

**RECURSO CASACION Num.: 639/2009**

**Votación: 28/03/2012**

**Ponente Excmo. Sr. D.: Manuel Martín Timón**

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

## SENTENCIA

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

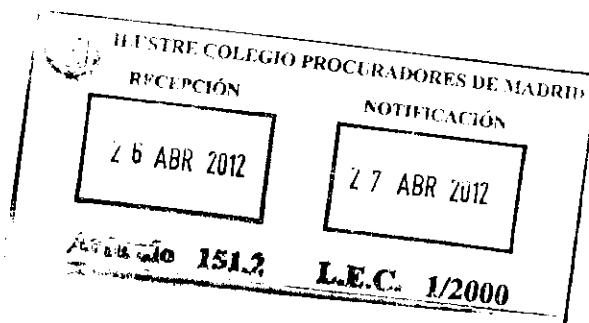
**Excmos. Sres.:**

**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.

Vistos por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados, el recurso de casación, número 639/09, interpuesto por la Letrada de **LA COMUNIDAD AUTONOMA DE CASTILLA Y LEON**, contra sentencia de la Sección Primera

de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 22 de diciembre de 2008, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 1265/05, en impugnación de la Norma Foral de Vizcaya 7/ 2005, de 23 de junio de 2005, por la que se modifican determinados preceptos de la Norma Foral 3/96 de 26 de junio (B.O.B. de 28 de junio de 2005).

Han comparecido como partes recurridas:

- Las **JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA**, representada por el Procurador de los Tribunales D. Julián del Olmo Pastor.
- La **DIPUTACION FORAL DE BIZKAIA**, representada por el Procurador de los Tribunales D. Julián del Olmo Pastor.
- La **CAMARA DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACION DE BILBAO**, representada por la Procuradora D<sup>a</sup> María Jesús Gutiérrez Aceves.
- La **CONFEDERACION EMPRESARIAL VASCA "CONFEBASK"**, representada por el Procurador D. Isacio Calleja García.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Con fecha de 27 de Julio de 2.005, la Letrada de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, en la representación que legalmente ostenta de la misma, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Norma Foral 7/2.005, de 23 de Junio de Juntas Generales de Bizkaia, cuyo artículo 2 modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1.996 de 26 de Junio.

En el recurso interpuesto se constituyeron como partes demandadas, las Juntas Generales y Diputación Foral de Bizkaia, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, así como la "Confederación Empresarial Vasca-CONFEBASK".

Seguidos los trámites pertinentes del procedimiento, que recibió el número 1265/05, en fecha de 14 de Octubre de 2.005 se formalizó el escrito principal de demanda en que se instaba la declaración de nulidad de la nueva redacción dada por el Artículo 2º a los preceptos que a continuación se expresan:

1.-El artículo 11, referido a las amortizaciones, en los siguientes extremos:

-Apartado 4, letra a), sobre libertad de amortización, por ser regulación inexistente en la legislación estatal, que únicamente prevé este tipo de beneficio para las empresas de reducida dimensión.

-Apartado 4, letras g) y h), porque en la legislación del Estado únicamente existe deducción en la cuota y no en la base imponible, como gasto, suponiendo mayor ahorro financiero-fiscal.

-Apartado 6, dado que en el ámbito estatal la amortización máxima es de la veintava parte de su importe, mientras que en el foral es la quinta parte, con un mayor gasto fiscal en los primeros años de inversión con un claro beneficio financiero-fiscal para las empresas radicadas en el mismo.

2.- Artículo 15, apartado 11, relativo a plusvalías monetarias, en tanto mantiene la corrección monetaria para cualquier elemento del inmovilizado material o inmaterial, tal como hacía la normativa de 1.996. (Y no solo para transmisión de inmuebles y corregido con un coeficiente de financiación propia, como en el Estado). Además, tratándose de inmuebles, no siempre prevé el coeficiente como obligatorio, y no tributan las rentas obtenidas en caso de reinversión, en vez de la deducción en la cuota existente en el régimen común.

3.- Artículo 29.1, porque establece un tipo general de gravamen del 32,5% (idéntico al anulado de la Norma Foral de 1.996), frente al 35% del régimen común.

4.- Artículo 37, respecto de la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevo, por no estar recogida en la regulación estatal del tributo, regulándose ahora en el mismo modo que la normativa de 1.996 anulada por Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Diciembre de 2.004, con deducción general del 10% de la inversión y limitación de 60.000 Euros. Además, existe otro beneficio fiscal sobre reserva de inversiones productivas del 10%, cuando en el territorio común solo cabe deducción en la cuota por inversiones en ahorro energético y activos medio-ambientales.

5.- Disposición Final Primera, sobre entrada en vigor, por atribuir efectos retroactivos a una norma constitutiva de "ayuda de Estado", y con ello inejecutar la Sentencia del Tribunal Supremo sobre periodos impositivos anteriores afectados por la misma.

Tras el cumplimentarse el trámite de contestación a la demanda, se recibió el pleito a prueba, sin practicarse ninguna diligencia, y evacuando el trámite de conclusiones sucintas acordado, la Providencia de 4 de Mayo de 2.006 dejó las actuaciones pendientes de señalamiento de día para la Votación y Fallo por el turno establecido.

Sin embargo, por medio de Auto de 20 de Setiembre, rectificado por el de 28 de setiembre de 2006, y por los fundamentos que en él se expresan, se acordó textualmente; "PLANTEAR CUESTIÓN PREJUDICIAL AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CON SEDE EN LUXEMBURGO EN LOS TÉRMINOS QUE SIGUEN: SI EL ARTÍCULO 87.1 DEL TRATADO DEBE INTERPRETARSE EN EL SENTIDO DE QUE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS ADOPTADAS POR LAS JUNTAS GENERALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA, DANDO NUEVA REDACCIÓN A LOS ARTÍCULOS 29.1,A) y 37 DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, POR ESTABLECER UN TIPO IMPOSITIVO INFERIOR AL GENERAL DE LA LEY DEL ESTADO ESPAÑOL Y UNAS DEDUCCIONES DE LA CUOTA QUE NO EXISTEN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO ESTATAL, APLICABLES EN EL ÁMBITO TERRITORIAL DE DICHA ENTIDAD INFRAESTATAL DOTADA DE AUTONOMÍA, HAN DE CONSIDERARSE SELECTIVAS CON ENCAJE EN LA NOCIÓN DE AYUDA DE ESTADO DE DICHO PRECEPTO Y HAN DE COMUNICARSE POR ELLO A LA COMISIÓN EN LOS TÉRMINOS DEL ARTICULO 88.3 DEL TRATADO".

Y a consecuencia de ello, en fecha de 11 de Setiembre de 2.008, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera), dictó Sentencia en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal; *"El artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución Española de 1.978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1"*.

Por Providencia de la Sala de instancia, de 20 de Octubre de 2.008, se señaló para la Votación y Fallo el día 23 del mismo mes y año, y habiéndose interpuesto recurso de suplica contra la misma, fue desestimado por Auto de 10 de noviembre de 2008.

Finalmente, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictó sentencia, de fecha 22 de diciembre de 2008, en el recurso contencioso-administrativo número 1265/95, con la siguiente parte dispositiva:

*" QUE DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR LA REPRESENTACIÓN LETRADA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN CONTRA LA NORMA FORAL 7/2.005, DE 23 DE JUNIO, DE LAS JUNTAS GENERALES DE BIZKAIA, EN LO REFERIDO AL ARTICULO 2 DE LA MISMA, EN CUANTO A LA MODIFICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 11.4.A) G) Y H), Y 11.6; ARTÍCULO 15.11; ARTICULO 29.1; Y ARTICULO 37 DE LA NORMA FORAL 3/1.996, DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES; Y ASIMISMO EN LO REFERIDO A SUDISPOSICIÓN FINAL PRIMERA, Y CONFIRMAMOS DICHAS DISPOSICIONES, SIN ESPECIAL IMPOSICIÓN DE COSTAS."*

**SEGUNDO.-** La representación procesal de la Comunidad Autónoma de Castilla-León preparó recurso de casación contra la sentencia de referencia y, luego de tenerse por preparado, lo interpuso por escrito presentado en este Tribunal en 25 de marzo de 2009, en el que solicita se dicte otra que case la recurrida y estime el recurso contencioso-administrativo, declarando la nulidad de la Norma Foral impugnada y, subsidiariamente, ordene retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente posterior a la comunicación de la Sentencia del TJUE, de 11 de septiembre de 2008, en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, a fin de que por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Contencioso Administrativo, se acuerde la práctica de prueba, con intervención de las partes, para la proposición de las que se consideren pertinentes.

**TERCERO.-** Previo emplazamiento por la Sala de instancia, comparecieron en los autos del presente recurso de casación, mediante la representación debida, las Juntas Generales de Bizkaia, Diputación Foral de Bizkaia, Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao y Confederación Empresarial Vasca ("Confebask").

**CUARTO.-** Por escrito presentado en este Tribunal en 7 de julio de 2009, la representación procesal de las Juntas Generales de Bizkaia se opuso al recurso de casación, solicitando su desestimación.

Análoga petición formularon las representaciones procesales de la Diputación Foral de Bizkaia, Cámara de Comercio, Industria y Navegación y Confesbank, según escritos de oposición al recurso presentados en este Tribunal en 8 de julio de 2009, por las dos primeras, y en 7 de julio de 2009, por la última.

**QUINTO.-** Habiéndose señalado para deliberación y fallo la audiencia del día veintiocho de marzo de 2012, en dicha fecha tuvo lugar con el resultado que se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL MARTÍN TIMÓN,  
Magistrado de la Sala

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** La sentencia recurrida nos informa en el primero de los Fundamentos de Derecho de la Norma impugnada, de su relación con las anteriormente dictadas, que fueron impugnadas igualmente, con el resultado que se expresa y la novedad que en el presente caso supone haberse dictado por el TJUE la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, resolviendo la cuestión prejudicial de interpretación planteada por la Sala de instancia.

En efecto, dice así el Fundamento de Derecho Primero de la sentencia impugnada:

*"En el presente proceso la Comunidad Autónoma de Castilla y León que es parte recurrente pretende la anulación del artículo 2 de la Norma Foral 7/2.005, de 23 de Junio, de Juntas Generales de Bizkaia, de "medidas tributarias en 2.005", (Boletín Oficial de Bizkaia, nº 17, de 28 de Junio), en la parte que modifica los artículos 11.4.a), g), y h), artículo 11.6, artículo 15.11, artículo 29.1, artículo 3 7, de la Norma Foral 3/1.996, de 26 de Junio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, así como de la Disposición Final Primera de la misma, relativa a la aplicabilidad temporal de dichas modificaciones.*

*La impugnación queda enmarcada con carácter principal, y como se ha anticipado en los antecedentes de la presente sentencia, en la aplicación a tales medidas fiscales de la calificación de ayudas de Estado del artículo 87.1 del TUE, y, en su caso, del procedimiento de derecho comunitario para su autorización, y cuestión ésta cuya respuesta jurisdiccional afirmativa había*

determinado con anterioridad la anulación de iguales o equivalentes preceptos de la Norma Foral 3/1.996, de 26 de Junio, por virtud de la Sentencia de Casación del Tribunal Supremo fechada el 9 de Diciembre de 2.004, (R.J. 130/2.005), y que rebrota, con radical discrepancia entre las partes, con ocasión de promulgarse la Norma Foral que en este proceso es revisada.

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

Posteriormente, la Sala Tercera del TJCE ha dictado la recientísima Sentencia de 11 de Setiembre de 2.008, en respuesta a las solicitudes de Decisión Prejudicial que fueron elevadas por esta misma Sala con la finalidad de pulsar el grado de consolidación de tal doctrina, y de obtener la colaboración interpretativa de tan alta institución comunitaria a la hora de llevar a cabo la tarea de trasladar las referidas premisas al concreto supuesto de hecho que ofrece la autonomía fiscal de la Comunidad Autónoma vasca. Como habrá ocasión posterior de expresar con detalle, esa doctrina de interpretación del artículo 87 TCE, y su acomodación específicas al supuesto jurídico-institucional del País Vasco, resultan decisivos para el principal pronunciamiento de este proceso".

En el Fundamento de Derecho Segundo se nos informa de que el contenido del recurso es significativamente idéntico al que dio lugar a la Sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2004, dictada en el recurso de casación número 7893/99, así como de la incidencias procesales posteriores, incluyendo la Sentencia de esta Sala, Sección Segunda, de 27 de mayo de 2008.

En efecto, se nos dice:

"Independientemente de las implicaciones doctrinales que la Sentencia en él dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en fecha de 9 de Diciembre de 2.004, podía tener y de hecho ha venido teniendo sobre la

*materia propia de enjuiciamiento en este nuevo proceso de contenido significativamente idéntico, (implicaciones manifestadas, sobre todo, en la adopción de medidas cautelares directamente inspiradas por tal Sentencia, según la reiterada concepción del fumus boni iuris en favor de los recurrentes surgida del hecho de existir una anterior sentencia anulatoria), en el aspecto procesal principal, el incidente de Ejecución de Sentencia promovido en dichos autos 3.753/96, por la asociación empresarial riojana recurrente, -FER-, dio lugar también a los Autos de esta Sala de 14 de Noviembre de 2.005 y 17 de Marzo de 2.006, que declararon la nulidad en vía incidental, entre otros, del artículo 2º apartados Cuatro y Siete, de la Norma Foral 7/2.005, aquí enjuiciada, referidos al tipo general de 32,5% del art. 29.1.a) y a la deducción del artículo 39 de la Norma Foral 3/1.996.*

*No obstante, dichos Autos incidentales han sido posteriormente revocados por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Mayo de 2.008 en Recurso de Casación nº 2.648/2.006, e igualmente lo ha sido el Auto de Medidas Cautelares de 21 de Octubre de 2.005, por virtud de STS de 12 de Julio de 2.007 en Recurso de Casación 854/2.006, por lo que no se hacen precisas otras mayores reflexiones para llegar a la conclusión de que el objeto litigioso aparece hoy en día nítido y despojado de todo previo condicionante jurisdiccional interno que prejuzgue su resolución y el contenido del Fallo.*

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



*contencioso-administrativos interpuestos ante el Tribunal Superior de Justicia por las Comunidades Autónomas de la Rioja y Castilla y León y por la Unión general de Trabajadores de la Rioja y sin que por ello tampoco, la conclusión que alcanzamos suponga prejuzgar el resultado de los mismos, una vez quede resuelta la cuestión prejudicial de interpretación planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Bilbao".*

Tras lo expuesto, la sentencia impugnada aborda el papel que le corresponde a la Sala sentenciadora como Tribunal interno en la resolución de todas las cuestiones que plantea el recurso contencioso-administrativo, transcribiéndose el párrafo 139 de la Sentencia del TJUE, en el que se dice: *"no incumbe al Tribunal de Justicia declarar si las normas forales controvertidas en los asuntos principales constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE apartado 1. En efecto, tal operación de calificación implicaría que el Tribunal de Justicia procediera a la determinación, la interpretación y la aplicación del Derecho nacional aplicable, así como a un examen de los hechos, funciones que competen al órgano jurisdiccional remitente, mientras que el Tribunal de Justicia solamente es competente para interpretar el concepto de ayuda de Estado en el sentido de dicha disposición, con objeto de proporcionar al citado órgano jurisdiccional criterios que le permitan resolver los litigios de los que conoce."*

Finalmente, en los Fundamentos de Derecho Cuarto y siguientes, la sentencia argumenta el fallo desestimatorio del recurso contencioso-administrativo.

**SEGUNDO.-** La representación procesal de LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEON articula su recurso de casación con formulación de seis motivos, el primero por el cauce del artículo 88.1.c) de la Ley de esta Jurisdicción y los restantes mediante invocación de la letra d) del mismo precepto.

En el primero de ellos, como decimos formulado por la vía de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, se alega que el mandato de verificar determinados datos que el TJUE dirigió a la Sala de instancia, hacía necesario acudir al artículo 61 de Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, disponiendo bien el recibimiento a prueba, bien la práctica de las diligencias que se hubieran estimado oportunas para la comprobación de los extremos relativos a la existencia de mecanismos de compensación del Estado a los Territorios Históricos, por la merma de

ingresos fiscales que los tipos reducidos y las deducciones especiales producen en dichos Territorios.

Se sostiene que la decisión de la Sala, dictando sentencia, sin más trámite, ignora el mandato del Tribunal Comunitario y priva a la recurrente de la posibilidad de alegar y probar en torno a un extremo novedoso que a la vista de la sentencia del TJUE se revela decisivo, lo que a juicio de la recurrente supone violación del derecho a la tutela judicial efectiva.

Aclara la recurrente que, efectivamente, "el Tribunal Comunitario no puede ordenar al Tribunal español las actuaciones a practicar en el proceso, pero no se trata de una orden o mandato formalmente entendido, sino de la apreciación de la necesidad de realizar una serie de comprobaciones".

Por último, se exponen los elementos que debe comprobar el Tribunal de instancia y que a tenor de distintos apartados de la Sentencia del TJUE son el coeficiente de imputación, la metodología adoptada y los datos económicos utilizados en el cálculo del cupo y otras transferencias financieras y subvenciones a organismos públicos de las administraciones públicas vascas.

La representación procesal de las Juntas Generales de Bizkaia opone que el Auto de 10 de noviembre de 2008 rechazó el recurso de súplica de la parte demandante porque ni siquiera se aducía contravención de disposición procesal alguna, de la que pudiera derivar la irregularidad o nulidad de la resolución impugnada y, de otra parte, no se advertía haberse generado indefensión a la demandante, que había sido oída sobre la procedencia de la cuestión prejudicial y que participó en el proceso correspondiente ante el TJCE, formulando las observaciones que estimó pertinentes.

