

RECURSO CASACION Num.: 1207/2008

Votación: 28/03/2012

Ponente Excmo. Sr. D.: Emilio Frías Ponce

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

SENTENCIA

**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. Joaquín Huelin Martínez de Velasco
D. José Antonio Montero Fernández
D. Óscar González González
D. Ramón Trillo Torres
D. Manuel Martín Timón**

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

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación número 1207/2008, interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, las Juntas Generales del Territorio Histórico de

Bizkaia, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao y la Confederación Empresarial Vasca "Confebask", contra la sentencia de 14 de Enero de 2008, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso contencioso administrativo núm. 667/2005, seguido por la Comunidad Autónoma de la Rioja contra la Disposición Adicional Décima y la Disposición Final Segunda de la Norma Foral 2/2005, de 10 de Marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Ha sido parte recurrida la Comunidad Autónoma de la Rioja.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 14 de Enero de 2008, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó sentencia por la que se estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Comunidad Autónoma de la Rioja, contra la disposición adicional décima y la disposición final segunda de la Norma Foral 2/2005, de 10 de Marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, con anulación de las mismas.

El contenido de las normas era el siguiente:

- Disposición Adicional Décima " *Será de aplicación, en todo caso, lo dispuesto en la normativa vigente en la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente, en relación con los periodos impositivos concluidos con anterioridad a la fecha en que surta efectos, en su caso, la sentencia recaída en el recurso de casación nº 7893/99,*"

- Disposición Final Segunda " *La presente Norma Foral entrará en vigor el día 1 de Julio de 2.005, salvo la disposición adicional décima y el apartado 4 de la disposición transitoria cuarta que entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia.*"

Entendió la Sala que la disposición adicional décima impugnada dotaba a los preceptos de la Norma Foral de Bizkaia 3/1996, de 26 de Junio,

reguladora del Impuesto sobre Sociedades, anulados por la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Diciembre de 2004 (rec. 7893/99), de ultraactividad, que la ley excluye, por lo que procedía su anulación, así como la disposición final segunda, en la parte referida a la entrada en vigor de la anterior.

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, las Juntas Generales de Bizkaia, la Diputación Foral de Bizkaia, la Confederación Empresarial Vasca "Confebask" , y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, prepararon recurso de casación, siendo mantenido ante la Sala, con la súplica común de que se estime el recurso, casando y anulando la sentencia recurrida.

La Confederación Empresarial Vasca "Confesbask" articuló un único motivo, al amparo del art. 88.1d) de la Ley Jurisdiccional, por inaplicación del art. 9.3 de la Constitución, que garantiza la seguridad jurídica.

La Diputación Foral de Bizkaia, por su parte, formula tres motivos; el primero, con base en el art. 88.1.d), por reconocer la sentencia indebidamente la legitimación ad causam de la Comunidad Autónoma de la Rioja, no obstante referirse el precepto anulado a hechos económicos producidos en el pasado, y no poder verse afectada en el desempeño de sus competencias en materia de ordenación de la actividad económica por el hecho de la adopción de las disposiciones fiscales recurridas; el segundo, al amparo del art. 88.1c), por falta de motivación e incongruencia omisiva, al no haber analizado la sentencia el contenido normativo de la norma, esto es, si las Juntas Generales podían volver a regular los mismos elementos anulados con identidad de regulación, y el tercero, al amparo del art. 88.1 d), por infracción de los artículos 72 y 73 de la Ley Jurisdiccional, en relación con los artículos 17, 21 y concordantes de la Ley General Tributaria, y el art. 9.3 de la Constitución, y por inexistencia de un verdadero precedente jurisprudencial para supuestos como el resuelto de anulación de normas tributarias generales vigentes en el momento de la sentencia.

El tercer motivo invocado por la Diputación Foral es el que articula también las Juntas Generales de Bizkaia como motivo único.

Finalmente, la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao invoca los tres mismos motivos formulados por la Diputación Foral.

