geográfica en determinadas medidas fiscales adoptadas por 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 a necesario que exista una relación de causa a efecto entre la medida 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.

La sentencia recurrida del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su Fundamento Jurídico Quinto deja sentado que "esta Sala de lo Contencioso-Administrativo no albergaba, ni alberga dudas, 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".

Y tras analizar la respuesta del Tribunal Comunitario en esta materia concluye que: "Por tanto, si desde el punto de vista del criterio de la autonomía económica lo que se debe tener en cuenta es si las consecuencias de menor ingreso de las medidas fiscales adoptadas por la Comunidad Autónoma 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...".

Y seguidamente en los fundamentos jurídicos sexto y séptimo hace un recorrido riguroso y exhaustivo sobre el sistema de Concierto y la Ley por la que se aprueba la metodología del Cupo.

Y tras ese exhaustivo análisis concluye que "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 suspicacias.

Frente a ello la recurrente se limita a plantear dudas sobre el cupo, la metodología... que nada tienen que ver con la existencia de una pretendida compensación al País Vasco por las medidas fiscales adoptadas.

**Las relaciones financieras entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía, se regularán a través del Concierto Económico.**

El *primer Concierto Económico* data de 1981 (Ley 12/1981) y en él se regulaba la aportación al Estado a través de la figura del Cupo y la previsión de que la metodología de cálculo se aprobaría por el Parlamento del Estado cada 5 años a través de una Ley (durante la vigencia del Concierto Económico de 1981 se aprobaron cuatro Leyes quinquenales de metodología del Cupo).

En 2002 se aprueba el nuevo Concierto Económico en el que se introducen algunas novedades referentes al Cupo, destacando como principal novedad que en la metodología para la determinación del Cupo se integran, vía compensación, los ingresos que anteriormente se recibían vía transferencia de la Tesorería General de la Seguridad Social para la financiación de los servicios transferidos de INSALUD, INSERSO e ISM. Dicha novedad es consecuencia del cambio en la financiación de la sanidad y los servicios sociales derivado del nuevo sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común a partir de 2002.

En el ámbito del Concierto Económico de 2002 se han aprobado dos leyes quinquenales del Cupo (2002 y 2007).

El Cupo es la aportación de la Comunidad Autónoma al Estado para sufragar las competencias no transferidas, cuya determinación deviene de deducir del total de gastos previstos en los Presupuestos Generales del Estado la asignación presupuestaria íntegra que corresponde a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma.

En el propio Concierto Económico se regulan los distintos temas relacionados con el Cupo y su cuantificación (arts. 49 y siguientes).

La imputación a los Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectuará por aplicación de los índices de

imputación determinados básicamente en función de la renta relativa de los Territorios Históricos, índices que se fijan en las Leyes quinquenales del Cupo.

Del Cupo correspondiente a cada Territorio se descontarán los siguientes conceptos:

--La parte imputable de los tributos no concertados.

--La parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria.

--La parte imputable del déficit presupuestario del Estado (o en su caso del superávit).

La recurrente a lo largo de su exposición respecto al Cupo vierte afirmaciones sobre el oscurantismo que acompaña la aprobación de la metodología y cálculo del Cupo, sobre la existencia de una infravaloración que viene a significar una financiación extra, etc.

Debe recordarse que la figura del Cupo viene recogida en la Ley del Concierto Económico y que la metodología del Cupo se aprueba mediante una Ley votada en las Cortes Generales. Es decir en el tema del Cupo no se trata de meras negociaciones políticas, como se apunta por la recurrente, sino de disposiciones legales aprobadas en el Parlamento del Estado que lógicamente son objeto previo de discusión y negociación entre los distintos partidos que componen el arco parlamentario.

Si esa Ley es justa o no, si gusta 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.

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 de 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.

**CUARTO.- 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 reciamente 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 ..." (STC37/1987, 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.

**QUINTO.- El cuarto motivo de impugnación se refiere a vulneración de principios constitucionales por parte de la Norma Foral impugnada 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 TC 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 la Norma Foral impugnada 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 de la Norma 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 la Norma 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 regule la 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)".

**SEXTO.-** La desestimación total del recurso conlleva 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 del Gobierno Vasco exceda de los 2.000 euros, los del Letrado de la Diputación Foral de Vizcaya 2.000 euros, los del Letrado de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación 2.000 euros, toda vez que los escritos son idénticos, y los del Letrado de CONFEBASK y de las Juntas Generales de Vizcaya 4.000 euros cada uno.

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. 1335/2005, 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 rehuido su aplicación en los asuntos en que inicialmente podía tener vigencia.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En la vista, la Comisión cuestionó el coeficiente de imputación actual, por considerar que está infravalorado y que, en consecuencia, los Territorios

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

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

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

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

...

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

Ese examen puede indicar, en efecto, que una decisión de reducción de impuesto adoptada por la entidad infraestatal tiene como consecuencia mayores transferencias financieras en beneficio suyo,

debido a los métodos de cálculo utilizados para determinar los importes que deben transferirse.

...

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

...

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

Los términos que los textos citados contienen son, en mi opinión, inequívocos acerca de cual era la posición que el órgano jurisdiccional debió adoptar. Las expresiones: "corresponde al órgano jurisdiccional", "incumbe al órgano jurisdiccional" me parecen diáfanas, 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 él objeto de la prueba y los deberes de las partes. La doctrina sobre las diligencias para mejor proveer de la sentencia mayoritaria es claramente insatisfactoria a los efectos de este litigio, pues olvida el contenido de la sentencia del TJUE, que no puede considerarse que da por terminado el pleito. Una decisión conforme al Derecho Comunitario, después de esa sentencia, exigía una actividad probatoria que no se ha llevado a cabo.

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

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

De esta manera no puedo sino disentir de una sentencia a la que le falta el hecho sustancial, básico, crucial y esencial para la decisión que adopta, saber si en la fijación del cupo se establece una ventaja oculta que justifiquen las posteriores 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 corresponderían a los residentes. Ello es especialmente sensible en el ámbito de la imposición directa.

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

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

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

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

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

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