Se añade que la Sala de instancia no estaba habilitada para acordar diligencias pedidas en el momento y mediante el trámite utilizado por la recurrente para requerírselas, pues la habilitación que confiere el artículo 61.2 de la LJCA finaliza cuando el pleito sea declarado concluso para sentencia, lo que se produjo con la fijación del día para la votación y fallo.

Finalmente, se sostiene que la parte recurrente incurre en el error de que el TJCE establece en su Sentencia un mandato dirigido al Tribunal interno en orden a la verificación de ciertas cuestiones o extremos de carácter fáctico, cuando "ha habido y hay todavía al parecer, divergencias sobre el sentido y alcance del Derecho Comunitario e interno aplicable a la resolución de la controversia", añadiendo que "las remisiones de la sentencia prejudicial del TJCE hizo al Tribunal "a quo" remitente de la cuestión, afectan a cuestiones de derecho interno relevantes para la correcta aplicación al caso de lo dispuesto en los arts. 87 y 88 TCE y a la aplicación misma de esas disposiciones

comunitarias al litigio principal, lo que es competencia irrenunciable del tribunal interno que conoce de dicho asunto principal".

Por su parte, la representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia sostiene que no existe ni en la LJCA ni en la LEC disposición alguna que obligue a un Tribunal interno a tener que dar traslado a las partes litigantes de una sentencia del TJCE, dictada tras utilizar dicho Tribunal el mecanismo de cooperación judicial a que se refiere el artículo 234 del TCE, sobre interpretación del Derecho Comunitario.

Se opone igualmente que el artículo 61 de la LJCA se limita a reconocer al órgano jurisdiccional una potestad, bien de acordar el recibimiento a prueba, antes de pasar al período de conclusiones, bien de disponer, finalizado el período de prueba, la práctica de las prueba que estime oportunas hasta que el pleito sea declarado concluso para sentencia.

También se indica que el Auto de 22 de febrero de 2006, del TSJPV, dada la solicitud de recibimiento a prueba formulada por la demandante, concedió un plazo de quince días para que se propusieran los medios e instrumentos probatorios de que intentara valerse, pero "la demandante nada hizo al respecto". Y posteriormente, en el escrito de conclusiones, se limitó a citar la existencia de las conclusiones del Abogado General, en el asunto C-88/03.

La parte recurrida también hace suyas las consideraciones contenidas en el Auto de 10 de septiembre de 2008, desestimatorio del recurso de súplica interpuesto contra la Providencia de señalamiento para deliberación y fallo.

Se hace expresa referencia a la intervención de la parte recurrente en la fase escrita del proceso ante el TJCE, en la que presentó un escrito de 28 páginas, argumentando porqué las medidas fiscales controvertidas constituían ayudas de Estado y, posteriormente, en la fase oral, hizo suya la argumentación de la Comisión Europea y de la Comunidad Autónoma de la Rioja,

Finalmente, en este motivo, también se opone que por declaración del Gobierno Español, que recoge la sentencia, no existe mecanismo alguno de compensación que esté vinculado en una relación de causa/efecto, con las medidas fiscales impugnadas.

La representación procesal de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao se opone al motivo, en los mismos términos que acaban de ser señalados respecto de la Diputación Foral de Bizkaia.

Por último, la representación procesal de Confebask expone que el motivo primero es reproducción del recurso de súplica interpuesto en su día

contra la Providencia que señalaba la fecha de votación y fallo, careciendo del más mínimo fundamento y es incongruente con el comportamiento procesal de la recurrente que, cuando el Tribunal dio audiencia a las partes sobre la pertinencia del planteamiento de la cuestión prejudicial, se opuso al mismo, por entender que aquél disponía de todos los elementos de juicio necesarios, mientras que ahora pretende abrir un nuevo y extraprocesal periodo de prueba.

Se hace referencia igualmente al artículo 61 de la LJCA en términos similares a los vistos hasta ahora.

Finalmente, se afirma que la Sentencia del TJUE no tiene mandato alguno hacia el Tribunal remitente, sino deslinde de competencias entre uno y otro, correspondiendo al primero la interpretación del Derecho comunitario y al segundo identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como aplicar el Derecho Comunitario a los litigios de que conoce, criterio éste pormenorizado en el apartado 139 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008.

Se concluye afirmando que lo que aporta el Tribunal Comunitario son criterios de derecho, sobre los que no cabe actividad probatoria, y no cuestiones de hecho, y que, por ello, no ha existido la infracción procedimental alegada.

En el segundo motivo, ya por el cauce del artículo 88.1.d) de la LJCA, se alega que la sentencia impugnada, al apreciar la existencia de autonomía institucional en la entidad autora de la Norma, infringe el artículo 37 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/79, de 18 de diciembre, y en materia tributaria, el artículo 41 de la misma Ley.

Se argumenta que según el artículo 41 citado, la autonomía tributaria de los Territorios Históricos es limitada, pues han de someterse "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", de modo que la capacidad normativa de los Territorios Históricos se ejerce en el marco de la Ley y, en concreto, de la Ley del Concierto Económico, al que en todo caso están subordinadas.

Y a partir de la posición de entender como sujetos diferentes a la Comunidad Autónoma del País Vasco y a los Territorios Históricos, se califica de errónea la posición del TJUE y del propio TSJPV, para después sostener

que como la Comunidad Autónoma es la que asume principalmente las competencias en materia de gastos, las provincias forales carecen de autonomía.

Por su parte, las Juntas Generales de Bizkaia se oponen al motivo, señalando que la cuestión fue planteada ante el TJUE, a cuyo efecto se transcriben los Fundamentos de Derecho 86 y 87 de la Sentencia dictada por el mismo.

Por su parte, la representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia entiende que este motivo es inadmisibile, por cuanto la crítica de una resolución del TJCE no se encuentra entre los motivos del artículo 88.1 de la LJCA. Subsidiariamente, se invocan igualmente los apartados 86 y 87 del TJUE.

La Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, solicita también la declaración de inadmisibilidad del motivo y se opone por análoga razón a la antes expuesta, al planteamiento realizado en el mismo.

En fin, la representación de Confebask, que también se refiere a la Sentencia del TJUE, niega que el reconocimiento de la autonomía institucional suponga vulneración de precepto alguno del Estatuto Vasco de Autonomía.

En el tercer motivo, la representación procesal de la Junta de Castilla y León alega infracción por la sentencia de instancia de los artículos 2,3,4,63 y 64 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Se defiende en el motivo la limitación a la autonomía de procedimiento que supone la posibilidad de que el Estado recurra las disposiciones forales.

Pero además, y para negar la autonomía de procedimiento, se pone de relieve los límites que en orden a la armonización fiscal, se establecen en los artículos 1 a 4 de la Ley del Concierto (solidaridad, mantenimiento de la presión efectiva fiscal equivalente, respeto de la igualdad, libertad de circulación y prohibición de efectos discriminatorios).

En este punto, se reconoce que la Sentencia del TJUE se pronuncia sobre la autonomía de procedimiento, pero sólo con carácter preliminar porque esos principios constitucional-estatutarios no cercenarían, sino que supondrían un reconocimiento de la autonomía (párrafo 104). Pero se añade que sólo se trata de un reconocimiento preliminar del que no cabe extraer mayores conclusiones, dado que quien debe pronunciarse al respecto es el Tribunal de instancia, esto es, el TSJPV, después de interpretar el Derecho español y este Tribunal no lo ha hecho en la Sentencia de 22 de diciembre de 2008, salvando la autonomía porque las Instituciones Forales pueden adoptar decisiones

dentro del marco permitido por esos principios insertos en el bloque de constitucionalidad (F.5º).

Pues bien, a partir de lo expuesto, se impugna la sentencia por infracción de los artículos 2, 138.1 156.1 y 158.2, relativos al principio de solidaridad, 14,31.1, 139.1 y 149.1 1ª, relativos al principio de igualdad, 138.2, relativo a la prohibición de privilegios entre regiones y 139.2 y 149.1, relativos a la unidad de mercado, mediante la libre circulación e igualdad de condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica.

Por su parte, la representación procesal de las Juntas Generales pone de relieve que las cuestiones planteadas en el motivo por la recurrente fueron resueltas por la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008.

La Diputación Foral de Bizkaia, por su parte, alega también la inadmisibilidad de este motivo por falta de invocación en la instancia de los preceptos que se dicen ahora infringidos. Y subsidiariamente, vuelve a insistir en que el problema de la autonomía de procedimiento está zanjado definitivamente.

La representación procesal de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación se opone al motivo por razones análogas a las de la Diputación Foral de Bizkaia.

En fin, la representación procesal de Confebask basa su oposición en lo que al respecto afirman tanto la Sentencia del TJUE como la dictada en la instancia.

En el cuarto motivo de casación se alega infracción por la sentencia impugnada de los artículos 7.9, 49 y 52 a 60 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y 7 de las respectivas Leyes quinquenales que aprueban la metodología de determinación del cupo, esto es, las Leyes 44/1988,7/1993, 37/1997, 13/2002 y 29/2007.

Primeramente, se expone la opinión de determinado autor que procede a criticar la forma en que se ha aplicado el Concierto y tras ello, se hace referencia a otra opinión doctrinal, sosteniéndose lo siguiente:

"...la Comunidad Autónoma del País Vasco recibe del Estado las transferencias de servicios y competencias (competencias de gasto), alguna de las cuales, de importancia limitada, han sido traspasadas a las provincias forales vid. Artículo 7 de la Ley 27/83). Por otra parte, los TTHH que detentan las capacidades normativas sobre los tributos concertados, obteniendo los correspondientes ingresos tributarios, están obligados a transferir parte de sus

ingresos a los Ayuntamientos vascos y a contribuir al pago del cupo de la CAPV, que se financia a partir de la recaudación de los tributos concertados.

La forma de redistribución de los ingresos no financieros entre estos tres niveles vascos de gobierno es la prevista en el Capítulo II del Título II de la Ley 27/1983, que ordena a los TTHH el pago de una especie de cupo interior a la CAPV por los servicios que ésta presta en cada Territorio Histórico (las denominadas cargas comunes), el pago de una aportación a la CAPV para contribuir al cupo vasco que ésta abonará al Estado, el pago destinado a la financiación municipal y, finalmente, una aportación a un Fondo de Solidaridad Vasco. La fijación concreta de estos importes se realiza, como ya se señaló anteriormente, mediante la correspondiente Ley de Aportaciones, de vigencia quinquenal. El remanente de la recaudación obtenida, una vez deducidos estos pagos, supondría el volumen de ingresos que obtiene finalmente cada Territorio Histórico con los tributos concertados.

Llegados a este punto, la pregunta central es si este complicado sistema de flujos financieros internos del País Vasco determina la asunción de los efectos económicos de las rebajas fiscales por la misma provincia foral que las estableció, pues en caso contrario no se cumpliría el requisito de autonomía económica. En una primera aproximación, la respuesta no puede ser unívoca, debido a la falta de información, el alto grado de oscurantismo gubernamental en la aplicación de los preceptos de la Ley de Aportaciones y la considerable complejidad del sistema interno de distribución de recursos. No obstante estas dificultades, se han identificado dos elementos que generan incertidumbre sobre la asunción final de los efectos económicos de los beneficios fiscales por los propios TTHH que los aprueban: el primero de ellos se conecta con el Fondo de Solidaridad Vasco o Fondo General de Ajuste en la terminología de la Ley de Aportaciones que se encarga de su regulación, mientras que el segundo se refiere a la metodología de cálculo del cupo vasco al que aportan las tres provincias vascas.

En lo que se refiere al Fondo de solidaridad, se trata de un fondo redistributivo entre las provincias forales y está financiado por ellas mismas y la CAPV, siendo la repetida Ley 27/1983 (artículos 19 y 20) la que determina cuánto tiene que aportar cada institución y cuánto recibe cada Territorio Histórico de este fondo. Pues bien, la mera existencia de este sistema de redistribución de ingresos, de que son beneficiarias las tres provincias históricas, debería haber constituido razón suficiente para que tanto el TJCE como el TSJPV, al ocuparse de la cuestión, hubieran elaborado un minucioso análisis respecto de sus implicaciones en la autonomía económica de los

TTHH, por cuanto podría suponer, de inicio, una fórmula de compensación siquiera indirecta de la reducción de los ingresos disponibles para las Diputaciones forales como consecuencia de las medidas fiscales que disminuyen los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades o establecen otros beneficios fiscales en dicho tributo.

Es cierto, a este respecto, que el artículo 19 de la Ley de Aportaciones excluye expresamente su aplicabilidad cuando la disminución de recursos venga motivada por deficiencias de gestión o por una normativa fiscal más beneficiosa que la de los demás Territorios, con lo que se cierra -al menos nominalmente- la puerta a eventuales compensaciones financieras directas por reducciones en la recaudación derivadas de decisiones de las propias Diputaciones forales. Sin embargo, la práctica dista mucho de la citada previsión normativa, por cuanto la fórmula para la determinación del Fondo de Solidaridad o Ajuste, así como, en lo que aquí interesa, para su posterior distribución entre los TTHH, no contempla mecanismo corrector alguno de las compensaciones financieras entre provincias que discrimine la pérdida de recursos causadas por medidas fiscales beneficiosas aprobadas por algún Territorio.

En efecto, por lo que se refiere a su dotación, las contribuciones a la solidaridad provienen, como se ha dicho, de las tres provincias y de la Comunidad Autónoma. Así, desde 2002 en adelante la CAPV aporta un 70 por 100 y las provincias el 30 por 100 restantes. Sin embargo, tras la aportación ninguna Institución puede tener unos recursos inferiores al 99 por 100 de su coeficiente de aportación al cupo interno. Esto implica, por ejemplo, que en la práctica la CAPV aporte realmente el 69,3 por 100 y cada Territorio el 29,7 por 100 (igual al 99 por 100 de los coeficientes anteriores) (artículo 20.2). Por su parte, la distribución del fondo opera entre las provincias de forma proporcional para garantizar que todas alcancen unos recursos, satisfechos la totalidad de los pagos descritos supra, iguales al 99 por 100 de su coeficiente de aportación al cupo interior (artículo 20.3).

Como puede observarse, los cálculos de la contribución o del reparto de los fondos no se van a ver, en la práctica, afectados por las variaciones cuantitativas de recaudación derivadas de reducciones o beneficios fiscales. Prescindiendo de tecnicismos, los flujos financieros quedan objetivamente referenciados a porcentajes fijos, donde se computan y se comparan capacidades globales de recaudación, estimadas y reales, sin que en ningún caso se deduzca la posible pérdida de ingresos fiscales causada por la aprobación de normativa tributaria beneficiosa, ni mucho menos por



ineficiencias en las que pudieran incurrir los servicios públicos de competencia provincial. Por todo ello, existen a nuestro entender argumentos poderosos para poner en entredicho la existencia de autonomía económica de los TTHH, en tanto en cuanto el Fondo de Ajuste garantiza la igualación de los recursos de las Diputaciones forales con independencia de la causa de las eventuales disminuciones de ingresos fiscales que experimenten, lo que plantea serias dudas respecto de la posibilidad de considerar las medidas fiscales que reducen la recaudación como ayudas de Estado permitidas.

Un segundo núcleo de incertidumbre sobre la responsabilidad fiscal de cada provincia foral respecto de sus rebajas fiscales en cuestión radica en la metodología de cálculo del cupo vasco, al que contribuye cada Territorio con una parte de la recaudación obtenida por los tributos concertados, para compensar así los gastos del Estado en el mismo. Esta contribución de las Diputaciones forales se determina atendiendo a un coeficiente que se fija por los artículos 14 a 18 de la Ley de Aportaciones (los llamados coeficientes horizontales de aportación), de modo que los tres TTHH contribuyen con un porcentaje de los ingresos concertados a sufragar, junto a la CAPV, los gastos correspondientes a los servicios que presta el Estado en esos territorios. Por consiguiente, resulta de la máxima relevancia, en lo que aquí interesa, que el importe del cupo vasco esté correctamente calculado, esto es, que constituya exactamente la contribución de las instituciones forales a los gastos de la administración central en bienes y servicios correspondientes a competencias no transferidas al País Vasco. En caso contrario, esa Comunidad Autónoma estaría recibiendo una financiación adicional respecto de la que estatutaria y legalmente tiene asignada, que bien podría entenderse como una transferencia encubierta de recursos hacia la CAPV y, en consecuencia, hacia sus TTHH, desde el resto de España que pudiera compensar, aunque fuera de manera indirecta, las medidas tributarias de reducciones de impuestos adoptadas, ya que las aportaciones de cada TTHH-1 se verían reducidas por la infravaloración del cupo vasco".

A continuación, se afirma la existencia de secretismo en las negociaciones del cupo, la confusión de datos económicos para su cálculo y el déficit democrático que supone la imposibilidad del debate en sede parlamentaria. Y tras ello, y manifestando que se van recoger o aquellos elementos del pretendido "método de cálculo" que se encuentran insuficientemente perfilados o ambiguamente definidos por la Ley del Concierto, se hace referencia "al cómputo de las cargas no asumidas por la CAPV, de las compensaciones -en especial la del déficit presupuestario-

respecto del cupo base y, por fin, del ajuste por IVA en las actualizaciones posteriores; tres conceptos cuyo juego de conjunto conduce a que la contribución de la CAPV al sostenimiento de las cargas generales del Estado se encuentre infravalorada y, por consecuencia, reciba transferencias o compensaciones ocultas que permiten negar la existencia de autonomía económica a los efectos del régimen comunitario de las ayudas de Estado.