TERCERO.- Conferido traslado a la Comunidad Autónoma de la Rioja se opuso al recurso, interesando sentencia desestimatoria, con imposición de costas a las entidades recurrentes.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 28 de marzo de 2012, en cuya fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. EMILIO FRÍAS PONCE,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El primer motivo articulado por la Diputación Foral y la Cámara de Comercio, en el que se cuestiona la falta de legitimación activa de la Comunidad de la Rioja para impugnar las disposiciones controvertidas, debe ser rechazado ante la doctrina sentada por esta Sala, en sus sentencias de 17 de Noviembre de 2004 y 24 de Junio de 2008, entre otras, y por el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 96/2002, de 25 de Abril.

Además, como razona acertadamente la Sala de instancia, resulta patente el interés de la Comunidad de la Rioja en recurrir una norma que permite la aplicación de unos preceptos que fueron impugnados por ella en el momento de su aprobación y que además fueron anulados por esta Sala, al resolver otro recurso de casación, el tramitado con el nº 7893/99, a instancias de la Federación de Empresarios de la Rioja en la sentencia de 9 de Diciembre de 2004.

SEGUNDO.- No mejor suerte ha de correr el motivo segundo que invocan tanto la Diputación Foral como la Cámara de Comercio, al amparo del art. 88. 1c) de la Ley de la Jurisdicción, por incongruencia omisiva y falta de motivación, por no haber dado el Tribunal de instancia respuesta a la alegación relativa a que, "en el supuesto de que no se entendiera que el precepto anulado era pedagógico tendría que analizarse el contenido normativo del mismo".

Basta examinar los Fundamentos tercero y cuarto de la sentencia para advertir que la sentencia exterioriza los elementos de juicio sobre los que basa

su decisión, por lo que no cabe hablar de falta de motivación. Podrá no compartirse el razonamiento de la sentencia, pero lo que no puede atribuirse a la misma es falta de motivación.

Por otra parte, tampoco cabe hablar de incongruencia omisiva, al haber examinado la Sala las pretensiones deducidas.

Conviene recordar que la cuestión planteada en la instancia consistía en determinar si la disposición adicional décima de la Norma Foral 2/2005 respetaba las prescripciones legales relativas al alcance y consecuencias de la declaración de nulidad de disposiciones de carácter general realizada en sentencia firme, y sobre esta cuestión se pronunció la Sala después de examinar las alegaciones de las partes, rechazando la posibilidad de que las Juntas Generales pudiesen volver a regular para los ejercicios devengados los mismos elementos anulados.

TERCERO.- El tercer motivo del recurso de la Diputación y la Cámara coincide con el único que se articula por las Juntas, denunciándose la infracción de los arts. 72 y 73 de la Ley Jurisdiccional.

Entienden las partes recurrentes que estos preceptos, en relación con los arts. 17, 21 y concordantes de la LGT, así como la inexistencia o inaplicabilidad de precedentes jurisprudenciales al caso de autos, deben interpretarse en el sentido de que el principio de seguridad jurídica establecido en el art. 9.3 de la Constitución exige que los impuestos devengados sean liquidados, en todo caso, conforme a la normativa vigente en el momento del devengo, con independencia del momento en el que se produzca el acto administrativo de liquidación, teniendo presente a estos efectos que otra solución podría implicar una violación del art. 14 de la Constitución.

De esta forma critican el criterio de la Sala que considera que los arts. 72 y 73 de la Ley Jurisdiccional se deben interpretar en el sentido de que la anulación operada en la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades por parte de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Diciembre de 2004 despliega sus efectos para todas las liquidaciones que deban practicarse, con excepción de los actos firmes.

Intimamente relacionada con esta cuestión que se suscita se encuentra el único motivo que aduce la Confederación de Empresarios Confebask, que alude a la inaplicación del art. 9.3 de la Constitución en lo que se refiere al principio de seguridad jurídica.

La desestimación de estos motivos se impone, toda vez que la Sala de instancia realiza una interpretación correcta de los preceptos supuestamente infringidos.

En efecto, en virtud de lo que dispone el art. 72.2 las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado el fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada.