En lo que se refiere a la valoración de las cargas no asumidas (CNA) por la CAPV, la metodología para el cálculo del cupo atiende sólo a la provisión por el Estado de bienes y servicios, prescindiendo de la función de redistribución, con lo que las CNA resultan así infravaloradas sin que se haya identificado previsión constitucional o estatutaria que justifique esta incorrección. Es cierto que si se considera la contribución de la CAPV al Fondo de Compensación Interterritorial, pero no lo es menos, que también la participación en ingresos del Estado, canalizada hoy a través del denominado Fondo de suficiencia, realiza esa función redistributiva a la que, sin embargo, no contribuye la CAPV, al no tenerse presente ese concepto en el cálculo de las CNA. Y de ello resultaría la inexistencia de autonomía económica de la CAPV si atendemos a la invitación que formulaba el TJCE en la Sentencia País Vasco a "examinar si determinadas Normas Forales adoptadas por los Territorios Históricos pueden implicar compensaciones ocultas (...) (por] la garantía por parte del Estado español de un servicio público mínimo, o incluso en el funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial" (párr. 137).

También las reglas relativas a la compensación por déficit presupuestario permiten afirmar que el cupo que corresponde satisfacer a la CAPV se encuentra infravalorado, pues para el cálculo correspondiente a 2007 se tuvo en cuenta un déficit superior a 40.000 millones €, que dio lugar a una compensación de 2.550 millones a la CAPV, que reduce por este único concepto cerca del 48 por 100 del cupo íntegro de ese ejercicio. Ello resulta difícilmente explicable si se considera que las cuentas públicas del Estado para ese ejercicio económico arrojaban superávit presupuestario, por lo que no cabe sino concluir que la compensación por déficit que se aplica en el cálculo del cupo resulta excesiva y proviene de un análisis inconsistente; primero, es excesiva porque se calcula sobre el gasto total del presupuesto cuando debiera computarse sólo la parte de los gastos que se consideran CNA y, junto a ello, es inconsistente, debido a que los 40.000 millones € de déficit estatal que se computan surgen porque se ha eliminado del capítulo de los ingresos presupuestarios del Estado la recaudación por tributos cedidos a las CC.AA, lo que se traduce en una reducción del cupo líquido a satisfacer por la CAPV.

Existe todavía un tercer concepto al que se recurre sistemáticamente para infravalorar la aportación al Estado; a saber: el ajuste por el IVA que opera en las actualizaciones anuales del cupo líquido base, y que tradicionalmente viene siendo favorable a la CAPV, de acuerdo con unos cálculos de exactitud discutible. Frente a la pretendida objetividad de los mismos, que de forma inexplicable afirma el TSJPV en su Sentencia de 22 de diciembre de 2008, lo cierto es que este ajuste se practica aplicando coeficientes que no se desprenden de las cifras de recaudación y consumo publicadas por el Instituto Nacional de Estadística (INE.), el Ministerio de Industria con datos de los Informes Anuales de Recaudación de la Agencia Tributaria y el Órgano de Coordinación Tributaria de la propia Hacienda Vasca.

En efecto, la Ley del Cupo se limita a especificar que los coeficientes aplicables a la partida de ajuste por consumo de IVA son 6,875 y 5,765 pero no aporta motivación sobre la metodología seguida en la fijación de los mismos ni tampoco sobre cuáles son las variables macroeconómicas que se han tornado en consideración para fijar unos porcentajes que, de manera sistemática, estimar) un consumo relativo de los residentes de la CAPV que es siempre mayor al medio del Estado.

En conclusión, sin entrar en debates numéricos, el análisis de algunos de los elementos que intervienen en el cálculo del cupo permite, por sí mismo, afirmar que se encuentra notablemente infravalorado, por lo que la CAPV contribuye en menor medida de lo debido al sostenimiento de las cargas generales del Estado, de modo que éste tolera transferencias o compensaciones financieras ocultas a favor de dicha Comunidad y, por consecuencia, de sus Territorios, que obligan a negar la existencia de autonomía económica a los efectos del régimen de ayudas de Estado comunitario.

Dicha conclusión no se ve modificada si analizamos el índice de imputación aplicable a las CNA para la determinación del importe del cupo. Para ser rigurosos, hemos de advertir que dicho índice, que ha permanecido inmodificado desde el año 1981, cuando el porcentaje se concibió como una cantidad variable determinada "básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos", se encuentra seguramente sobrevalorado, como consecuencia de una Valoración excesiva de la importancia relativa de la economía vasca respecto al conjunto de la española. Pero esa sobrevaloración, que juega tanto a favor como en contra de la CAPV no obsta a nuestra conclusión principal. En efecto, si utilizáramos un índice de imputación más próximo a la realidad, que podríamos estimar en el 5,43 por

100, nada variada en cuanto a la determinación de las CNA, ni en lo relativo al ajuste por imposición indirecta, mientras que se corregirían los cálculos de la compensación por déficit, en términos que no eliminarían la deducción improcedente que ahora se practica, que se reduciría sólo en parte, de modo que el cupo en cuanto tal continuaría estando infravalorado. Por ello, en consecuencia, la sobrevaloración del índice de imputación es perfectamente compatible con una infravaloración del cupo en cuanto tal, que nos obliga a concluir que por esta vía se producen transferencias ocultas desde el Estado a la CAPV que bastan para negar la existencia de autonomía económica en el sentido de la jurisprudencia comunitaria."

Por ello, se pone de manifiesto que la sentencia impugnada contiene consideraciones y juicios de valor sobre el sistema de relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco, que están en contradicción con diversos trabajos de expertos, lo que, en definitiva, afecta a la metodología de cálculo del cupo, cómputo de las cargas no asumidas, ajustes y compensaciones e índice de imputación.

En su oposición a este cuarto motivo, la representación procesal de las Juntas Generales de Bizkaia, tras hacer referencia a las opiniones sostenidas por el Abogado General Sr. Geelhoed y mantenidas en la Sentencia de las Azores, se centra en la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, en cuyo apartado 67, con remisión a aquella, se señala que "un requisito para que una entidad infraestatal goce de autonomía económica y financiera es el de 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", añadiendo que en el apartado 129 se establece que "debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español."

También se hace referencia a la Sentencia del TPI de 18 de diciembre de 2008, en el Asunto Gibraltar.

Tras ello, se expone que la sentencia recurrida da cumplida respuesta en los Fundamentos de Derecho Séptimo, Octavo y Noveno a los siguientes extremos: Cuestiones y dudas iniciales de la Sala de instancia que determinaron el planteamiento de la cuestión prejudicial, metodología de determinación del cupo, respuesta de las principales cuestiones expresamente citadas y deferidas por el TJUE, como son la posible existencia de una garantía estatal de una financiación suficiente de los servicios públicos del

País Vasco (apartado 137), posible infravaloración del coeficiente de imputación y su consiguiente carácter compensatorio (apartados 128 y 129) y posible existencia de compensaciones ocultas (apartado 133 y 134).

Tras poner de relieve que las cuestiones planteadas fueron las que, encabezadas por la Comisión, fueron suscitadas ante el TJUE, por lo que la respuesta de éste último debiera bastar para rechazar la pretensión formulada, no obstante, se apuntan, entre otras, las siguientes ideas:

En primer lugar, que cualquiera que sea el criterio de la recurrente acerca del cupo, "en modo alguno puede sostener que la hipotética diferencia favorable al País Vasco es una compensación financiera que tiene por causa una regulación tributaria diferente en éste o aquél impuesto singularmente considerado".

En segundo lugar, "el menor tipo de impuesto de sociedades aquí recurrido, resulta muy ampliamente compensado, en términos de recaudación de las Haciendas Forales vascas por tributos concertados, por los mayores tributos que pagamos los contribuyentes vascos por el IRPF".

En tercer lugar, el Fondo de solidaridad intrautonómico resulta irrelevante y además carece, por definición, del carácter compensatorio de las minoraciones tributarias.

Por otra parte, el denominado método indirecto de determinación del Cupo base es el legalmente establecido y no supone una transferencia económica cuyo destino sea el País Vasco. Y este mismo carácter debe predicarse de la compensación del déficit y del índice de la recaudación del IVA.

Por su parte, la Diputación General de Bizkaia alega la inadmisibilidad de este motivo, por no haberse invocado en la demanda los motivos ahora alegados como infringidos.

En cuanto al fondo, aparte de quejas relativas a aspectos formales, se niega la existencia de compensaciones por las medidas tributarias adoptadas.

La representación procesal de la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación, al igual que en los motivos anteriores, se opone al recurso en los términos en que lo hace la Diputación Foral.

La representación procesal de Confebask pone de relieve que lo que se enjuicia en este recurso no es el Concierto, sino unas determinadas medidas fiscales, que debían dar lugar a una compensación, en una relación de causa a efecto, para que pudiera afirmarse la inexistencia de autonomía económica.

Realiza las consideraciones que tiene por conveniente, llegando a la conclusión de inexistencia de compensación alguna, explícita u oculta.

En cuanto al quinto motivo de casación, lo basa la recurrente en la inaplicación 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 y 88 del TCE, lo que es consecuencia de que las medidas tributarias se califican de ayudas de Estado.

Por ello, no es de extrañar que la representación procesal de las partes recurridas se remitan a lo expuesto con anterioridad, entendiéndose que en el caso presente se cumplen todos los requisitos de autonomía institucional, de procedimiento y económica.

Finamente, en el sexto motivo se alega infracción de los artículos 2, 138.1, 156.1 y 158.2, relativos al principio de solidaridad, 14,31.1, 139.1 y 149.1.1ª, relativos al principio de igualdad, 138.2, relativo al principio de prohibición de privilegios entre regiones y 139.2 y 149.1, referentes a la unidad de mercado.

Las partes recurridas niegan que las medidas tributarias adoptadas supongan violación de tales principios.

**TERCERO.-** Antes de adentrarnos en las respuesta a los distintos motivos de casación formulados, debemos hacer referencia al concepto de "ayudas de Estado" en el Derecho Comunitario, concepto nacido al calor de los principios de libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, en los que se asienta el Mercado Común Europeo, que demanda un régimen que garantice que la competencia no sea falseada, lo que implica la necesidad de poner límites a las políticas económicas de los distintos Estados miembros.

Por ello, dentro del Título VII del Tratado de la Unión Europea, versión consolidada, subsiguiente al Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007, la Sección Segunda, bajo el título de "*Ayudas otorgadas por los Estados*", se inicia con la declaración tan enfática como general del artículo 107 (antiguo artículo 87 TCE), en el sentido de que "*Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*".

A través de la jurisprudencia del TJUE y de la práctica administrativa de la Comisión, en aplicación del artículo 87 del TCE, actual artículo 107, se han ido perfilando los requisitos o caracteres que deben darse para que pueda

firmar la existencia de "ayudas de Estado", prohibidas salvo excepción prevista en el propio Tratado (vid. artículo 107.2). Tales requisitos o caracteres son los siguientes:

1ª. Que se produzca una ventaja económica.

La ventaja puede ser de muy diversa naturaleza: subvenciones, rebajas en las cuotas de la seguridad social, crédito a la exportación a coste "0" o a muy bajo interés, créditos sin garantía o con garantía insuficiente, concesión de beneficios fiscales etc....

Por tanto, como se ha encargado de declarar la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, el concepto de ayuda de Estado es más amplio que el de subvención. Y así, en la Sentencia del T.J.U.E de 15 de noviembre de 2011 (sentencia resolutoria del recurso de casación en el Asunto Gibraltar) se nos ha dicho (párrafo 71): *"Según reiterada jurisprudencia, el concepto de ayuda es más general que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones de Estado que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones, en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (véanse las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 38, y de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, Rec. p. I-0000, apartado 45 y jurisprudencia citada)."*

De entre las ventajas que son aspirantes a la condición de "ayudas de Estado" nos interesan ahora las de carácter fiscal, que no fueron tenidas en cuenta como tales hasta mediados de los 90 del siglo pasado, siendo en concreto a partir de la STCE de 15 de marzo de 1994 (Banco Exterior de España, C-387/92) cuando se apreció la posibilidad de que una medida fiscal fuera contraria a los principios del Mercado Común y cuando la Comisión anunció su intención de utilizar las competencias del Tratado para lograr el objetivo de suprimir las barreras fiscales.

Ahora bien, el concepto de ventaja económica o beneficio al que nos referimos para llegar al concepto de "ayuda de Estado" es el que se obtiene a través de la comparación con un marco de referencia que tenga carácter general (benchmark), de tal manera que solo se podrá afirmar la existencia del beneficio cuando existe un apartamiento de dicho marco. De esta forma, una bonificación o deducción en el Impuesto de Sociedades sólo se considera

beneficiosa a estos efectos si se aparta del régimen general regulado en la Ley de dicho Impuesto.

**2ª. Que sea otorgada por el Estado o se conceda con fondos estatales.**

Dada la finalidad pretendida con la redacción del artículo antes transcrito, es evidente que la norma resulta de aplicación a las medidas que se adopten no solo por el Estado Central, sino también por entidades infraestatales, federadas, descentralizadas, regionales, locales o de otra naturaleza, bastando para ello hacer referencia a las Sentencias del TJUE que después serán objeto de comentario. La norma del Tratado (y por ello quizás su amplitud) trata de evitar la búsqueda de figuras o instrumentos para evitar eludir la prohibición de la aplicación de fondos públicos en falsear o restringir la competencia.

**3ª. Que sea selectiva, cumpliendo el llamado criterio de la especificidad o selectividad.**

Es aquí donde se encuentra el punto más espinoso del concepto de "ayudas de Estado", en el que solamente se cuenta con la indicación del Tratado según el cual tendrán tal consideración cuando favorezcan a "determinadas empresas o producciones".

Así pues, la medida será beneficiosa si se aparta del régimen general; en cambio, será selectiva si favorece a "determinadas empresas o producciones". Lo cual no impide que en muchas ocasiones se confundan una y otra característica y que, por ejemplo, nos encontremos con Decisiones de la Comisión que estiman que una determinada medida es selectiva por suponer una excepción al régimen general.

En cualquier caso, nos referimos a este tan discutido carácter con mas detalle a continuación, si bien no debemos dejar de considerar que la jurisprudencia comunitaria ha aplicado el régimen de "ayudas de Estado" a aquellas que son adoptadas con carácter general, pero en las que la nota de selectividad se encuentra en el carácter discrecional de la medida.

**4ª) Que produzcan el efecto de falsear o amenacen falsear la competencia.**

No se exige, por tanto, la inmediatez del efecto indicado. Basta con que exista la posibilidad de que la medida amenace falsear la competencia.

Pues bien, como acabamos de indicar, el carácter más conflictivo de los indicados es el de la selectividad de la medida, o lo que es lo mismo, que la misma suponga o pueda suponer el favorecimiento a "determinadas empresas o producciones" se ha estudiado por el TJUE desde un punto de vista territorial o material.



Tradicionalmente, la Comisión ha aplicado un criterio de selectividad territorial, lo cual no podía ser más lógico, ya que si el artículo 107.3, letras c) y d) del Tratado son susceptibles de declararse compatibles con el mercado interior las destinadas a promover el desarrollo económico de una región, es porque la regla general es la de prohibición tomando como marco de referencia de la generalidad la totalidad del territorio del Estado.

Por tanto, en el criterio indicado, insistimos que tradicional de la Comisión, tendrían el concepto de ayudas de Estado, las medidas adoptadas por la Autoridad central, o, en su caso, por las entidades infraestatales, que favorecieran a las empresas situadas en una determinada región.

Sin embargo, la Sentencia del TJUE de 6 de septiembre de 2006, conocida como Sentencia del Caso Azores, significó una clarificación del criterio de la selectividad en función del territorio respecto de unidades infraestatales que contaran con los requisitos a los que nos vamos a referir.

En efecto, es la Sentencia de 6 de septiembre de 2006 (caso de las Azores), el TJUE se enfrentó por primera vez al problema de si una Hacienda territorial dotada de autonomía puede dictar disposiciones rebajando el tipo de gravamen que para una determinado impuesto se establece con carácter general en el resto del territorio nacional. Y a fuer que lo hizo, marcando un giro en el concepto de selectividad territorial.

La Sentencia tiene su origen en que el órgano legislativo de dicha Región autónoma, calificación dada por la Constitución de 1976 portuguesa, aprobó medidas de adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, en aplicación de las competencias que le habían sido atribuidas a este respecto. Las medidas de adaptación tenían como objetivo permitir a las empresas instaladas en las Azores superar las desventajas estructurales intrínsecas a su situación en una región insular y ultraperiférica y consistían en reducciones de los tipos impositivos en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas que podían llegar hasta el 20% para el primero de estos impuestos y el 30% para el segundo.

Ahora bien, al serle notificadas las medidas, la Comisión, en su Decisión de 11 de diciembre de 2002, con un criterio de selectividad territorial, indicó que para las empresas establecidas en una determinada región de Portugal, las reducciones de los tipos impositivos constituían una ventaja, de la que no podían disfrutar las empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras regiones de Portugal. Según el punto 24 de la Decisión impugnada, favorecían, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1,

a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, en comparación con todas las demás empresas portuguesas.

En esta situación se produjeron las conclusiones del Abogado General, Sr. Geelhoed, sobre las cuales se han escrito muchos comentarios, si bien la doctrina contenidas en ellas se reflejan de forma muy clara en la Sentencia del Tribunal que la acepta a través de los siguientes apartados:

*"63.El Abogado General ha identificado, en los puntos 50 y siguientes de sus conclusiones, tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional.*

*64.En la primera situación, el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. La segunda situación corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Comisión ha reconocido, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que una medida adoptada por una autoridad local en esta segunda situación no es selectiva, ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.*

*65. En la tercera situación, una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia.*

*66.En esta última situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.*

*67.Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central.*

*Además, 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.*

*68. De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida."*

La Sentencia desarrolla el planteamiento del Abogado General y señala (párrafo 62) que *"Para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que, como la aquí controvertida, fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse, tal como se expone en el apartado 58 de la presente sentencia, si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia."* E igualmente desarrolla los conceptos de autonomía institucional, de procedimiento y económica, llegando a la conclusión de que si se dan todos estos aspectos no tendría carácter selectivo y, en consecuencia, no sería calificada como "ayuda de Estado".

Finalmente, debemos señalar que la Sentencia de las Azores desestimó el recurso de anulación interpuesto por la República Portuguesa. Sin poder extendernos en todas las consideraciones, si señalamos la referencia a la falta de autonomía económica, al señalarse en aquella:

*"75. Si bien la merma de los ingresos fiscales que puede derivarse, para la región de las Azores, de las reducciones del tipo impositivo de que se trata puede afectar al cumplimiento del objetivo, reconocido por el Gobierno portugués, de corrección de las desigualdades en materia de desarrollo económico, se ve en cualquier caso compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central. En el presente caso, esta financiación*

*se prevé expresamente en el artículo 5, apartado 2, de la Ley núm. 13/98 en forma de transferencias presupuestarias.*

*76. De esta circunstancia se deriva que los dos aspectos de la política fiscal del Gobierno regional -por una parte, la decisión de aligerar la presión fiscal ejerciendo la facultad de reducir los tipos del impuesto sobre la renta y, por otra, el cumplimiento de su misión de corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad- son indisociables y dependen, desde el punto de vista financiero, de las transferencias financieras gestionadas por el Gobierno central.*

*77. En este contexto, procede llegar a la conclusión de que la decisión del Gobierno de la Región Autónoma de las Azores de ejercer su facultad de reducir los tipos del impuesto nacional sobre la renta, para permitir a los operadores económicos de la región superar los inconvenientes estructurales que se derivan de su localización insular y ultraperiférica, no se adoptó en cumplimiento de todos los requisitos enunciados en los apartados 67 y 68 de la presente sentencia."*

La consecuencia que se extrae, en todo caso, de la Sentencia que comentamos es que si concurren los requisitos señalados, el territorio del Estado deja de ser el marco de referencia para determinar si la medida es selectiva o no, para ocupar dicho lugar el territorio de la Región o Comunidad autónoma. Pero ello equivale también a reconocer que si concurren los tres grados de autonomía, la entidad infraestatal puede establecer una reducción de tipos aplicable a los residentes en el territorio correspondiente, que es lo que se hubiera legalizado desde el punto de vista del Derecho Comunitario en el caso de las Azores si no hubiera concurrido la circunstancia antes expresada de la existencia de transferencias previstas en la Ley 13/98. Y en cualquier caso, es claro que ello no impedirá que se pueda calificar una medida como "ayuda de Estado" en función de razones territoriales dentro de la propia región o comunidad autónoma, o materiales, que hagan suponer que falsean o amenazan falsear la competencia, "*favoreciendo a determinadas empresas o producciones que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*". De esto último, tendremos ocasión de conocer algunos ejemplos dentro de este mismo Fundamento de Derecho.

Con posterioridad, a la Sentencia de las Azores, el TJUE dictó Sentencia, de 11 de septiembre de 2008, en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, que tenían por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunal Superior de Justicia

de la Comunidad Autónoma del País Vasco, mediante Autos de 20 de septiembre de 2006 (C-428/06, C-429/06 y C-431/06 a C-434/06) y de 29 de septiembre de 2006 (C-430/06).

En lo que afecta al presente recurso de casación, conviene señalar que la Sentencia del TJUE precisa la normativa tributaria controvertida en el litigio principal, señalando:

*"21. En los asuntos C-428/06, C-429/06 y C-434/06, los recursos de anulación interpuestos en el procedimiento principal tienen por objeto la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de las Juntas Generales de Vizcaya, cuyo artículo 2 modifica la Norma Foral sobre Sociedades 3/1996, de 26 de junio. En los dos primeros recursos citados, se solicita la anulación de los apartados 4, 6 y 7, del referido artículo 2, mientras que en el tercer recurso se solicita únicamente la anulación de los apartados 4 y 6 del mismo artículo.*

*22. El artículo 2, apartado 4, de la Norma Foral 7/2005 modifica el artículo 29 de la Norma Foral 3/1996 y fija el tipo del impuesto sobre sociedades, «con carácter general el 32,5%». El órgano jurisdiccional remitente indica que, según la normativa común del Estado a saber, el artículo 28, apartado 1, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, el tipo general del impuesto sobre sociedades es del 35%.*

*23. El artículo 2, apartado 6, de la Norma Foral 7/2005 modifica el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996 y prevé una deducción de la cuota líquida del 10% del importe de las inversiones que se realicen en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad. El apartado 7 del mismo artículo 2 modifica el artículo 39 de la Norma Foral 3/1996 y prevé una deducción de la cuota líquida del 10% de las cantidades que, procedentes del resultado contable del ejercicio, se destinen a una «reserva para inversiones productivas y/o reserva para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético». El órgano jurisdiccional remitente precisa que tales posibilidades de deducción no existen en la Ley española relativa al impuesto sobre sociedades.*

*24. En los asuntos C-430/06 y C-433/06, los recursos de anulación interpuestos en el procedimiento principal tienen por objeto el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de mayo, del Consejo de Diputados de Álava, convalidado por Acuerdo de 13 de junio de 2005 de las Juntas Generales de Álava, cuyo artículo único, en sus apartados 4 y 5, modifica los artículos 29 y 37 de la Norma Foral del impuesto sobre sociedades 24/1996, de 5 de julio. El contenido de la norma impugnada en*

*dichos recursos es el mismo que el de la norma controvertida en el recurso principal que condujo a la petición de decisión prejudicial en el asunto C-434/06.*

*25. En los asuntos C-431/06 y C-432/06, los recursos de anulación interpuestos en el procedimiento principal tienen por objeto el Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, cuyo artículo único modifica, en sus apartados 3 y 4, los artículos 29 y 37 de la Norma Foral del impuesto sobre sociedades 7/1996, de 4 de julio. El contenido de la norma impugnada en dichos recursos es el mismo que el de la norma controvertida en el recurso principal que condujo a la petición de decisión prejudicial en el asunto C-434/06."*

La doctrina de la Sentencia, que apoya el fallo transcrito, expuesta del modo sucinto, es la siguiente:

1º) En cuanto a la autonomía institucional, se trata de una cuestión que queda resuelta en la propia Sentencia del TJUE, al señalar (apartado 87) que *"...del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional."*

En todo caso, se precisa que no es obstáculo a dicho tipo de autonomía la existencia de un control jurisdiccional de la adecuación de las normas forales a la Constitución y a la Ley del Concierto. El control de legalidad, se dice en el apartado 80 de la Sentencia del TJUE *"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 alcanzándose la siguiente conclusión en el apartado 83: "En consecuencia, no puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional sobre los actos adoptados por ésta."*

2º) En cuanto a la "autonomía de procedimiento", se expone que, como ya se indicó en el Asunto de "Las Azores" (Sentencia Portugal/Comisión 2006/220), requiere que la decisión de la autoridad infraestatal sea adoptada en el ejercicio de atribuciones suficientemente autónomas, sin que el Gobierno Central haya podido intervenir directamente en su contenido (apartado 95).

También en esta ocasión se dispone que no es obstáculo a la autonomía procedimental la existencia de mecanismos de conciliación o coordinación, siempre que la decisión final quede en manos de los Territorios Históricos.

Por otra parte, para el Tribunal la autonomía en materia de procedimiento no depende tanto de la amplitud de la competencia como de que la decisión que se adopte en ejercicio de la misma se adopte de manera independiente y sin que el Gobierno Central pueda intervenir directamente en su contenido.

En fin, la obligación de tomar en cuenta el interés general del Estado no supone un menoscabo para el ejercicio de la competencia, como tampoco la necesidad de respetar determinados principios preexistentes en el ordenamiento jurídico.

En concreto, se nos dice en la Sentencia:

*"96. Tal autonomía procedimental no excluye que se establezca un procedimiento de conciliación para prevenir los conflictos, siempre que la decisión final tomada al término de dicho procedimiento sea adoptada por la entidad infraestatal y no por el Gobierno central.*

*97. En este sentido, del artículo 4, apartado 1, del Concierto Económico, se desprende que las autoridades forales comunicarán a la Administración del Estado los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria y que la referida Administración practicará idéntica comunicación a dichas autoridades.*

*98. Conforme al artículo 64 del propio Concierto, una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa compuesta, en un 50% por representantes de la Administración del Estado y en otro 50% por representantes de la Comunidad Autónoma del País Vasco, podrá examinar determinados proyectos de normas forales e intentar, por la vía de la negociación, eliminar eventuales divergencias con la normativa tributaria aplicable en el resto del territorio español.*

*99. Como señala acertadamente la Abogado General en el punto 87 de sus conclusiones, del Concierto Económico no se desprende que, a falta de acuerdo en el seno de dicha Comisión, el Gobierno central pueda imponer la adopción de una norma que tenga un contenido determinado.*

*100. Por otra parte, hay que señalar que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa podrá examinar no sólo los proyectos de normas forales sino también los proyectos remitidos por la Administración del Estado. Esta posibilidad demuestra de manera suficiente que dicha Comisión es solamente*

*un órgano consultivo y de conciliación, y no un mecanismo a través del cual el Gobierno central imponga su propia decisión en el caso de que exista un conflicto entre un proyecto de normas forales y la normativa tributaria del Estado español."*

Tampoco afectan a la autonomía procedimental la necesidad de que las normas forales respeten determinados principios, como son los de solidaridad y armonización con el sistema estatal, pues se trata de principios que definen los límites de la autonomía. En concreto, se nos dice:

*"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.*

*102 Así, el principio de solidaridad, definido en el artículo 138 de la Constitución y según el cual «el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español ]», no parece que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de los Territorios Históricos.*

*103 En efecto, exigir a una entidad infraestatal que tome en consideración el equilibrio económico de las diversas partes del territorio nacional a la hora de adoptar una norma tributaria define el límite de las competencias de dicha entidad, aun cuando los conceptos utilizados para definir esos límites, como el concepto de equilibrio económico, sean desarrollados eventualmente en el marco de la interpretación correspondiente al control jurisdiccional.*

*104 No obstante, como se ha señalado en el apartado 81 de la presente sentencia, el hecho de que deban respetarse determinados límites preestablecidos a la hora de adoptar una decisión no implica, en principio, que se menoscabe la autonomía de decisión de la entidad que adopte aquélla.*

*105 En cuanto al principio de armonización fiscal, enunciado en el artículo 3 del Concierto Económico, exige en particular que se mantenga «una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado» y se respeten y garanticen «la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos».*



106 Si bien parece desprenderse de dicho principio que los Territorios Históricos no están dotados de una competencia de gran amplitud por lo que se refiere a la presión fiscal global que puede establecerse mediante las normas forales, ya que ésta debe ser equivalente a la que existe en el resto del Estado español, las partes están de acuerdo, sin embargo, en que la presión fiscal global es tan sólo uno de los elementos que han de tomarse en consideración a la hora de adoptar una norma tributaria. Así pues, siempre y cuando respeten ese principio, los Territorios Históricos están facultados para adoptar disposiciones tributarias que difieran en diversos aspectos de las disposiciones aplicables en el resto del referido Estado.

107 En cualquier caso, como se deduce del apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido.

108 De ello se desprende que la obligación de que una entidad infraestatal tome en consideración el interés del Estado al objeto de respetar los límites de las competencias atribuidas a dicha entidad no constituye, en principio, un elemento que menoscabe la autonomía en materia de procedimiento de ésta cuando adopte una decisión dentro de los límites de esas competencias.

109 En los asuntos principales, procede señalar que, como se deduce de las disposiciones nacionales aplicables y, en particular, de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de principios como el de solidaridad, el de armonización fiscal, u otros principios como los invocados por las demandantes en el procedimiento principal."

En cualquier caso, la Sentencia finaliza su argumentación sobre este presupuesto señalando (apartado 110): "No obstante, si bien el Tribunal de Justicia es competente para interpretar el Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional nacional es el competente, sin embargo, para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de que conoce. Así pues, es al órgano jurisdiccional nacional remitente a quien incumbe, basándose en los elementos examinados y en cualesquiera otros elementos que considere pertinentes, verificar si se

*cumple en los asuntos principales el segundo criterio enunciado en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, a saber, el de la autonomía en materia de procedimiento."*

Y al iniciar la respuesta del TJUE a la cuestión de la autonomía económica y financiera, se indica en el párrafo 123 de la Sentencia que *"Como se deduce del apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión..., un requisito para que una entidad infraestatal goce de autonomía económica y financiera es el de 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."*

Tras ello, el TJUE examina los criterios con arreglo a los cuales se calcula el cupo que pagan las Haciendas forales al Estado, señalando que el mismo se fija en función de las competencias que conserva el Estado, a través de una negociación política, y por tanto no se ve afectado por la mayor o menor carga tributaria existente en el País Vasco. Ciertamente es que la Comisión sostuvo en la vista que el cupo está infravalorado, en el sentido de que los Territorios Históricos contribuyen menos de lo que deberían a las cargas del Estado. Sin embargo, para el Tribunal lo que cuenta no es el nivel del cupo sino si dicho nivel se ve o no afectado por una reducción de impuestos en las Haciendas forales, pues es la compensación, como relación de causa a efecto entre la medida tributaria adoptada por las autoridades forales y el importe puesto a cargo del Estado, lo que determinaría la inexistencia de autonomía económica. Pero la resolución de esta cuestión se defiende al Tribunal Nacional.

En fin, en esta materia, el TJUE se expresa en los siguientes y literales términos:

*"125.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.*

*126.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.*

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

*128. 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.*

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

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

*131. De igual modo, corresponde a dicho órgano jurisdiccional examinar los efectos de ese proceso y verificar si, debido a la metodología adoptada y a los datos económicos tomados en consideración, la fijación del coeficiente de imputación y, de manera más general, el cálculo del cupo puede tener como*

*efecto que el Estado español compense las consecuencias de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales."*

Expuesta la doctrina de la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, haremos un pequeño alto en el camino, para indicar que la doctrina contenida en la misma no se ha visto alterada por la contenida en las Sentencias que el mismo Tribunal ha dictado en el año 2011, en recursos de casación interpuestos contra las del TPI que desestimaron recursos de anulación contra Decisiones de la Comisión en relación con diversas medidas adoptadas en su día por los Territorios Históricos del País Vasco.

En estas Sentencias, el TJUE no trata el problema de fondo de la selectividad, sino que se limita a rechazar la infracción de principios como los de protección de la confianza, de proporcionalidad, de derecho a un proceso justo, así como que el silencio de la Comisión pueda comportar una autorización presunta.

A mayor abundamiento, en al menos alguna de estas Decisiones de la Comisión jugaba la selectividad material.

Así, las Decisiones 2003/27/CE, 2002/820/CE y 2002/894/CE de 11 de julio, declararon incompatibles con el mercado común, las ayudas estatales en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones, puestas en vigor en los Territorios Históricos de Vizcaya (Norma Foral nº 7/1996 de 26 de diciembre de 1996, prorrogada sin limitación en el tiempo por la Disposición Segunda de la Norma Foral 52 nº 4/1998 de 2 de abril de 1998), Alava (Norma Foral nº 22/1994, de 20 de diciembre de 1994, Disposición Adicional Quinta de la Norma Foral nº 33/1995, de 20 de diciembre de 1995, la Disposición Adicional Sexta de la Norma Foral nº 31/1996, de 18 de diciembre de 1996, modificadas en virtud del apartado 2.11 de la Disposición Derogatoria de la Norma Foral nº 24/1996, de 5 de julio de 1996, sobre el impuesto de sociedades, Disposición Adicional Undécima de la Norma Foral nº 33/1997, de 19 de diciembre de 1997 y Disposición Adicional Séptima de la Norma Foral nº 36/1998, de 17 de diciembre de 1998) y Guipúzcoa (Norma Foral nº 7/1997 22 de diciembre de 1997).

Tomando como ejemplo a la última de las Decisiones indicadas (todas contienen la misma doctrina), nos parece significativo que se nos indique en el apartado 70 de la Decisión 2002/894/CE lo siguiente:

*"Por otra parte, conviene subrayar que si, en su citada Decisión 93/337/CEE, la Comisión sólo utilizó el criterio de especificidad espacial y sectorial para justificar el carácter específico o selectivo de las ayudas del régimen contemplado, ello no excluye que las ayudas en cuestión puedan*

*tener otras especificidades en relación con otros criterios. En efecto, para calificar una medida de Estado de selectiva o específica, en relación con las ayudas estatales, basta identificar una sola característica. No es necesario, por tanto, que cada decisión de la Comisión agote todas las características específicas que puedan revestir las medidas de Estado consideradas para justificar su carácter selectivo. Por consiguiente, no puede aceptarse el argumento expuesto por algunos interesados según el cual el hecho de no mencionar el carácter selectivo del umbral mínimo de inversión para acogerse a las ayudas supone que la Comisión no lo consideraba selectivo."*

Pues bien, con anterioridad, se nos dice igualmente:

*"(68) En cuanto al carácter específico que deben revestir las ayudas estatales, la Comisión opina que el crédito fiscal del 45 % mencionado es específico o selectivo en el sentido de que favorece a determinadas empresas. En efecto, solamente aquellas empresas que realizan inversiones por encima del umbral de 2 500 millones de ESP (15 025 303 euros), después del 1 de enero de 1997, pueden beneficiarse del crédito fiscal del 45 % en cuestión. Todas las demás empresas que invierten sin superar el citado umbral de 2 500 millones de ESP, quedan excluidas del beneficio de las ayudas. El carácter objetivo del umbral mencionado no impide que éste sea selectivo, como pretenden las autoridades españolas y algunos interesados, puesto que excluye a las empresas que no cumplen dichas condiciones.*

*(69) La Comisión considera subsidiariamente que el crédito fiscal del 45 % es específico en razón del poder discrecional de la administración fiscal. En el presente caso, la Comisión observó que la Diputación Foral de Guipúzcoa disponía de un poder discrecional para fijar la duración del proceso de inversión y la duración de la fase de preparación de las inversiones objeto de la ayuda. A este respecto, conviene destacar el hecho de que la norma foral que instaure los conceptos de «proceso de inversión» o de «fase de preparación de la inversión» no los define. Contrariamente al concepto de «inversiones en activos fijos materiales «cuyas definiciones figuran en las normas de contabilidad 23 y en otras disposiciones 24 , no hay una definición precisa y generalmente aceptada del «proceso de inversión» o de la «fase de preparación de la inversión». Así pues, a falta de una definición precisa, las autoridades regionales disponen de un margen de apreciación para determinar el importe concreto del «proceso de inversión» o de la inversión en la «fase de preparación» de cada beneficiario es incompatible con el mercado común".*

Interpuesto recurso de anulación contra las Decisiones de referencia, el TPI dictó la Sentencia de 9 de septiembre de 2009 (asuntos acumulados T-

227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01) desestimando el mismo, como igualmente fue desestimado el recurso de casación por Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2011 (asuntos acumulados C-471/09 P a C-473/09 P).