A su vez el art. 73 parte del régimen propio de la nulidad y de su retroactividad, existiendo sólo una excepción a la regla general en relación a los actos firmes, al establecer que las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por si mismas a la eficacia de las sentencias o actos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente.

En definitiva, no cabe mantener que la anulación de una norma no produce efectos retroactivos, en cuanto la normativa supuestamente infringida consagra los efectos ex tunc de la declaración de nulidad, salvo que afecte a actos firmes.

Esta normativa sigue en este punto a lo que establece el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, debiendo recordarse que dicho Tribunal, en su sentencia de 20 de Febrero de 1989, sobre tributación conjunta de los cónyuges en el Impuesto sobre la Renta, estableció unas consideraciones sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la ley 44/78, que son trasladables en su integridad a la declaración de nulidad que realiza la sentencia de esta Sala de 9 de Diciembre de 2004, sin que proceda detenerse en el alcance de la norma, favorable o desfavorable para el contribuyente, pues sobre esta distinción no se ha referido el Tribunal Constitucional.

Frente a lo anterior, no cabe alegar la infracción del principio de seguridad jurídica, que según el TC implica que el legislador debe perseguir la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable (sentencias 104/2000, de 13 de Abril, 235/2000, de 5 de Octubre, y 96/2002, de 25 de Abril, entre otras), ya que no se trata aquí de una cuestión que afecte a la sucesión en el tiempo de las normas tributarias, sino de la imposibilidad jurídica de liquidar y exigir el Impuesto de Sociedades correspondiente a periodos impositivos devengados con anterioridad a la fecha en que surtió efectos la sentencia de 9 de Diciembre de 2004, conforme a la normativa del Impuesto que se declara nula.

CUARTO.- Por lo expuesto, procede desestimar el recurso, con imposición de costas a las partes recurrentes de conformidad con lo que establece el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado tercero, limita los honorarios del Letrado de la Comunidad Autónoma de la Rioja a la cifra máxima de 6000 Euros.

En su virtud, en nombre del Rey, y en ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del Pueblo español y nos confiera la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos los recursos de casación interpuestos por la Diputación Foral de Bizkaia, las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao y la Confederación de Empresarios Vasca "Confebask", contra la sentencia de 14 de Enero de 2008, con imposición de costas a las partes recurrentes, con el límite indicado en el último Fundamento de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

D. Rafael Fernández Montalvo

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Óscar González González

D. Ramón Trillo Torres

D. Manuel Martín Timón

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO DON ÓSCAR GONZÁLEZ GONZÁLEZ A LA SENTENCIA DICTADA EN ESTA SALA (SECCIÓN SEGUNDA) EN EL RECURSO DE CASACIÓN Nº 1207/2008 EN FECHA 3 DE ABRIL DE 2012.

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

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

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

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



Óscar González González

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO EXCMO. SR. D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, en relación con la Sentencia recaída en el recurso de casación núm. **1207/2008**.

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. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO A LA SENTENCIA
DICTADA EN ESTA SALA (SECCIÓN SEGUNDA) EN EL RECURSO
DE CASACIÓN Nº 1207/2008**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De otro lado, nuestra doctrina sobre la prevalencia de la tutela judicial sobre hipotéticos deberes de guardar secreto -asunto Lasa y Zabala-

impediría que en el proceso se vedase el conocimiento de las cifras que sirven de sustento a la fijación del cupo.

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

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

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

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

Pero como he dicho anteriormente esto son cuestiones resueltas, a tenor de la sentencia del TJUE. En ella, sin embargo, se deja claro, de manera nítida, que la cuestión de la autonomía económica, ha de resolverse

mediante una actividad procesal, transcrita más arriba, que el Tribunal de Instancia tenía que desplegar, lo que no ha hecho.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Constituye, en mi opinión, una conclusión difícilmente presentable el que las normas estatales económicas de todo orden estén sometidas a

control exhaustivo, por las circunstancias de todos sabidas, de la Comisión y no lo estén las de una unidad subestatal, que es lo que la sentencia mayoritaria consagra.

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

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

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

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