Por otra parte, la sentencia del TPI, de 9 de septiembre de 2009, dictada en los asuntos T-30/01 a T-32/01 y T-86/02 a T-88/02, entendió de los recursos de anulación interpuestos contra Decisiones de la Comisión, por las que se declararon incompatibles con el mercado común los regímenes de ayudas ejecutados por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Álava, en Vizcaya y en Guipúzcoa.

En este caso, basta señalar que según la Comisión, las medidas controvertidas tenían carácter selectivo, ya que "las condiciones para la concesión de la ayuda excluyen concretamente de la misma a toda empresa creada antes de la fecha de entrada en vigor de la citada Norma Foral, que haya generado menos de diez puestos de trabajo, cuyas inversiones sean inferiores a 80 millones de pesetas españolas (480.810 euros) y cuyo capital desembolsado no supere 20 millones de pesetas españolas (120.202 euros)".

Igualmente, se produjo la desestimación del recurso de casación por Sentencia del TJUE de 9 de junio de 2011 (asuntos acumulados C-465/09 P a C-470/09 P).

Finalmente, las sentencias dictadas por el Tribunal de Primera Instancia y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el denominado Asunto Gibraltar, aun cuando puedan no haber sido todo lo satisfactorias que la doctrina esperaba, no han significado tampoco un retroceso en la línea seguida para el descubrimiento de nuevas "ayudas de Estado" contrarias al Tratado.

El llamado Asunto Gibraltar tiene su origen en la notificación que el Reino Unido hizo a la Comisión en el año 2002, acerca de la reforma del impuesto de sociedades decidida por el Gobierno de Gibraltar, la cual comprendía un sistema de imposición aplicable a todas las sociedades establecidas en Gibraltar y un impuesto adicional sobre los beneficios (top-up tax) aplicable únicamente a las sociedades de servicios financieros y a las empresas de servicios públicos, incluyendo estas últimas las empresas activas en los sectores de las telecomunicaciones, la electricidad y el agua.

El sistema de imposición introducido por la reforma fiscal y aplicable a todas las sociedades establecidas en Gibraltar estaría integrado por un impuesto sobre el número de empleados (payroll tax), un impuesto por superficie ocupada (business property occupation tax) y una tasa de registro (registration fee):

En cuanto al impuesto sobre el número de empleados, todas las sociedades de Gibraltar estarían sujetas a un impuesto sobre el número de empleados de 3.000 GBP por empleado y año; cada «empleador» de Gibraltar debería pagar el impuesto sobre el número de empleados de acuerdo con el número total de sus «empleados» a tiempo completo o parcial «empleados en Gibraltar».

Respecto del Impuesto por superficie ocupada (Business. Property Occupation Tax; en lo sucesivo, «BPOT»): todas las sociedades que ocupen propiedades en Gibraltar con fines empresariales pagarían un impuesto por superficie ocupada a un tipo equivalente a un porcentaje del tipo general al que están sujetas con arreglo al impuesto de bienes inmuebles en Gibraltar.

En fin, en cuanto a la tasa de registro, todas las sociedades de Gibraltar pagarían la misma, cuyo importe sería de 150 GBP para las sociedades no destinadas a generar ingresos y de 300 GBP para las sociedades destinadas a generar ingresos.

El límite máximo del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT sería igual al 15% de los beneficios. Del establecimiento de este límite máximo se deduciría que las empresas solamente pagarían el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT si lograban beneficios y que el importe de esos impuestos no sobrepasaría el 15% de dichos beneficios.

Pero además, ciertas actividades, como los servicios financieros y los servicios públicos, estarán sujetas a un impuesto adicional sobre los beneficios generados por tales actividades, que se aplicará solamente a los beneficios que puedan asignarse a dichas actividades. De este modo, las sociedades de servicios financieros serían objeto, además del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT, de un impuesto adicional sobre los beneficios generados por actividades de servicios financieros a un tipo comprendido entre el 4% y el 6% del beneficio (calculado de conformidad con las normas contables internacionalmente aceptadas); el total de los impuestos pagados anualmente por estas sociedades (impuesto sobre el número de empleados, BPOT e impuesto adicional) no superaría el 15% del beneficio.

En fin, las empresas de servicios públicos serían objeto, además del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT, de un impuesto adicional sobre los beneficios generados por sus actividades igual al 35% del beneficio (calculado de conformidad con las normas contables internacionalmente aceptadas). Se permitiría que tales empresas dedujeran el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT de la base de cálculo de su impuesto adicional y aunque las empresas de servicios públicos también tendrían

limitados ambos impuestos a un total anual del 15% del beneficio, la existencia del impuesto adicional garantizaría que estas empresas pagara siempre un impuesto igual al 35% de los beneficios.

Pues bien, incoado el correspondiente procedimiento por la Comisión, y tras los trámites correspondientes, ésta adoptó la Decisión 2005/261/CE de 30 de marzo, con la siguiente parte dispositiva:

*"Artículo 1*

*Las propuestas notificadas por el Reino Unido para la reforma del sistema del impuesto de sociedades en Gibraltar constituyen un sistema de ayuda estatal incompatible con el mercado común.*

*En consecuencia, dichas propuestas no podrán ser aplicadas.*

*Artículo 2*

*El destinatario de la presente Decisión es el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte."*

Interesa resaltar que la Comisión entendía que la reforma tributaria para Gibraltar era selectiva tanto desde el punto de vista regional como desde el punto de vista material. Desde el primer punto de vista, en la medida en que instauraba un sistema del impuesto de sociedades que gravaba a las sociedades de Gibraltar generalmente con un tipo inferior al del Reino Unido (considerando 127 de la Decisión impugnada). Y desde el punto de vista material la Decisión consideró que los siguientes aspectos resultaban selectivos: 1º) el requisito de obtener beneficios antes de estar sometidas al impuesto sobre el número de empleados y al BPOT, ya que este requisito favorece a las empresas que no obtienen beneficios (considerandos 128 a 133 de la Decisión controvertida; 2º) el límite máximo del 15% de los beneficios aplicado a efectos del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT, porque dicho límite máximo favorece a las empresas que para el ejercicio fiscal en cuestión tienen beneficios bajos en relación con su número de empleados y las instalaciones que ocupan (considerandos 134 a 141 de la Decisión controvertida); y 3º) el hecho de instaurar el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT, dado que ambos impuestos favorecían, debido a su naturaleza, a las sociedades extraterritoriales que no tienen presencia real en Gibraltar y que, por consiguiente, no quedarían sometidas al impuesto de sociedades (considerandos 142 a 144 y 147 a 151 de la Decisión controvertida).

En definitiva, la conclusión de la Comisión era la de que "por lo tanto las medidas notificadas suponen una selectividad regional y criterios selectivos y que esto último se deriva tanto de varias características del sistema



propuesto como del análisis del sistema en conjunto" (considerando 152 de la Decisión impugnada).

La Decisión de la Comisión fue recurrida ante el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea por el Gobierno de Gibraltar, actuando como coadyuvantes Gran Bretaña e Irlanda.

Pues bien, la sentencia del TPI anuló la decisión de la Comisión, de la que fue coadyuvante en este proceso el Reino de España.

En efecto, se acogió el primer motivo de los recurrentes, señalándose expresamente:

*"114. Habida cuenta de que se cumplen los tres requisitos de la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores, citada en el apartado 42 supra, procede concluir que el papel desempeñado por el Reino Unido en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas en Gibraltar no es suficiente para permitir considerar que el territorio del Reino Unido constituye el marco de referencia adecuado en el caso de autos. Así pues, el segundo elemento en el que se apoya la conclusión de la Comisión relativa a la definición del territorio del Reino Unido como marco de referencia (véase el apartado 84 supra) carece también de fundamento."*

*115. En tales circunstancias, es preciso concluir que dicho marco de referencia se circunscribe exclusivamente a los límites geográficos del territorio de Gibraltar, sin que sea necesario examinar las alegaciones de los demandantes acerca de si Gibraltar pertenece al Reino Unido y de la inexistencia de un sistema fiscal común a Gibraltar y al Reino Unido. Dicha delimitación del marco de referencia implica que no puede llevarse a cabo ninguna comparación entre el régimen fiscal aplicable a las empresas establecidas en Gibraltar y el aplicable a las empresas establecidas en el Reino Unido, con el fin de demostrar la existencia de una ventaja selectiva en favor de las primeras.*

*116. Del conjunto de las consideraciones anteriores se desprende que la conclusión de la Comisión en la Decisión impugnada relativa a la selectividad regional de la reforma fiscal adolece de un error de Derecho y de apreciación."*

Pero además, la sentencia estimó también el segundo motivo, en cuanto a los tres aspectos conflictivos de la selectividad material antes referido, señalándose que *"procede concluir que no puede considerarse que ninguno de los tres aspectos controvertidos del sistema fiscal según fue notificado confiera una ventaja selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, ya que la Comisión no ha demostrado, de modo suficiente en*

*Derecho, que constituyan excepciones al régimen fiscal común o «normal» introducido por la reforma en Gibraltar que den lugar a diferenciaciones entre empresas por lo que respecta a la carga fiscal."*

Ahora bien, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de noviembre de 2011, ha anulado la sentencia del TPI a consecuencia de los recursos de casación interpuestos por la Comisión Europea y el Reino de España, pero lo ha hecho sin entrar en la cuestión de la selectividad territorial y considerando que en las disposiciones de reforma del Impuesto de Sociedades existía dicha selectividad a favor de las sociedades extraterritoriales.

En efecto, dice la Sentencia:

*"99. A este respecto, deben recordarse las características constantes del régimen de que se trata, tal como se describen en los apartados 21 a 25 de la sentencia recurrida .*

*100. Dicho régimen se caracteriza, por una parte, por la combinación del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT como únicas bases imponibles, acompañadas del requisito de obtención de beneficios cuyo límite máximo de imposición se establece en el 15% y, por otra parte, por la inexistencia de una base imponible de aplicación general que prevea una imposición de todas las sociedades contempladas por el referido régimen.*

*101. Teniendo en cuenta las características del antedicho régimen, recordadas en el apartado precedente, se observa que el régimen controvertido, al combinar esas bases, aun cuando éstas se basan en criterios, por sí mismos, de carácter general, lleva a cabo, de hecho, una discriminación entre sociedades que se encuentran en una situación comparable tomando en consideración el objetivo perseguido por el proyecto de reforma fiscal, a saber, la introducción de un sistema general de imposición para todas las sociedades establecidas en Gibraltar.*

*102. De este modo, la combinación de esas bases imponibles no tiene únicamente como consecuencia conducir a una imposición que depende del número de empleados y de los locales ocupados, sino que además excluye totalmente de cualquier imposición, debido a la inexistencia de otras bases imponibles, a las sociedades extraterritoriales, pues éstas no tienen empleados y tampoco ocupan local alguno.*

*103. Es cierto que, con arreglo a la jurisprudencia citada en el apartado 73 de la presente sentencia, una carga fiscal diferente resultante de la aplicación de un régimen fiscal «general» no basta, en sí misma, para*

*demostrar la selectividad de una imposición a efectos del artículo 87 CE, apartado 1.*

*104. Así, para que pueda reconocerse que los criterios que constituyen la base imponible adoptados por un sistema fiscal confieren ventajas selectivas, dichos criterios deben también permitir caracterizar a las empresas beneficiarias en virtud de sus propiedades específicas como una categoría privilegiada, posibilitando, de ese modo, calificar ese tipo de régimen como un régimen que favorece a «determinadas» empresas o producciones, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.*

*105. Pues bien, eso es precisamente lo que ocurre en el caso de autos.*

*106. A este respecto, es preciso observar que la circunstancia de que las sociedades extraterritoriales no estén sujetas a imposición no es una consecuencia aleatoria del régimen de que se trata, sino la consecuencia ineluctable del hecho de que las bases imponibles estén precisamente concebidas de forma que las sociedades extraterritoriales, que por su naturaleza no tienen empleados ni ocupan locales, no disponen de base imponible con arreglo a lo dispuesto en el proyecto de reforma fiscal.*

*107. De este modo, el hecho de que las sociedades extraterritoriales, que constituyen, por lo que se refiere a las bases imponibles previstas en el proyecto de reforma fiscal, un grupo de sociedades, no estén sujetas a la imposición, precisamente debido a las características propias y específicas de dicho grupo, permite considerar que las mencionadas sociedades se ven favorecidas por ventajas selectivas.*

*108. De todo lo anterior se desprende que el Tribunal de Primera Instancia incurrió en un error de Derecho al considerar que el proyecto de reforma fiscal no confiere ventajas selectivas, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a las sociedades extraterritoriales.*

*109. Por consiguiente, el motivo único de la Comisión y el octavo motivo del Reino de España son fundados por lo que atañe a este aspecto, de forma que procede anular la sentencia recurrida por esta razón.*

*110. De ello se deriva que ya no es preciso examinar los siete primeros motivos y el noveno motivo del Reino de España, relativos a la selectividad regional y al estatuto de Gibraltar. Tampoco es necesario examinar los motivos décimo y undécimo del antedicho Estado miembro, relativos al procedimiento ante el Tribunal de Primera Instancia."*

Y como según el artículo 61, párrafo primero, segunda frase, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en caso de anulación de la resolución del Tribunal de Primera Instancia, el Tribunal de Justicia podrá

resolver definitivamente el litigio, cuando su estado así lo permita, el TJUE considera oportuno resolver definitivamente sobre los recursos de anulación de la Decisión controvertida que habían interpuestos las partes demandantes en primera instancia y así lo hace procediendo a su desestimación con arreglo a la siguiente fundamentación jurídica:

*"183. Mediante su primer motivo, las partes demandantes en primera instancia sostienen que la Decisión controvertida infringió el artículo 87 CE, apartado 1, en la medida en que declaró la selectividad regional del proyecto de reforma fiscal.*

*184. A este respecto, es preciso recordar que se desprende de los apartados 86 a 108 de la presente sentencia que el proyecto de reforma fiscal es materialmente selectivo, ya que concede ventajas selectivas a las sociedades extraterritoriales.*

*185. Esta afirmación permite, por sí misma, justificar la parte dispositiva de la Decisión controvertida, en virtud de la cual el proyecto de reforma fiscal constituye un régimen de ayudas, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, que el Reino Unido no está autorizado a ejecutar.*

*186. En estas circunstancias, el primer motivo de las demandantes en primera instancia, relativo a la selectividad regional, en la medida en que no cuestiona la existencia de ventajas selectivas materiales, no puede llevar a la anulación, aun parcial, de la Decisión controvertida (véase, por analogía, el auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 25 de junio de 1998, Antillas neerlandesas/Consejo, C-159/98 P[R], Rec. p. I-4147, apartado 111).*

*187. De este modo, es obligado declarar que el primer motivo, aun cuando estuviera fundado, no puede llevar a la anulación de la Decisión controvertida y que, por lo tanto, es inoperante.*

*188. Habida cuenta de todas las consideraciones precedentes, procede desestimar los recursos interpuestos por el Government of Gibraltar y el Reino Unido en su integridad."*

**CUARTO.-** Tras lo expuesto en el anterior Fundamento de Derecho nos disponemos a dar respuesta a cada uno de los motivos formulados que fueron expuestos sucintamente en el Fundamento de Derecho Segundo, todos los cuales deben considerarse admisibles, pues, de un lado, en el escrito de demanda se sostenía como fundamento de la pretensión el incumplimiento del Derecho Comunitario, que ahora se modula a la luz de la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008 y, de otro, con independencia de la interpretación que el Tribunal de Luxemburgo haya recorrido en la

interpretación de aquél y en su aplicación a la realidad española, lo cierto es que como, con razón afirma la sentencia aquí recurrida, *"el TJCE, como el mismo reitera, es un Tribunal que asiste al órgano judicial interno exclusivamente en la interpretación de los puntos de Derecho comunitario que éste último le somete, y que deja al Tribunal remitente la determinación y examen de todas las cuestiones que exceden de esa interpretación del derecho comunitario que le cumple decidir."*

Dicho lo anterior, en el primer motivo, recordamos, se alega que la Sala de instancia, una vez que el TJUE dictó la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, no dispuso el recibimiento a prueba o la práctica de las diligencias que se hubieran estimado oportunas para la comprobación de los extremos relativos a la existencia de mecanismos de compensación del Estado a los Territorios Históricos, por la merma de ingresos fiscales que los tipos reducidos y las deducciones especiales producen en dichos Territorios.

El motivo sin embargo no puede ser aceptado por las razones que exponemos a continuación.

En primer lugar, en el escrito de demanda se solicitaba la declaración de nulidad de "la Norma Foral impugnada, en el artículo 2, respecto de la modificación de los artículos 11.4 a),g) y h) y 11.6, art. 15.11, artículo 29.1, artículo 37 de la Norma Foral 3/1996 y Disposición Final Primera", considerando que las medidas de dichos preceptos tenían el carácter de "ayudas de Estado" y se estaban aplicando sin que la Comisión Europea se hubiera pronunciado acerca de su compatibilidad con el Tratado, siendo carga de la parte, inherente a la pretensión formulada, primero, la de agotar los argumentos en defensa del carácter selectivo de la medida, y, segundo, demostrar los hechos que servían de sustento a aquella. Y lo cierto es que resulta llamativo que la recurrente dejara pasar el período probatorio sin proponer prueba de ningún tipo en defensa de su derecho y no ya en relación a la medida en que las medidas tributarias implicaban un criterio de selectividad territorial, sino incluso de selectividad material.

Por otra parte, la entidad recurrente formuló también las observaciones que tuvo por conveniente ante el Tribunal de Justicia, que respondió a las mismas en la forma que consta en la Sentencia dictada.

En tercer lugar, no existe precepto en Derecho interno que obligara al Tribunal a abrir un período probatorio tras la resolución de la cuestión prejudicial de interpretación.

Además, tras la resolución de la cuestión prejudicial de interpretación, la parte recurrente tuvo oportunidad de instar del Tribunal la práctica de

cualquier diligencia de prueba, antes de que el pleito fuera declarado concluso para sentencia y tampoco lo hizo.

Pero es que además, es cierto que el artículo 61.1 de la Ley de esta Jurisdicción dispone que: *"El Juez o Tribunal podrá acordar de oficio el recibimiento a prueba y disponer la práctica de cuantas estimen pertinentes para la más acertada decisión del asunto"*. Pero a partir de la conducta omisiva de la recurrente a la que acaba de hacerse referencia, también lo es que según la jurisprudencia de este Tribunal, las tradicionalmente diligencias para mejor proveer no pueden utilizarse para suplir las omisiones de las partes, pues no constituyen un derecho de ellas, sino una facultad del Tribunal, de manera que su previsión legal no puede servir para desplazar al Tribunal la carga de la prueba (SSTS 22 de febrero de 1994, 16 de septiembre de 1995, 7 de septiembre de 1997 y 13 de octubre de 1999, 28 de junio de 2004, entre otras muchas). En este sentido, en la Sentencia de esta Sala (Sección Tercera) de 27 de noviembre de 2007 (recurso de casación nº 786/2005), se ha declarado: *"Cabe recordar que esta Sala ha declarado reiteradamente que la autorización de la práctica de pruebas como diligencia para mejor proveer constituye, según se desprende del artículo 61 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, una facultad del Tribunal que no puede servir para desplazar al órgano judicial la carga de la prueba, ni puede utilizarse para suplir las omisiones de las partes, porque su finalidad está enderezada a completar el material probatorio para la más acertada decisión del proceso."*

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

Por todo lo expuesto, el motivo debe ser desestimado.

**QUINTO.-** El segundo motivo, en el que se pretende negar la autonomía institucional, no tiene posibilidades de prosperar.

Para empezar, en el Auto de planteamiento de la cuestión prejudicial, el TSJPV ya manifestaba que *"la concreta situación del País Vasco y de sus Territorios Forales, pocas dudas se le ofrecen en lo relativo a la primera de dichas exigencias o notas características de la autonomía (la institucional), como hemos expuesto más arriba 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"*.

En el propio Auto de remisión de la cuestión prejudicial, la realidad institucional del País Vasco que diseñan los artículos 2, 3 y 37 del Estatuto de Autonomía, 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 Organos o Instituciones Forales, con competencias limitadas a los tres Territorios Históricos o demarcaciones administrativas internas que lo forman y que integran a su vez los Municipios."*

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

No podía ser de otra forma. La Disposición Adicional primera de la Constitución afirma que *"ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo en su caso, en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía"*.

En todo caso, conviene precisar que la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre que aprobó el Estatuto de Autonomía del País Vasco, recoge en los

artículos 40 a 45, la regulación del régimen en materia de Hacienda y Patrimonio.

De este conjunto normativo nos referimos al artículo 41, en el que, de un lado, señala en el apartado 1 que: "*Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios*" y de otro, que el régimen de Concierto respetará y se acomodará, entre otros, al principio de 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. El Concierto se aprobará por ley.*"

Al amparo de las disposiciones indicadas, y en concreto según la Ley del Concierto, se distinguen dos clases de tributos:

a) Los estatales, gestionados por las Delegaciones de la AEAT y sobre los que el Estado tiene competencia exclusiva. Son los Derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, a los que vamos a tener oportunidad de referirnos posteriormente.

b) Los tributos concertados, que son regulados y gestionados por las instituciones forales, siguiendo unos principios generales y normas de armonización fiscal previstos en el Estatuto de Autonomía y en la Ley del Concierto Económico.

Los tributos concertados son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (salvo la tributación de las operaciones societarias, letras de cambio y documentos de giro que sustituyan a las mismas, que se regularán por la normativa común) y los tributos sobre el juego cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco.

En cuanto al procedimiento de aprobación y regulación, aun cuando cada Territorio cuente con sus propias normas procedimentales, son éstas muy similares, pudiendo afirmarse que en todos los casos la aprobación de las Normas Forales corresponde a las respectivas Juntas Generales, que son elegidas por sufragio directo. Otras normas fiscales son aprobadas por el órgano de gobierno elegido por las Juntas, y responsable ante las mismas,



esto es, la Diputación Foral, mediante fórmulas de delegación legislativa (Decretos forales normativos) o mediante normas jerárquicamente subordinadas (Decretos forales y Ordenes forales).

Este sistema excepcional de atribución de poder tributario a la Comunidad Autónoma va a producir dos consecuencias fundamentales:

En primer lugar, la Comunidad Autónoma del País Vasco no percibe los recursos previstos en el artículo 157.1 de la Constitución Española, tal y como hacen las CCAA de régimen común.

Y en segundo lugar, del producto de la recaudación obtenida de los tributos forales, una parte ha de entregarse al Estado como compensación por los gastos generales que éste lleva a cabo en los Territorios, lo cual se hace a través del denominado "Cupo".

Resumido así el sistema, en cuanto a los ingresos tributarios, ha de hacerse ahora referencia al mismo, pero en la vertiente de los gastos.

Ciertamente que en materia de gastos, el régimen de la Comunidad Autónoma del País Vasco no difiere del de las Comunidades Autónomas de régimen común, lo cual plantea el problema de si existe una auténtica autonomía, en la medida en que ésta requiere que afecte tanto a la capacidad para producir ingresos como para gestionar el gasto.

Pues bien, la Sentencia del TJUE que resuelve la cuestión prejudicial de interpretación, razona muy claramente que el sistema organizativo del País Vasco, hijo del Derecho Histórico, y complejo, permite llegar a la conclusión de que concurre la autonomía institucional.

Para ello, se hace reseñan los sujetos que intervienen y las relaciones entre los mismos.

En cuanto a los sujetos, en el apartado 66 de la Sentencia se nos dice que *"La Comunidad Autónoma del País Vasco está compuesta por las tres provincias de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa. Los límites de estas provincias coinciden con los de los Territorios Históricos, entidades que gozan de derechos de origen antiguo, denominados fueros, que les permiten percibir y recaudar impuestos. En cambio, otras muchas competencias, en particular en materia económica, son ejercidas por la Comunidad Autónoma."*

Nos señala la Sentencia a continuación (apartado 67) que *"Parece poco dudoso que, considerados como tales, los Territorios Históricos no disponen de una autonomía suficiente en el sentido de los criterios enunciados en los apartados 67 y 68 de la sentencia Portugal/Comisión"* pues, en efecto, *"la existencia de una autonomía política y tributaria exige que la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financieras de una medida de*

*reducción del impuesto. No sucederá así cuando la entidad no asuma la gestión del presupuesto, es decir, cuando no posea el control tanto de los ingresos como de los gastos. Parece que ésta es la situación en la que se encuentran los Territorios Históricos, que únicamente serían competentes en materia tributaria, incumbiendo las demás competencias a la Comunidad Autónoma del País Vasco."*

Sin embargo, el Tribunal pone de relieve (apartado 69) que, tras las explicaciones recibidas, aparece que *"son razones históricas las que hacen que las competencias ejercidas en el territorio geográfico correspondiente a la vez a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco estén organizadas estableciendo una distinción entre la competencia en materia tributaria, otorgada a los Territorios Históricos, y las competencias en materia económica, otorgadas a la Comunidad Autónoma."*

La complejidad del sistema, en el que desde el punto de vista tributario intervienen tres distintos Territorios Históricos y la uniformidad normativa existe, llamó la atención de la Abogado General Sra. Kokott, la cual señalaba en sus conclusiones (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."*

En cuanto a la coordinación interna, el artículo 14.3 de la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, que regula las "Relaciones entre Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos de los Territorios Históricos", dispone 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 art. 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."*

Ahora bien, esa coordinación por vía interna no empece en absoluto a la apreciación de la autonomía, de tal forma que, como señalara la Abogada General, Sra. Kokott en sus conclusiones: (apartado 75):

*" 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".*

Para evitar la aparición de lo que se denominan posibles situaciones incoherentes, el reparto de competencias requiere una colaboración entre las distintas Instituciones que se explica de la forma siguiente:

*71. Así, en el Estatuto de Autonomía se regulan las competencias de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pero se precisan también, en su artículo 41, apartado 2, los principios fundamentales que deben ser respetados por las autoridades forales, sobre los que versa más ampliamente el Concierto Económico.*

*72. Dicho Concierto Económico, aprobado mediante Ley, fue celebrado entre la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Estado español. Sin embargo, el referido Concierto no trata únicamente de las competencias de la Comunidad Autónoma, sino que contiene muchas disposiciones relativas a los Territorios Históricos, que son competentes en un gran número de materias tributarias.*

*73. Una Comisión Mixta controla la correcta ejecución del Concierto Económico. Con arreglo al artículo 61, párrafo primero, del citado Concierto, esta Comisión estará constituida, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado.*

*74. Del mismo modo, la composición de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa es fiel reflejo de la estrecha cooperación existente entre los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco. En efecto,*

*según el artículo 63 del Concierto Económico, dicha Comisión está compuesta por cuatro representantes de la Administración del Estado y cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.*

*75. Por tanto, habrá que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos."*

Tras lo expuesto, no puede extrañar que la Sentencia del TJUE afirme rotundamente la autonomía institucional.

En efecto, en primer lugar, expone las posturas de las Comunidades Autónomas intervinientes en el procedimiento y de la Comisión:

*"85. La Comunidad Autónoma de Castilla y León afirma que los Territorios Históricos no disponen de una autonomía institucional total, ya que han de contribuir a las cargas del Estado español. La Comunidad Autónoma de la Rioja recuerda que hay que establecer una distinción entre las autoridades forales, que adoptaron las medidas tributarias controvertidas en el procedimiento principal, y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Esta última, como las demás Comunidades Autónomas, ha de ejercer las competencias otorgadas por el Estado en el marco de los objetivos de política económica nacional definidos por el Estado o de la organización general de la economía establecida por éste, mientras que las autoridades forales no disponen, a su juicio, de competencias en materia económica. Sin negar la existencia de una autonomía institucional, la Comisión pone de manifiesto igualmente las reducidas competencias de que disponen las autoridades forales que son, en lo esencial, un recaudador de impuestos para otras administraciones."*

Y tras ello, la respuesta del Tribunal de Justicia es la siguiente:

*"86. Por si resultara necesario, se han recordado las diferentes tesis sostenidas. No obstante, procede, como ya se indicó en el apartado 75 de la presente sentencia, tomar en consideración la entidad infraestatal compuesta a la vez por los Territorios Históricos y por la Comunidad Autónoma del País Vasco.*

*87. En este sentido, del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades*

*infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional."*

Por lo expuesto, el motivo no prospera.

**SEXTO.**- En el tercer motivo, la representación procesal de la Junta de Castilla y León alega infracción por la sentencia de instancia de los artículos 2,3,4,63 y 64 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Sin embargo, y tal como ha quedado recogido en el Fundamento de Derecho Tercero de esta Sentencia, también la autonomía de procedimiento quedó afirmada en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Al igual que se hizo ante el TJUE, se alega ahora la vulneración de los principios constitucionales de solidaridad, igualdad y unidad de mercado.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, como señaló en sus conclusiones la Abogada General Sra. Kokott (apartados 88 y 89), en ningún ordenamiento jurídico democrático y sometido a los principios del Estado de Derecho, el legislador es completamente libre, debiendo respetar, por ejemplo, exigencias constitucionales o del Derecho Comunitario, de tal forma que el hecho de que los Territorios Históricos deban respetar límites constitucionales al adoptar sus normas tributarias no excluye de antemano que dispongan de autonomía procedimiento.

Y por ello, la Sentencia del TJUE indica en los apartados antes transcritos que en la medida en que tales principios actúan como límite, no condicionan la autonomía de procedimiento.

Ciertamente que se hace difícil entender la compatibilidad del sistema con los principios indicados, a la luz de la doctrina constitucional sobre la materia, de la que es ejemplo, en cuanto al principio de igualdad, la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002 de 25 abril (Fundamento de Derecho 7), en la que se dijo:

*"...es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues, la igualdad ante la Ley Tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; 19/1987, de 17 de febrero, F. 3; 209/1988, de 10 de noviembre, F. 6; 45/1989, de 20 de febrero, F. 4; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4; 54/1993, de 15 de febrero, F. 1; 214/1994,*

de 14 de julio, F. 5; 134/1996, de 22 de julio, F. 6; y 46/2000, de 17 de febrero, F. 4). Efectivamente, dicho precepto constitucional dispone que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, F. 3) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación. La expresión «todos» absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional -el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas- que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; 150/1990, de 4 de octubre, F. 9; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado."

Ahora bien, la Disposición Adicional Primera de la Norma Fundamental establece también:

*"La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.*

*La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución."*

Es obvio que la Disposición transcrita tiene carácter excepcional, por lo que el Tribunal Constitucional ha precisado tanto el ámbito espacial al que afecta, como la forma de deber se entendida la misma.

En cuanto a lo primero, la Sentencia 76/1988, de 26 de abril, señala en su Fundamento de Derecho 2:

*"...Viene pues a referirse a aquellos territorios integrantes de la Monarquía española que, pese a la unificación del Derecho público y de las instituciones políticas y administrativas del resto de los reinos y regiones de España, culminada en los Decretos de Nueva Planta de 1707, 1711, 1715 y 1716, mantuvieron sus propios fueros (entendidos tanto en el sentido de peculiar forma de organización de sus poderes públicos como del régimen jurídico propio en otras materias) durante el siglo XVIII y gran parte del XIX, llegando incluso hasta nuestros días manifestaciones de esa peculiaridad foral. Tal fue el caso de cada una de las Provincias Vascongadas y de Navarra."*

En cuanto a lo segundo, la misma Sentencia argumenta en el Fundamento de Derecho 3:

*"El segundo apartado de la Disposición adicional primera de la Constitución toma en cuenta ambos aspectos, al establecer que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía». Es evidente que esta precisión supone un complemento indisoluble del primer párrafo de la Disposición adicional primera C.E., que ha de ser considerada en su conjunto, y no únicamente en cuanto reconocimiento y respeto de derechos históricos, sin otra matización. En efecto, la actualización que se prevé resulta consecuencia obligada del mismo carácter de norma suprema de la Constitución. Y ello, al menos, desde dos perspectivas.*

*Primeramente, desde la necesaria adaptación a los mandatos constitucionales de esos derechos históricos que se amparan y respetan. El carácter de norma suprema de la Constitución, a la que están sujetos todos los poderes del Estado (art. 9) y que resulta del ejercicio del poder constitucional del pueblo español, titular de la soberanía nacional, y del que emanan todos los poderes del Estado (art. 1.2 C.E.) imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aun con una probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales. La Constitución no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ellas, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones «históricas» anteriores. En este sentido, y desde luego, la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento, de aquellos que contradigan los principios constitucionales. Pues será de la misma Disposición*

*adicional primera C. E., y no de su legitimidad histórica de donde los derechos históricos obtendrán o conservarán su validez y vigencia."*

El excepcional reconocimiento y actualización de los derechos históricos de los Territorios Forales "se reflejó para el ámbito hacendístico en el artículo 41.1 del Estatuto de Autonomía del País Vasco , aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (BOE de 22 de diciembre ), donde se indica que las relaciones de orden tributario entre el Estado y dicha Comunidad Autónoma se regulan mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios (apartado 1), que han de respetar las atribuciones de las instituciones competentes de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular, dentro de su ámbito, 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, que se aprobará por ley, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma (apartado 2.a).

Así pues, tras ser reafirmado el sistema foral tradicional, la norma estatutaria define el contenido del Concierto, precisando sus condicionamientos y los límites que no puede traspasar, tendentes a lograr que, no obstante la autonomía tributaria del País Vasco, su sistema impositivo se acomode a los principios generales establecidos con carácter general en la legislación tributaria estatal. Se trataba, en suma, de reconocer a la instituciones vascas unas facultades normativas propias en esta materia y el derecho a la recaudación tributaria nacida en su propio territorio (en consonancia con el artículo 156.2 de la Constitución), sin perjuicio de su obligación de contribuir a las cargas generales del Estado, mediante un «cupo», en virtud del principio de solidaridad que consagra nuestra Carta Magna en el artículo 158". (Sentencia de esta Sala de 10 de enero de 2010, recurso de casación 4749/04).

A partir de lo expuesto, deben entenderse declaraciones de esta Sala como las que a continuación se recogen.

En efecto, como se dijo en los Fundamentos de Derecho Noveno a Decimotercero de la Sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2004:

*"(...)... En segundo lugar, los principios constitucionales de autonomía, igualdad, unidad y solidaridad han de ser entendidos desde las exigencias que impone la propia pervivencia de los sistemas forales reconocida por la propia Norma Fundamental y que obliga, desde luego, a establecer un cuidadoso*



*equilibrio entre dichos principios y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional.*

*(...) La compatibilidad con la igualdad encuentra una primera referencia en la autonomía financiera (art. 156 CE), en relación con la que la jurisprudencia constitucional ha entendido que la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera, y aún más con el específico sistema foral. Lo que impone el principio de que se trata es que se asegure la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite ciertamente la configuración de sistemas tributarios verdaderamente privilegiados en el territorio nacional. En este sentido la STC 150/1990, señala: "la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 de la Constitución [ni los artículos 31.1, 38 y 149.1.13, cabe añadir] ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se reviere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales".*

*Por tanto, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar, pueden ser en alguna medida diferentes (Cfr. ATC 182/1986, de 26 de febrero).*

*Por consiguiente, el deber básico de contribuir a los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 CE puede tener un tratamiento diferenciado en los Territorios Históricos, siempre que quede a salvo la igualdad básica de todos los españoles y ello no suponga un trato fiscal realmente privilegiado.*

*El análisis particularizado que se hará de los preceptos de las NN.FF pondrá de relieve que en algunos, los que coinciden con el concepto de "Ayudas de Estado", puede apreciarse un tratamiento favorable para determinadas sociedades en función de su punto de conexión territorial, y en este sentido resultan contrarios al postulado constitucional de que se trata. Pero no ocurre así en relación con aquellos otros en los que la diferencia de*

*tratamiento puede encontrar su justificación en un fundamento o elemento de distinción jurídicamente relevante como es el propio reconocimiento constitucional y estatutario de los sistemas forales tributarios.*

*(...)- La unidad del sistema tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad de los españoles, y según la doctrina del Tribunal Constitucional, tampoco es incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía presupuestaria y financiera de las mismas (STC 19/1987). Y es precisamente la desigualdad tributaria derivada de los distintos sistemas en su conjunto -y no de un impuesto concreto- lo que las Leyes de Concerto y Convenio Económico tratan de controlar, previendo normas de armonización, entre las que destaca la exigencia de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.*

*Es forzoso reconocer la dificultad de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas. Pero, de una parte, no es posible prescindir del dato de la globalidad en términos de una situación de "equivalencia financiera" (según la fórmula que introdujo la Ley 19/1998, de 15 de junio) entre ambos modelos, el común y los forales, entendiéndose que para que tal exigencia se cumpla es preciso que resulte equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales, con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes; esto es, las Comunidades forales deben contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales. De otra, precisamente el parámetro europeo que se utilizará para apreciar la nulidad de determinados preceptos de las NN.FF. que se enjuician sirve también de mecanismo válido para la verificación de la presión integral. O, dicho en otros términos, la contradicción con el Derecho europeo, a través del régimen de las "Ayudas de Estado", es también indicio suficiente para apreciar una falta de "equivalencia financiera" globalmente consideradas entre los sistemas financieros.*

*En fin, la solidaridad, rectamente entendida, no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribida toda diferencia. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras las que entran en contradicción con dicho principio (STC 64/1990, de 5 de abril); de tal manera que resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que, por su importancia, no deban calificarse de auténticas*

"Ayudas de Estado", sometidas a un régimen especial por el Derechos Europeo.

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

(...)- Con arreglo a los poderes conferidos por la Constitución, el EAPV y el Concierto Económico se aprobaría la normativa vasca constituida por las Leyes 6/1988 de Guipúzcoa, 28/1988 de Álava y 8/1988 de Vizcaya (Normas Forales de 1988), en las que se concedían a las entidades que operasen exclusivamente en el País Vasco un beneficio en el Impuesto de Sociedades (IS, en lo sucesivo) consistente en un crédito fiscal, que fue declarado incompatible con la normativa europea, al entender la Comisión, mediante Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo, que las ayudas concedidas entraban en el ámbito de aplicación del artículo 92 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE, en adelante) -art. 87 del Texto consolidado-. La reacción fue la Disposición Adicional 8ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, por la que se concedía a los residentes en otros Estados de la Unión Europea que, operando en el País Vasco o Navarra, no pudieran acogerse a la legislación especial, el derecho de reembolso por la Administración tributaria del Estado

*de las cantidades pagadas en exceso respecto de las que hubieran resultado de la aplicación de dicha legislación.*

*Sin embargo, este Alto Tribunal, en sentencia de 7 de febrero de 1998 (rec. de apelación 12703/1991) advirtió que las empresas españolas que operasen en el País Vasco, pero establecidas fuera de él, que también son residentes en la Unión Europea, no tenían derecho a reembolso alguno de la reconocida diferencia en los tributos que abonasen y quedaban en desventaja competitiva no solo respecto de las empresas sometidas al régimen foral, sino también de las de los demás Estados miembros de dicha Unión Europea que ejerciesen en el País Vasco, por lo que anulaba la Norma Foral 8/88 de Vizcaya de 1 de julio. Y, en fin, la STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, al resolver el recurso de inconstitucionalidad 1135/95, terminaría por declarar la inconstitucionalidad de la reiterada Disposición Adicional 8ª de la Ley 42/1994.*

*Con posterioridad a las Normas Forales de 1988, se aprobaron las Normas Forales 18/1993, de 5 de junio, de Álava, 5/1993, de 24 de junio de Vizcaya y 11/1993, de 26 de junio, de Guipúzcoa, sobre Medidas Fiscales Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica, por las que se conceden determinadas exenciones a empresas de reciente creación. Estas Normas Forales fueron objeto de impugnación, entre otros motivos, con base en los artículos 43 y 87 TCE, y mediante tres autos del Tribunal de Justicia del País Vasco se plantearon ante el TJCE cuestiones prejudiciales que no fueron, sin embargo, resueltas, como consecuencia de los acuerdos logrados con la Administración Central.*

*Por último, se aprueban las Normas Forales que son objeto del presente recurso 24/1996, de Álava, 3/1996, de Vizcaya y 7/1996, de Guipúzcoa, por las que, entre otras previsiones, se conceden ayudas fiscales consistentes en la reducción de la base imponible para algunas empresas de reciente creación, así como ayudas en forma de crédito fiscal, que son objeto de varias Decisiones de la Comisión de 11 de julio de 2001 y de Sentencias del Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea, de 6 de marzo de 2002, y del TJCE.*

*En cualquier caso, el carácter paccionado del Concierto, acentuado en el vigente de 23 de mayo de 2002, al que se da un carácter indefinido con objeto de su inserción de un marco estable que garantice su continuidad al amparo de la Constitución y el Estatuto de Autonomía, no impide que las Normas Forales deban ser examinadas desde la perspectiva del Derecho europeo."*

Por otra parte, en la Sentencia de 3 de junio de 2011 (recurso de casación número 2481/2004) se ha dicho:

*"(...) - El Abogado del Estado formula escrito de interposición del recurso de casación en base a un único motivo de casación: la infracción del artículo 4, letra b) y c), de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, del Concierto económico. El motivo se invoca al amparo de lo establecido en el artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción.*

*Dice el Abogado del Estado que los preceptos que se consideran infringidos establecen, de una parte, la obligación de los Territorios Históricos de mantener una presión fiscal equivalente a la existente en el resto del Estado (apartado b) y, de otra, la de respetar y garantizar en cualquier normativa tributaria que se elabore en los Territorios Históricos la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos (apartado c).*

*La modificación que la Norma Foral impugnada introduce en el artículo 46 de la Norma Foral 7/1996 de 4 de julio, del Impuesto de Sociedades, es doble: por un lado, incrementa el límite de la cuota para practicar deducciones en 5 puntos porcentuales, pasando del 40 al 45 por 100, frente a la normativa general del régimen común en la que dicho límite está en el 35 por 100; por otro lado, la nueva Norma Foral amplía el plazo para aplicar las deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota de los cinco años anteriores (que coinciden con el plazo general establecido en las normas estatales) a quince años.*

*Planteado de esta suerte el motivo de casación invocado, el Abogado del Estado desarrolla el motivo argumentando que las referidas modificaciones crean, sin duda, una muy importante diferencia de trato entre las sociedades que tributan en el Territorio Histórico y las que tributan en los territorios sujetos al régimen fiscal de la Administración del Estado. Diferencia de trato que incide de lleno en los preceptos que se consideran infringidos por la sentencia. En efecto, resulta indiscutible que la primera de las expresadas modificaciones supone el establecimiento de una presión fiscal que no es equivalente a la del resto del Estado. Comporta una menor presión fiscal porque la norma foral reduce los costes fiscales empresariales en cuantía significativa, con efectos discriminatorios respecto de las empresas sujetas al régimen tributario común.*

*La comparación entre ambas presiones fiscales, la aplicable en virtud de la Norma Foral impugnada en el Territorio Histórico y la general del Estado,*

*no permite afirmar que se trate de presiones fiscales "equivalentes" (como exige la letra "b" del artículo 4 de la Ley del Concierto). Si ya con la normativa foral anterior la diferencia en este concepto era de más de un 10 por 100 en el beneficio (del 40 al 35), con el nuevo aumento (superior también al 10 por 100) se sitúa la diferencia en 10 puntos sobre la norma estatal (lo que representa casi un treinta por ciento de mayor beneficio tributario). Sostener que, a pesar de tales diferencias en el límite de la deducción, estamos ante presiones fiscales "equivalentes" no resiste la menor crítica. Ciertamente que es una cuestión de apreciación subjetiva; pero una diferencia de un treinta por ciento en el beneficio fiscal es objetivamente muy considerable.*

*Lo mismo cabe decir respecto de la segunda modificación que impugna (el aumento a 15 años del plazo para practicar las deducciones por insuficiencia de cuota frente a los 5 años del régimen foral anterior y del estatal). En este caso, se está multiplicando por tres los años en los que se puede aplicar el beneficio, lo que es de por sí expresivo de un mucho más beneficioso régimen tributario. Tampoco en este caso se puede sostener que la presión fiscal por efecto de esta norma sea "equivalente".*

*Si consideramos el efecto conjunto de ambas modificaciones, no puede haber duda racional de que ambas medidas de favor afectan de lleno a la competencia empresarial y a la asignación de recursos económicos. Si consideramos el inevitable impacto que una medida de carácter fiscal puede tener sobre la conducta económica de los sujetos pasivos, resulta obligado concluir que los potentes incentivos fiscales previstos en la nueva Norma Foral han de producir el efecto de provocar inversiones a través de entidades sujetas a tributar a través de las normas forales, en lugar de hacerlo a través de entidades sujetas a tributar en otros territorios fiscales. No se olvide que el artículo 20 del Convenio establece el lugar de realización de las operaciones en función del lugar de ubicación espacial de la empresa, no del mercado de destino de los bienes y servicios producidos por la misma; lo que determina que los beneficios fiscales contenidos en la Norma Foral impugnada, por su alcance y cuantía, no son neutrales en la toma de decisiones estratégicas sobre el establecimiento de centros fabriles en uno u otro territorio, influyendo en ellas de manera muy significativa.*

*Estas consideraciones nos llevan a afirmar que las repetidas Normas Forales vulneran también la letra "c" del artículo 4 de la Ley del Concierto, porque tienen un destacado efecto deslocalizador de inversiones, induciendo a la realización de inversiones en territorio de Guipúzcoa con preferencia a la posibilidad de su realización en otros puntos del territorio español. En*

*consecuencia, tales modificaciones en la normativa foral no respetan la libertad de circulación y de establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, al producir efectos discriminatorios, con menoscabo real de las posibilidades de competencia empresarial y distorsión en la asignación de los recursos económicos.*

*(...)- Los alegatos empleados por la Administración recurrente en el presente recurso de casación, que son reiteración de los argumentos invocados ante el Tribunal de instancia, se centran en que la Norma Foral 2/2001, de 12 de febrero, vulnera los preceptos alojados en las letras b) y c) del artículo 4 del Concierto Económico que regula las relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma Vasca pues con la modificación que la Norma Foral impugnada introduce en el artículo 46 de la Norma Foral 7/1996 se produce una menor presión fiscal en el País Vasco que en el resto del Estado, menoscabando, además, la competencia empresarial y distorsionando la asignación de recursos.*

*El primer aspecto a considerar en los argumentos de la Administración recurrente es que no aporta ningún dato que acredite que la Norma Foral impugnada impone una presión fiscal global efectiva inferior a la del Territorio Común y que ello es consecuencia, precisamente, de la aplicación de la Norma Foral impugnada, circunstancia que ha sido bien vista por la Sala de instancia, que ha reprochado a la Abogacía del Estado el no haber efectuado el mínimo esfuerzo probatorio para justificar cuales han sido las consecuencias en la recaudación de haber incrementado la norma impugnada el límite de la cuota para practicar deducciones.*

*El Abogado del Estado tenía que haber acreditado, por medio de datos estadísticos o en virtud de estudios analíticos, la incidencia que las modificaciones introducidas tenían en la recaudación por el Impuesto de Sociedades, evidenciando que la misma sufría una significativa disminución, variando la ratio carga fiscal/contribuyente en comparación con la soportada por el resto de los contribuyentes del Estado.*

*El hecho de que en unos impuestos determinados la Norma Foral conceda la posibilidad de unas deducciones o bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación del Estado, no permite suponer, sin más, que la presión fiscal global sea inferior a la existente en territorio común. Además, no se puede dejar de tener en cuenta que la concesión de una bonificación o de una deducción en el Impuesto sobre Sociedades o en otros impuestos, con una reducción o elevación de tipos o incluso con una agravación de sanciones,*

*forma parte, todo ello, de la repercusión efectiva de los diversos gravámenes, a efectos de apreciar la presión fiscal efectiva global, que es el límite establecido por el Concierto Económico.*

*La presión fiscal a considerar no puede ser entendida en relación con cada impuesto. Cuando los artículos 3 y 4 de la Ley del Concierto establecen limitaciones a la autonomía que reconoce a los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, no se olvida de imponer a las Haciendas Forales la obligación de mantenimiento de una presión fiscal equivalente a la del Estado. Y la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por la estructura general impositiva del Estado, no por uno solo por varios tributos. La presión fiscal a considerar es, de una parte, la del conjunto de tributos del Estado, referida a uno o varios ejercicios y, de otra, la del sistema impositivo del Territorio Foral. Los términos comparativos entre la presión fiscal del Estado y la del Territorio Foral deben ir referidos a la exigencia de una presión efectiva global, que no puede ser inferior en el Territorio Foral a la del Derecho Común.*

*Con la Ley 38/1997, de 4 de agosto, modificadora del Concierto Económico, de la exigencia inicial de una presión global efectiva no inferior en el Territorio Foral que en el de Derecho Común, se pasó a considerar como bastante que se tratase de presión fiscal equivalente. En cualquier caso, ni la menor presión fiscal ni la equivalencia ha sido objeto de la debida prueba por parte del Abogado del Estado.*

*Con la carencia de datos de hecho con la que ha operado el Abogado del Estado, no puede llegarse a la conclusión pretendida; el Letrado de la Administración del Estado parte de apreciaciones subjetivas, como el mismo reconoce, aunque estén hábilmente formuladas con cierta objetividad pero, huérfanas, en todo caso, de la debida apoyatura fáctica.*

*En sentencia de 19 de julio de 1991 (recurso de apelación núm. 1148/1989) esta Sala ya conoció de la impugnación de una Norma Foral de 29 de abril de 1986 de las Juntas Generales de Guipúzcoa sobre incentivos fiscales a la inversión, Ordenanza Foral que fue impugnada por el Abogado del Estado ante esta Sala en apelación de la sentencia desestimatoria declarada por la Audiencia Territorial de Pamplona en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Letrado del Estado.*

*Después de examinar comparativamente la Norma Foral impugnada y las bonificaciones que concedía en los Impuesto sobre Sociedades, Transmisiones Patrimoniales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Contribución Territorial Urbana, y Licencia Fiscal del Impuesto sobre*



*Actividades Comerciales e Industriales, en comparación con los beneficios que para tales Impuestos se establece en el Ordenamiento Jurídico aplicable al resto del Estado Español, el Abogado del Estado, tanto en el escrito de demanda como en el de apelación, llegó a la conclusión de que la Norma impugnada infringía las Normas 3, 11 y 12 del Concierto Económico aprobado por Ley de 13 de Mayo de 1981. La Norma 3 del Concierto establecía, en efecto, el principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado en el régimen tributario de los territorios históricos, siguiendo así la pauta del artículo 42 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, y, por su parte las Normas 11 y 12 precisaban el marco de dicho sistema tributario, al decir la primera de ellas que las Normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar las asignaciones de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Más trascendencia tenía la Norma 12 del Concierto, con arreglo a la cual "la aplicación del Concierto no podrá implicar una presión Fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio Común". Este fue, precisamente, el punto esencial del recurso, el que determinaría la adecuación o inadecuación de la Norma impugnada al Ordenamiento Jurídico, según que, mediante ella, la aplicación de la Norma rebasase o no el límite impuesto en el concierto.*

*El Abogado del Estado ya afirmaba entonces que esos límites habían sido traspasados por la Norma Foral impugnada, conclusión que extraía del hecho de comparar los beneficios tributarios que la Norma concedía, y que eran mayores que los que la legislación del Estado concedía para los mismos Impuestos y para las mismas situaciones. Pero el hecho de que en unos Impuestos determinados la Norma Foral concediese bonificaciones Superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en territorio Común. La norma contenida en el Concierto de 1981 había tenido la previsión de ser redactada en tales términos que podía ser interpretada de varios maneras, ya que pudo serlo --y así lo entendió esta Sala-- en el sentido de que la presión fiscal a considerar era la que afectaba a todo un ejercicio y al conjunto de tributos o pudo ser también interpretada en relación con cada Impuesto determinado o incluso con relación a un sólo sujeto pasivo.*

*La Sala entendió ya en aquella ocasión que la norma del Concierto se refiere a "presión fiscal efectiva" y "global", lo que estaba indicando que la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario no por uno solo o por varios tributos y en el caso de referencia solamente se*

*examinaban los beneficios de cinco de ellos, por lo que aunque se dieran datos numerarios "y no se daban tampoco" solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global. Descartada, pues, esta interpretación limitada de la Norma 12 del Concierto, la única interpretación posible era comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultaría la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entendía que debía darse a la Norma del Concierto, con arreglo a la cual había que juzgar la Norma Foral entonces impugnada.*

*Todo ello sin olvidar que el criterio de armonización fiscal que preside el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico incide directamente en la exigencia de una igualdad básica de todos ante el sistema tributario y ante el deber de contribuir, y tiende a prevenir que el régimen de Concierto Económico, (como el de Convenio, en su caso), se transforme en "privilegio territorial" prohibido por el artículo 138.2 en relación con el artículo 149.1.1 CE. En tal sentido, el Tribunal Constitucional, con motivo de examinar cuestiones relativas al régimen de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 28/1990, de 28 de diciembre -- STC 116/1994, de 18 de abril, que cita la 19/1987--, ha advertido que "el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles, y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las CC.AA. y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas". La conclusión, presente ya en otras resoluciones anteriores como la STC 8/1986, de 21 de enero, o la STC 150/1990, de 4 de octubre, es clara; unidad "básica" dentro de la diversidad en la ordenación de los tributos, como exigencia de igualdad".*

*"Precisamente por ello, el parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas que establece el principio de "presión fiscal global equivalente" no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos pasivos aislados en relación con un solo tributo de los que integran el sistema, que es precisamente el ámbito en el que la heterogeneidad y diversidad de regulaciones puede desenvolver su eficacia".*

*Si lo anteriormente expuesto integra una argumentación suficiente para rechazar el motivo impugnatorio analizado, la inexistencia de prueba o aportación de elementos de juicio por parte demandante, que permitan valorar*

*su alegación, llevan a la conclusión de que no es posible sostener que el sistema tributario establecido en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco de cobijo a una presión fiscal global inferior a la del territorio común en los términos que se proponen.*

*Pero es que, además, el Abogado del Estado recurrente no expone en qué puede darse la vulneración del artículo 4.b) del Concierto Económico; sólo afirma que la Norma Foral, por el simple hecho de regular de forma distinta a la del Estado el Impuesto sobre Sociedades, produce una menor presión fiscal que en Territorio Común. No tiene en cuenta que, como ya se dijo en la indicada sentencia de 19 de julio de 1991, 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 convertir al legislador fiscal en un mero copista, con lo que la autonomía proclamada desaparece, y se incumple al 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 de mero "mantenimiento" e implica, desde luego innovación (establecer) o modificación (regular).*

*(...)- El segundo argumento en el que descansa el motivo de casación articulado por el Abogado del Estado es el de que la Norma Foral impugnada vulnera el apartado c) del artículo 4 del Concierto Económico porque tiene un efecto deslocalizador de las inversiones, propiciando la realización de inversiones en territorio de Guipúzcoa en mengua de la posibilidad de realizar esas inversiones en otros puntos del territorio español, todo lo cual entorpece la libertad de circulación de bienes, capital y servicios en todo el territorio español.*

*El Letrado de la Administración recurrente no acaba de explicar bien por qué debe entenderse que la norma foral impugnada impide la libre circulación empresarial.*

*En relación con este mismo argumento la sentencia de esta Sala y Sección de 19 de julio de 1991 ya decía, en relación con el Impuesto sobre*

*Sociedades, que la Norma Foral entonces impugnada, de 22 de abril de 1986, que concedía incentivos fiscales a la inversión, afectaba únicamente a aquellas sociedades que operasen exclusivamente en territorio vasco; el Impuso sobre Sociedades, tributo concertado que se basa en el principio de territorialidad, es solamente aplicable por razón del territorio cuando los sujetos pasivos tengan su sede habitual en el País Vasco, lo que pone de manifiesto que no se incumplían los principios establecidos en la Norma 11 del Concierto respecto a menoscabar las posibilidades de competencia empresarial ni el libre movimiento de capitales y mano de obra.*

*Partiendo de la premisa de la unidad económica y territorial esencial del Estado como espacio único sin fronteras interiores, no determinará consecuencia relevante alguna que los establecimientos económicos que reciben un trato diferenciado desde la norma fiscal se sitúen físicamente en el mismo ámbito autonómico o en localizaciones diferentes, y del propio modo, tampoco es decisivo que el rendimiento sujeto a gravamen que es objeto de tratamiento favorable provenga de operaciones realizadas en uno u otro marco territorial unitario, siempre que el principio del domicilio o de la residencia sea, como lo es, legitimador de la instauración del tratamiento diferente de las personas jurídicas a efectos tributarios. Se trata de un factor que ciertamente puede magnificar o enfatizar las diferencias de trato y ponerlas en mayor dificultad de justificación desde el punto de vista intuitivo o de su mayor grafismo argumental. Pero en nada trastoca el fundamento de esa diversidad legítima de competencias autonómicas y de ejercicio de las mismas el hecho de que la actividad sujeta al IS común se desarrolle en Guipúzcoa o en la Comunidad de La Rioja, por ejemplo, o a la inversa, pues tanto en un caso como en otro la regulación que la hace posible puede resultar constitucional y legalmente legítima o no serlo (ex argumento sentencia de la misma Sala de instancia de 30 de septiembre de 1999; recurso núm. 3753/1996).*

Por último, en la Sentencia de 28 de mayo de 2008 (recurso de casación 7700/2002) hemos dicho:

*"Pues bien, para dar respuesta al motivo, debemos partir de que esta Sala tiene reconocido -v. gr. en Sentencias de 19 de julio de 1991 (recurso de apelación 1148/1989), 30 de octubre de 1999 (recurso de casación 670/1995, 30 de noviembre de 1999 (recurso de casación 2283/1995)- y también el Tribunal Constitucional, en Sentencias 37/1981, de 16 de noviembre, 76/1988, de 26 de abril, 37/1987, de 20 de marzo y 150/1990, de 4 de octubre, que las facultades normativas reconocidas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos por el artículo 2 de la Ley del Concierto -mantener,*

*establecer y regular su régimen tributario- hace que las excepciones y limitaciones que, asimismo, establece dicha Ley en sus artículos. 3 y 4 a tal autonomía -respeto a la solidaridad, atención a la estructura general impositiva del Estado, coordinación, armonización fiscal y colaboración con éste y entre las Instituciones de los Territorios Históricos, sometimiento a Tratados Internacionales, interpretación con criterios de la Ley General Tributaria , adecuación en terminología y conceptos a la referida Ley General, mantenimiento de presión fiscal equivalente a la del Estado, respeto a la libre circulación de personas, bienes y capitales, etc.-, no puedan interpretarse como obligación de transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales, pues ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista o amanuense de los preceptos aplicables en el territorio común, y que el principio constitucional de igualdad no puede tampoco entenderse, en todos los casos, como un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica, ni como una rígida y monolítica uniformidad del ordenamiento que chocaría con la realidad de la competencia legislativa de las Comunidades Autónomas y con la de que, en virtud de ella, pueda ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales. Del propio modo, la impugnación de cualquier Norma Foral por aducirse vulnera los criterios y principios acabados de exponer -proscripción de privilegios y de variación de la presión fiscal, menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial y del libre movimiento de capitales y mano de obra y atemperación a los criterios que rigen la política económica general- exige algo más que su enunciación apodíctica, conforme antes se ha puesto de relieve..."*

Con el mismo criterio, Sentencia de esta Sala de 22 de enero de 2009 (recurso de casación número 3372/2004).

En fin, acerca de que la existencia de un control judicial no incide en la autonomía, para no ser repetitivos, basta con indicar que la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, nos dice:

*"76. Antes de examinar si se cumplen en los asuntos principales los tres criterios de autonomía enunciados en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión), antes citada, hay que precisar también en qué concepto procede tomar en consideración el control ejercido por los órganos jurisdiccional nacionales. Algunas de las partes en el procedimiento principal que han presentado observaciones alegan, en efecto, que las normas forales tienen el carácter de disposiciones administrativas y están sujetas al control de*

*legalidad de los órganos jurisdiccionales administrativos, lo que influye en la autonomía en materia de procedimiento de los Territorios Históricos. Otras partes estiman, por el contrario, que dicho control es irrelevante para la apreciación de los criterios de autonomía.*

*77. A este respecto, es preciso recordar que, en el marco del artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia es competente no para aplicar el Derecho comunitario sino únicamente para interpretar o apreciar la validez de éste.*

*78. Por tanto, no procede preguntarse si las normas forales controvertidas en los asuntos principales constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, sino interpretar esta disposición para comprobar si una normativa como las normas forales adoptadas por los Territorios Históricos dentro de los límites de sus competencias pueden ser calificadas como normas de aplicación general en el sentido del concepto de ayuda de Estado, tal como éste resulta de dicha disposición, o si esas normas tienen carácter selectivo.*

*79. Queda claro que los límites de las competencias de los Territorios Históricos están fijados en la Constitución y en otras disposiciones, como el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico. En este sentido, hay que tomar en consideración estas disposiciones tal como las interpretan los órganos jurisdiccionales nacionales y tal como las hacen respetar estos últimos. En efecto, 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.*

*80. 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.*

*81. Si la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro es importante para conocer los límites de las competencias de una entidad infraestatal, lo es en la medida en que la interpretación jurisprudencial forma parte integrante de las normas que delimitan esas competencias. No obstante, 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.*

*82. De ello se deduce que son las normas aplicables tal como las interpretan los órganos jurisdiccionales nacionales las que determinan los*

*límites de las competencias de una entidad infraestatal y deben ser tomadas en consideración para verificar si esta última tiene suficiente autonomía.*

*83. En consecuencia, 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 todo lo expuesto, no podemos acoger el motivo.

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

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

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

Pues bien, el Tribunal de Justicia, tras analizar el régimen de la determinación del cupo, y constatar que el coeficiente de imputación se fija partiendo de datos económicos en el marco de negociaciones políticas, en las que participa el Estado español y en las que éste defiende tanto el interés nacional como el de las demás regiones del Reino de España, llegó a la conclusión de que la concesión de beneficios fiscales por el ente territorial no conlleva necesariamente una reducción del coeficiente de imputación; y respecto a la posibilidad de que dicho coeficiente estuviese infravalorado

indica que "una infravaloración de dicho coeficiente tan solo puede constituir un indicio de una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos. Ahora bien, debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español (apart. 129). En definitiva, para el Tribunal lo decisivo no es el nivel en que se sitúa el cupo, sino si dicho nivel se ve o no afectado por una reducción de impuestos en las Haciendas locales.

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

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

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

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



Gobierno Central para la atención de servicios mínimos básicos ni de dotaciones a la inversión con recursos del Fondo de Compensación Interterritorial previsto por el art. 158.2 CE y ley 29/1990, de 26 de Diciembre.

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

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

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

Las conclusiones de la sentencia impugnada han de mantenerse ya que en las actuaciones no quedó acreditada la existencia de aportaciones financieras del Gobierno Central y su relación con la adopción de las medidas fiscales adoptadas, que es el aspecto clave.

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

Conviene recordar que el primer Concierto Económico data de 1981 (ley 12/1981) y que en él se regulaba la aportación al Estado a través de la figura del Cupo, y la previsión de que la metodología del 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, y en el ámbito de este Concierto 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 a nivel del Estado corresponde a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma.

La imputación a los Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectúa por aplicación de los índices determinados básicamente en función de la renta relativa de los Territorios Históricos, índices que se fijan en las leyes quinquenales del cupo.

De esta forma, la cuantía de la contribución se determina en función del nivel de gasto del Estado en materias no asumidas por la Comunidad Autónoma y del porcentaje relativo de la economía vasca en el conjunto estatal. Ambos elementos son independientes de la recaudación de las Haciendas Forales, por lo que el hecho de que se recaude más o menos, sea en función de su normativa tributaria propia o en función de la eficacia de su gestión tributaria, no afecta al importe a satisfacer en concepto de cupo.

Pues bien, la recurrente, a lo largo de su exposición respecto del cupo, vierte afirmaciones sobre el oscurantismo que acompaña la aprobación de la metodología y cálculo del mismo, sobre la existencia de una infravaloración que viene a significar una financiación extra y sobre otros aspectos de las relaciones financieras entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, no obstante venir recogida la figura del cupo en la ley del Concierto Económico aprobándose también su metodología mediante ley.

Podrá compartirse o no la regulación, pero esta cuestión es ajena al objeto del presente procedimiento, sin que en ningún momento se haya puesto de manifiesto que en la determinación del cupo incidiese de algún modo el nivel de recaudación de las Haciendas Forales, de modo que una menor recaudación de estas supusiera una menor aportación al Estado.

Siendo todo ello así, es obvio que una eventual merma de la recaudación en el País Vasco sólo puede revertir en una reducción de los fondos disponibles para las Haciendas de la Comunidad del País Vasco para hacer frente a sus propios gastos.

Por otra parte, no cabe mantener la existencia de fórmulas encubiertas de financiación desde el Estado a la Comunidad Autónoma Vasca por los ajustes a la recaudación y otras correcciones que se aplican sobre el cupo, ya

que no se trata de reducciones en la aportación de las Haciendas vascas a los gastos del Estado, sino de ajustes técnicos, que se descuentan en algunos casos directamente de la aportación y que vienen a compensar la recaudación por tributos que, siendo imputables al País Vasco, son recaudados por el Estado, como ocurre en los casos del IVA en la importación y de los Impuestos Especiales. Esta materia aparece regulada en los arts. 53, 54 y 55 de la ley del Concierto Económico.

Por motivos similares se descuentan del cupo la parte proporcionalmente imputable al País Vasco de los tributos no concertados, recaudados exclusivamente por el Estado, así como de los ingresos no tributarios del Estado.

Asimismo, se descuenta del cupo la parte imputable al País Vasco del déficit del Estado, si bien la contrapartida es que también el País Vasco participe con su aportación en el servicio de la deuda generada por dicho déficit. Por ello, los intereses y cuotas de amortización de la deuda del Estado se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad (art. 53.tres c) del Concierto), por lo que el País Vasco contribuye a ellas en su parte correspondiente.

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

A su vez, el propio Concierto Económico (art. 52.3) precisa que se considerarán cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, entre otras, las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el art. 158.2 de la Constitución, mecanismo de política regional destinado a financiar inversiones en las regiones menos desarrolladas a cuya dotación contribuye el País Vasco por medio del cupo (apartado a).

Finalmente, y respecto a las relaciones financieras de los Territorios Históricos, tampoco cabe invocar la Ley de Aportaciones para negar la autonomía económica de las Instituciones Forales Vascas, ya que el fondo de solidaridad vasca resulta irrelevante al carecer de toda incidencia en el plano de las relaciones financieras con el Estado o con las demás Comunidades

Autónomas, aparte de que dicho fondo no permite compensar consecuencias recaudatorias derivadas de diferencias normativas.

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

**OCTAVO.-** En el quinto motivo se alega infracción por inaplicación 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 y 88 del TCE, lo que es consecuencia de que las medidas tributarias se califican de ayudas de Estado.

Sin embargo, la conclusión negativa alcanzada en los Fundamentos de Derecho anteriores obliga igualmente a la desestimación del motivo.

**NOVENO.-** Por último, el sexto motivo, como antes se indicó, se alega infracción de los artículos 2, 138.1, 156.1 y 158.2, relativos al principio de solidaridad, 14,31.1, 139.1 y 149.1.1ª, relativos al principio de igualdad, 138.2, relativo al principio de prohibición de privilegios entre regiones y 139.2 y 149.1, referentes a la unidad de mercado.

Sin embargo, el motivo no puede prosperar en función de lo que dijimos en el Fundamento de Derecho Sexto.

**DECIMO.-** Al no acogerse ninguno de los motivos, procede desestimar el recurso de casación, si bien que ello ha de hacerse con imposición de costas a la parte recurrente, aun cuando la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, limita los honorarios de los Letrados de las partes recurridas, a la cifra máxima de 1.500 euros para cada uno de ellos.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

## FALLAMOS

Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso de casación número 639/2009, interpuesto por la Letrada de **LA COMUNIDAD AUTONOMA DE CASTILLA Y LEON**, contra sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 22 de diciembre de 2008, dictada en el recurso



Recurso Nº: 639/2009

contencioso-administrativo número 1265/2005, con imposición de costas a la parte recurrida, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos

**Rafael Fernández Montalvo**

**Manuel Vicente Garzón Herrero**

**Juan Gonzalo Martínez Micó**

**Emilio Frías Ponce**

**Joaquín Huelín Martínez de Velasco**

**José Antonio Montero Fernández**

**Óscar González González**

**Ramón Trillo Torres**

**Manuel Martín Timón**

**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 639/2009**

**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 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

**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. **639/2009**.

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.

José Antonio Montero Fernández



**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 639/2009 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 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



Recurso Nº: 639/2009

entre las distintas Comunidades Autónomas, en contra de la prohibición que de ello hace el artículo 138.2 de la Constitución.

Óscar González González

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

